



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Ot.prp. nr. 62

(2006–2007)

Om lov om endringer i skattelovgivningen
(internprising)

Innhold

1	Innledning og sammendrag	5	5.5	Kapittel IV Administrative tilnærminger til avverging og løsning av internprisingstvister	24
1.1	Innledning	5	5.6	Kapittel V Dokumentasjon	26
1.2	Sammendrag	6	5.7	Kapittel VI Særlige hensyn vedrørende immaterielle rettigheter	27
2	Høring	8	5.7.1	Anvendelse av armlengdeprinsippet .	27
3	Rettslig grunnlag for internprisingsreguleringer	9	5.7.2	Markedsføring uten eierskap til markedsorienterte immaterielle eiendeler	28
4	Endringer i skatteloven § 13-1 ...	11	5.8	Kapittel VII Særlige hensyn ved konserninterne tjenester	28
4.1	Gjennomføring av OECDs retningslinjer for internprising i norsk rett ...	11	5.8.1	Avgjørelse av hvorvidt konserninterne tjenester har vært ytet	28
4.1.1	Innledning	11	5.8.2	Fastsettelse av en armlengdepris	29
4.1.2	Høringsnotatets forslag	11	5.9	Kapittel VIII Kostnadsbidragsordninger	30
4.1.3	Høringsinstansenes merknader	12	6	Nye oppgave- og dokumentasjonskrav	31
4.1.4	Departementets vurderinger og forslag	13	6.1	Gjeldende rett	31
4.2	Bevisregelen i skatteloven § 13-1 annet ledd	16	6.1.1	Opplysningsplikt	31
4.2.1	Innledning	16	6.1.2	Skjønnsfastsettelse	33
4.2.2	Høringsnotatets forslag	17	6.1.3	Tilleggsskatt, gebyr og straff	33
4.2.3	Høringsinstansenes merknader	17	6.2	Utenlandsk rett	34
4.2.4	Departementets vurderinger og forslag	17	6.2.1	Danmark	34
5	OECDs retningslinjer for internprising – sammendrag	19	6.2.1.1	Opplysningsplikt	34
5.1	Innledning	19	6.2.1.2	Dokumentasjonsplikt	34
5.2	Kapittel I Armlengdeprinsippet	19	6.2.1.3	Personkrets	34
5.2.1	OECDs mønsterskatteavtale artikkel 9	19	6.2.1.4	Sanksjoner	35
5.2.2	Sammenlignbarhetsanalyse	20	6.2.2	Sverige	35
5.2.3	Anerkjennelse av de transaksjoner som faktisk har funnet sted	20	6.2.2.1	Opplysningsplikt	35
5.2.4	Vurdering av separate og kombinerte transaksjoner	21	6.2.2.2	Dokumentasjonsplikt	35
5.2.5	Bruk av et armlengdeintervall	21	6.2.2.3	Personkrets	35
5.2.6	Bruk av data fra flere år	21	6.2.2.4	Sanksjoner	35
5.2.7	Omtale av enkelte andre forhold	21	6.2.3	Finland	35
5.2.8	Bruk av internprisingsmetoder	21	6.2.3.1	Opplysningsplikt	35
5.3	Kapittel II Tradisjonelle transaksjonsmetoder	21	6.2.3.2	Dokumentasjonsplikt	36
5.3.1	Sammenlignbar ukontrollert prismetoden (SUP-metoden)	21	6.2.3.3	Personkrets	36
5.3.2	Videresalgsprismetoden	22	6.2.3.4	Sanksjoner	36
5.3.3	Kost-pluss-metoden	23	6.2.4	Tyskland	36
5.4	Kapittel III Andre metoder (transaksjonsoverskuddsmetoder) ..	23	6.2.4.1	Opplysningsplikt	36
5.4.1	Overskuddsdelingsmetoden	24	6.2.4.2	Dokumentasjonsplikt	36
5.4.2	Transaksjonsbasert nettomarginmetoden	24	6.2.4.3	Personkrets	37
			6.2.4.4	Sanksjoner	37
			6.2.5	Storbritannia	37
			6.2.5.1	Opplysningsplikt	37
			6.2.5.2	Dokumentasjonsplikt	37
			6.2.5.3	Personkrets	37
			6.2.5.4	Sanksjoner	37
			6.2.6	USA	37

6.2.6.1	Opplysningsplikt	37	6.7.2	Hovedpunkter om dokumentasjonskravets innhold	53	
6.2.6.2	Dokumentasjonsplikt	38	6.7.2.1	Høringsnotatets forslag	53	
6.2.6.3	Personkrets	38	6.7.2.2	Høringsinstansenes merknader	53	
6.2.6.4	Sanksjoner	38	6.7.2.3	Departementets vurderinger og forslag	54	
6.3	Flernasjonalt koordineringsarbeid ...	38	6.7.3	Leveringsmåte, leveringsfrist og oppbevaringskrav	58	
6.3.1	Den europeiske union	38	6.7.3.1	Høringsnotatets forslag	58	
6.3.2	Pacific Association of Tax Administrators	39	6.7.3.2	Høringsinstansenes merknader	58	
6.3.3	OECD	39	6.7.3.3	Departementets vurderinger og forslag	59	
6.4	Behovet for nye oppgave- og dokumentasjonsplikter	40	6.8	Overtredelse av oppgave- og dokumentasjonsplikten	60	
6.5	Hvem som skal omfattes av nye oppgave- og dokumentasjonsplikter	40	6.8.1	Gjeldende rett	60	
6.5.1	Generelt	40	6.8.2	Høringsnotatets forslag	60	
6.5.1.1	Høringsnotatets forslag	40	6.8.3	Høringsinstansenes merknader	60	
6.5.1.2	Høringsinstansenes merknader	41	6.8.4	Departementets vurderinger og forslag	61	
6.5.1.3	Departementets vurderinger og forslag	41	6.8.4.1	Endring av ligning	61	
6.5.2	Særlig om det subjektive virkeområdet for dokumentasjonsplikten	45	6.8.4.2	Skjønnsligning og tilleggsskatt	61	
6.5.2.1	Høringsnotatets forslag	45	6.8.4.3	Tap av klagerett	62	
6.5.2.2	Høringsinstansenes merknader	45	6.8.4.4	Andre sanksjoner	62	
6.5.2.3	Departementets vurderinger og forslag	45	7	Økonomiske og administrative konsekvenser	63	
6.6	Nærmere om ny og utvidet oppgaveplikt	47	8	Ikrafttredelse	64	
6.6.1	Oppgavepliktens innhold	47	Forslag til lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)			65
6.6.1.1	Forslaget i høringsnotatet	47	Forslag til lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)			67
6.6.1.2	Høringsinstansenes merknader	47				
6.6.1.3	Departementets vurderinger og forslag	48				
6.6.2	Leveringsfrist	52				
6.7	Nærmere om ny og utvidet dokumentasjonsplikt	52				
6.7.1	Innledning	52				

Ot.prp. nr. 62

(2006–2007)

Om lov om endringer i skattelovgivningen (internprising)

*Tilråding fra Finansdepartementet av 15. mai 2007,
godkjent i statsråd samme dag.
(Regjeringen Stoltenberg II)*

1 Innledning og sammendrag

1.1 Innledning

Den sterkt økende veksten i verdenshandelen de seneste årene og stadig stigende grad av konserndannelse har gjort internprising til et av de viktigste internasjonale skattespørsmålene. Med internprising menes prisfastsettelsen ved transaksjoner mellom skattytere som er knyttet til hverandre gjennom forskjellige former for interessefelleskap. Fastsettelsen av internpriser har stor betydning ved beskatningen, ettersom den fastsatte prisen påvirker den skattepliktige inntekten. For eksempel kan beskatningen flyttes fra et selskap til et annet ved å øke eller redusere prisen på en vare som selges eller en tjeneste som ytes mellom selskapene.

OECD har lenge hatt fokus på internprising og har publisert retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter. Retningslinjene er oversatt til norsk. Utgangspunktet er at internpriser for skatteformål skal fastsettes som om prisen var fastsatt mellom uavhengige parter. I tillegg til å gi retningslinjer om fastsettelsen av internpriser, gir OECD også retningslinjer om hvilke opplysninger ligningsmyndighetene bør kreve i forbindelse med fastsettelse av internpriser.

Mange land, blant annet USA, Storbritannia, Tyskland og Nederland har lenge hatt regler om opplysningsplikt knyttet til internpriser. De senere årene er også flere andre land kommet til. Det gjelder blant annet Danmark, og nylig også Sverige og Finland.

Næringslivet i Norge er også blitt mer internasjonalt orientert og flere selskaper eier eller blir eid av utenlandske selskaper. Dette antas å ha resultert i økt bevissthet hos norske selskaper om muligheten for anvendelse av internpriser til allokering av inntekt for å redusere samlet skattekostnad.

I følge Statistisk sentralbyrå (Statistisk årbok for 2004) eksporterte Norge i 2004 varer og tjenester for mer enn 736 milliarder kroner og importerte varer og tjenester i størrelsesorden 497 milliarder kroner. Det er anslått at mer enn 60 prosent av verdenshandelen med varer og tjenester som foregår på tvers av landegrensene, skjer mellom beslektede selskaper. Små endringer i prisingen av disse varene og tjenestene kan gi betydelig utslag i det norske skatteprovenyet. Det er derfor viktig at skattefundamentet i Norge sikres ved økt satsing på kontroll og oppfølging av fastsettelsen av internpriser.

1.2 Sammendrag

- Departementet foreslår at OECDs retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter («Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations») fra 1995 med senere tilføyelser, gis en mer formalisert status som rettskildefaktor i norsk rett. Dette gjennomføres ved å innføre en direkte referanse til OECD-retningslinjene i et nytt fjerde ledd i skatteloven § 13-1, der en framhever retningslinjenes relevans ved avgjørelsen av om formue eller inntekt er redusert etter skatteloven § 13-1 første ledd, og ved den skjønnsmessige fastsettelse av formue eller inntekt etter skatteloven § 13-1 tredje ledd. Referansen til OECD-retningslinjene betones noe sterkere i tilfeller hvor Norge er folkerettslig forpliktet til å følge retningslinjene, enn hvor det ikke er tilfellet. Dette kommer til uttrykk ved at OECD-retningslinjene, ved anvendelse av skatteloven § 13-1 som nevnt, skal tas hensyn til når de interesseforbundne partenes transaksjoner og mellomværender er regulert av en skatteavtale som inneholder en bestemmelse som svarer til artikkel 9 punkt 1 i OECDs mønsterskatteavtale. For andre interessefelleskap foreslås at OECD-retningslinjene, så langt de passer, bør tas tilsvarende hensyn til. Det foreslås videre at departementet skal ha adgang til å gi presiserende eller avvikende veiledning i forhold til det som følger av OECD-retningslinjene.
- Departementet går inn for at virkeområdet for den særlige bevisregelen i skatteloven § 13-1 annet ledd endres. I dag får regelen anvendelse der skattyterens interesseforbundne medkontrahent er bosatt eller hjemmehørende i utlandet. Det foreslås at den særlige bevisregelen i skatteloven § 13-1 annet ledd bare videreføres når skattyters interesseforbundne medkontrahent er bosatt eller hjemmehørende i en stat utenfor EØS. Den særlige bevisregelen skal likevel gjelde når medkontrahenten er bosatt eller hjemmehørende i en EØS-stat i den utstrekning Norge ikke kan kreve skatteopplysninger fra denne staten i medhold av skatteavtale eller annen folkerettslig overenskomst.
- Departementet foreslår at det innføres en oppgaveplikt som skal sikre at ligningsmyndighetene omtrentlig kan fastslå hvilke av skattyternes internprisforhold som bør granskes nærmere. I tillegg til enkelte identifikasjonsopplysninger, skal det gis summariske opplysninger om kontrollen som utøves og de kontrollerte transaksjonene.

Oppgaven skal leveres samtidig med selvangivelsen eller selskapsoppgaven og erstatter den gjeldende utenlandsoppgaven.

- Det foreslås at oppgaveplikten skal gjelde for selskaper og innretninger som har plikt til å levere selvangivelse etter ligningsloven § 4-2 nr. 1. Plikten skal også gjelde for (deltakerlignet) selskap som skal levere selskapsoppgave etter ligningsloven § 4-9 nr. 1. Oppgaveplikten skal omfatte transaksjoner med nærstående selskaper eller innretninger. Som nærstående selskap eller innretning regnes selskap eller innretning som den oppgavepliktige, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent, samt person, selskap eller innretning som, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer minst 50 prosent av den oppgavepliktige. Som nærstående regnes også selskaper eller innretninger som (nærstående) eiere av den oppgavepliktige, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent, samt selskaper og innretninger som eies eller kontrolleres med minst 50 prosent av personer som er beslektet med (nærstående) eiere av den oppgavepliktige. I tillegg foreslås at oppgaveplikten skal gjelde for selskaper og innretninger som er hjemmehørende i Norge og som har fast driftssted i utlandet, og for utenlandske selskaper og innretninger som har fast driftssted i Norge.
- Departementet foreslår at det innføres en dokumentasjonsplikt som skal danne grunnlag for en vurdering av om priser og vilkår er i overensstemmelse med det som ville vært fastsatt mellom uavhengige parter. Dokumentasjonsplikten innebærer at skattyter skal utarbeide og oppbevare dokumentasjon for hvordan priser og vilkår er fastsatt. Dokumentasjonen skal bare inngis etter krav fra ligningsmyndighetene og innen 45 dager etter at slikt krav er fastsatt.
- Departementet angir hovedlinjer for hva dokumentasjonen skal inneholde. Dokumentasjonen skal omfatte en beskrivelse av skattyterens og de nærstående parters forretningsvirksomhet, og det konsernet skattyteren inngår i. Det skal også redegjøres for art og omfang av kontrollerte transaksjoner. I tillegg skal dokumentasjonen inneholde en funksjonsanalyse og normalt også en sammenlignbarhetsanalyse. Videre skal dokumentasjonen inneholde en beskrivelse av hvilken metode skattyter har anvendt ved fastsettelse av prisen i kontrollerte transaksjoner.

- Departementet går inn for at reglene om dokumentasjonsplikt gis samme anvendelsesområde som reglene om oppgaveplikt. Det foreslås imidlertid et generelt unntak fra dokumentasjonsplikten for oppgavepliktige som sammen med nærstående har færre enn 250 ansatte, og enten har en salgsinntekt på mindre enn 400 millioner kroner eller en balansesum på under 350 millioner kroner. Unntaket skal likevel ikke gjelde for kontrollerte transaksjoner med parter som er hjemmehørende i et land som Norge ikke har krav på å få utlevert skatteopplysninger fra i medhold av skatteavtale eller annen folkerettslig overenskomst. Unntaket skal heller ikke gjelde for selskaper eller innretninger som har særskatteplikt etter petroleumsskatteloven.
- Oppgave- og dokumentasjonsplikten skal gjelde både grenseoverskridende kontrollerte transaksjoner og kontrollerte transaksjoner internt i Norge.
- Departementet foreslår at oppgave- og dokumentasjonsplikten hjemles i ny § 4-12 i ligningsloven. Det legges opp til at det skal fastsettes en utfyllende forskrift og en mer detaljert veiledning i form av retningslinjer til forståelse av reglene før de trer i kraft.
- Det foreslås enkelte tilpasninger i reglene om skjønnslikning og tap av klagerett som følge av forslaget.

2 Høring

Finansdepartementet sendte 7. november 2006 på høring et forslag om gjennomføring av OECDs retningslinjer for internprising i norsk rett og forslag om innføring av særlige oppgave- og dokumentasjonskrav ved transaksjoner og mellomværender mellom parter som er i interessefelleskap med hverandre. Høringsnotatet ble sendt til 25 organisasjoner og instanser.

Følgende høringsinstanser har avgitt uttalelse:

- Den norske advokatforening
- Finansnæringens Hovedorganisasjon
- Landsorganisasjonen i Norge
- Ligningsutvalget
- Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening
- Norsk Øko-Forum
- Næringslivets Hovedorganisasjon
- Nærings- og handelsdepartementet
- Oljeindustriens Landsforening
- Olje- og energidepartementet
- Oljeskattekontoret
- Skattedirektoratet
- Statistisk sentralbyrå

Justisdepartementet uttaler at det ikke har noen merknader til forslaget.

I tillegg har følgende instanser avgitt uttalelse:

- Advokatfirmaet Harboe & Co
- Attac Norge
- Brønnøysundregistrene v/Oppgaveregisteret
- Dong EP Norge AS
- Ernst & Young Tax
- KPMG Law Advokatfirma DA
- Pensjonskasseforeningene
- Storbedriftenes skatteforum

Vedlagt høringsuttalelsen fra Skattedirektoratet følger uttalelser fra Sentralskattekontoret for storbedrifter, Sentralskattekontoret for utenlandssaker, Akershus fylkesskattekontor, Rogaland fylkeskattekontor og Oslo likningskontor.

Dong EP Norge AS slutter seg til uttalelsen fra Oljeindustriens Landsforening. I det følgende refe-

res bare til Oljeindustriens Landsforening sin uttalelse.

De fleste høringsinstansene er i hovedsak positive til forslagene i høringsnotatet.

Attac Norge, Den norske advokatforening, Ernst & Young, Ligningsutvalget, Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening, Nærings- og Handelsdepartementet og Næringslivets Hovedorganisasjon slutter seg i det vesentlige til forslaget om at OECDs retningslinjer for internprising gis en formell forankring i skattelovgivningen og at det innføres oppgave- og dokumentasjonskrav for transaksjoner mellom nærstående parter. *Norsk Øko-Forum* er positiv til at det foreslås mer presis lovregulering vedrørende skattlegging av transaksjoner mellom selskap med interessefelleskap.

Oljeindustriens Landsforening er positiv til de endringer som foreslås i skatteloven § 13-1. *Landsorganisasjonen i Norge* og *Storbedriftenes skatteforum* gir sin tilslutning til at OECDs retningslinjer gis en mer formalisert status i norsk rett.

KPMG Law Advokatfirma DA er positiv til at norske myndigheter kommer med mer formelle regler knyttet til utarbeidelse av internprisingsdokumentasjon, og at forslaget i stor grad er basert på OECDs retningslinjer. *Brønnøysundregistrene v/Oppgaveregisteret* finner forslaget som en samlet sett god løsning på skattemyndighetenes behov for opplysninger.

Finansnæringens Hovedorganisasjon viser til at det i dag i betydelig grad sees hen til OECDs retningslinjer ved praktisering av armlengdeprinsippet og mener derfor at de foreslåtte endringene i skatteloven § 13-1 er unødvendige. Finansnæringens Hovedorganisasjon er også negativ til forslaget om å innføre særskilte regler om oppgave- og dokumentasjonsplikt fordi skattyter allerede i dag har en generell opplysningsplikt overfor skattemyndighetene.

Høringsinstansenes merknader gjengis mer utførlig nedenfor i tilknytning behandlingen av de enkelte forslagene.

3 Rettslig grunnlag for internprisingsreguleringer

I skattelovgivningen reguleres internprisings-spørsmålene først og fremst av skatteloven § 13-1, supplert med skattelovens alminnelige regler om tilordning av inntekter og utgifter og den ulovfestede omgåelsesnormen. Skatteloven § 13-1 nedfeller armlengdeprinsippet som et bærende prinsipp i norsk skattelovgivning. Der framgår at skattyters inntekt eller formue kan justeres for skatteformål når inntekten eller formuen er redusert som følge av interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning. Skatteloven § 13-1 har et helt generelt virkeområde. Den omfatter alle skattytere som er i interessefellesskap med et annet skatte-subjekt.

Tre vilkår må alle være oppfylt for at inntekten eller formuen skal kunne justeres etter skatteloven § 13-1. Vilkårene framgår av bestemmelsens første ledd. Det må for det første foreligge en *reduksjon* av inntekt eller formue. For det annet må det foreligge et *interessefellesskap* mellom skattyteren og en annen person, selskap eller innretning. Og for det tredje må inntekten eller formuen være redusert på grunn av dette interessefellesskapet. Det gjelder altså et krav til *årsakssammenheng* mellom interessefellesskapet og inntekts- eller formuesreduksjonen. Rettsvirkningen av at vilkårene er oppfylt, er at inntekten eller formuen kan fastsettes ved skjønn.

Interessefellesskap kan etableres på flere måter. Skatteloven § 13-1 oppstiller ingen spesielle tilknytningskrav, men lar dette stå åpent. Interessefellesskapet mellom partene kan være direkte eller indirekte. Det vanligste er at interessefellesskap etableres gjennom eierskap eller ved at partene er underlagt felles kontroll. Det typiske er at partene inngår i samme konsern. Men også andre tilknytningsforhold, for eksempel i form av leverandør- eller kreditorposisjon, kan i spesielle tilfelle oppfylle lovens krav til interessefellesskap.

I praksis er det kravet til inntekts- eller formuesreduksjon som står i forgrunnen i saker om internprising. Når medkontrahenten er hjemmehørende i utlandet, oppstiller skatteloven § 13-1 annet ledd et noe svakere beviskrav til at inntekten eller formuen er redusert, jf. nærmere omtale i kapittel 4.2 nedenfor.

Det er nær sammenheng mellom vilkåret om at inntekten eller formuen er redusert, og den skønnsutøvelsen som skal foretas dersom vilkåret er oppfylt. Begge vurderingene forutsetter at det foretas en sammenligning mellom prisen eller vilkårene i den aktuelle kontrollerte transaksjonen og prisen eller vilkårene som ville vært avtalt mellom uavhengige parter i en tilsvarende transaksjon under samme vilkår (armlengdeprisen eller -vilkårene). Armlengdeprisen eller -vilkårene vil på den ene siden være den «standard» som prisen eller vilkårene i den kontrollerte transaksjonen skal måles mot for å avgjøre om det foreligger en reduksjon av skattyters inntekt eller formue. Armlengdeprisen eller -vilkårene vil samtidig også være retningsgivende for skjønnets, jf. at det i skatteloven § 13-1 tredje ledd er bestemt at inntekten eller formuen skal settes «som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget». Verken i skatteloven eller i forskrift er det gitt nærmere regler om hvordan armlengdeprisen eller -vilkårene skal fastlegges. Men det ligger implisitt i regelen om å bruke armlengdepris eller -vilkår som standard og rettesnor for skønnsutøvelsen, at det må foretas en sammenligning med faktiske sammenlignbare transaksjoner som kan gjenfinnes under lignende markedsforhold.

For visse interessefellesskap er armlengdeprinsippet også nedfelt i skatteavtalene som Norge har inngått med andre land. Det gjelder ved interessefellesskap mellom foretak hjemmehørende i land som er omfattet av skatteavtalen, de såkalte flernasjonale foretak. Norge har inngått skatteavtale med ca. 80 land, herunder alle våre viktigste handelspartnere. Alle skatteavtalene Norge er part i, og som er inngått etter 1963, inneholder en bestemmelse som er lik eller vesentlig lik artikkel 9 punkt 1 i OECDs mønsterskatteavtale («Foretak med fast tilknytning til hverandre»). Av mønsterskatteavtalen artikkel 9 punkt 1 følger at økonomisk samkvem mellom nærstående foretak for skatteformål skal baseres på armlengdeprinsippet, og bestemmelsen tillater justering av fortjeningen når dette ikke er tilfellet. Bestemmelsen i OECDs mønsterskatteavtale artikkel 9 punkt 1 er noe annerledes formulert enn skatteloven § 13-1,

men vilkårene for inntektskorreksjon er også der knyttet til kriteriene inntektsreduksjon, interessefellesskap og årsakssammenheng. Bestemmelser i skatteavtalene blir (forhånds)inkorporert i norsk lov ved lov av 28. juli 1949 nr. 15, og har trinnhøyde som norsk lov.

Også i tilfeller der skatteavtalen får anvendelse, er det imidlertid skatteloven § 13-1 som utgjør det rettslige grunnlaget for en eventuell inntektsforhøyelse på grunn av internprisregulering. Dette

følger av at skatteavtalene ikke hjemler beskatningsadgang. Se også Høyesterett i Rt. 2001 side 1265 *Agip*. Ved selve armlengdevurderingen er Norge likevel i slike tilfeller folkerettslig forpliktet til å anvende de prinsippene som kan utledes av skatteavtalens bestemmelse. Det kan imidlertid legges til grunn at skatteavtalene i så henseende ikke oppstiller skranker av vesentlig betydning for anvendelsen av skatteloven § 13-1, jf. nærmere omtale i kapittel 4.1 nedenfor.

4 Endringer i skatteloven § 13-1

4.1 Gjennomføring av OECDs retningslinjer for internprising i norsk rett

4.1.1 Innledning

Skatteloven § 13-1 nedfeller armlengdeprinsippet som det bærende prinsipp i norsk rett for fastsettelse av skattemessige overføringspriser mellom interesseforbundne parter. Transaksjoner inngått i interessefellesskap skal dermed for skattemessige formål vurderes som om de var inngått mellom uavhengige parter under sammenlignbare omstendigheter. Nærmere veiledning om anvendelsen av armlengdeprinsippet i skatteloven § 13-1 er først og fremst å finne i rettspraksis og i administrativ praksis.

For transaksjoner mellom flernasjonale foretak er armlengdeprinsippet nedfelt i OECDs mønsterskatteavtale artikkel 9 punkt 1, og en tilsvarende bestemmelse er inntatt i alle skatteavtalene som Norge har inngått etter 1963. Nærmere veiledning til anvendelsen av skatteavtalenes armlengdestandard er gitt i OECDs kommentarer til mønsterskatteavtalen. Der vises det også generelt til OECD-rapporten «Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations», som utkom i revidert utgave i 1995 og med senere tillegg i 1996 og 1997. I kommentarene til mønsterskatteavtalen artikkel 9 uttales at denne rapporten representerer internasjonalt anerkjente og omforente prinsipper og gir veiledning for anvendelsen av armlengdeprinsippet, som artikkel 9 punkt 1 utgjør det autoritative grunnlaget for. I norsk oversettelse betegnes rapporten «Retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter». I det følgende omtales den som OECD-retningslinjene eller bare som retningslinjene. OECD-retningslinjene ble med Norges tilslutning godkjent i OECD-rådet 13. juli 1995.

Det har hersket en viss uklarhet med hensyn til OECD-retningslinjenes status og gjennomslagskraft i norsk rett. Som navnet indikerer, dreier det seg om retningslinjer. De er ikke – og er heller ikke ment å være – rettslig bindende regler, verken for medlemsstatene eller for skattyterne. OECD-retningslinjene er ikke inkorporert i eller transformert til norsk rett. De er således ikke direkte

anvendelig (som retningslinjer) i norsk rett, der armlengdeprinsippet uansett må forankres i og utledes av skatteloven § 13-1 med tilhørende retts- og administrativ praksis. Forholdet mellom skatteloven § 13-1 og OECD-retningslinjene er imidlertid et langt stykke på vei avklart ved Høyesteretts avgjørelse i Rt. 2001 side 1265 *Agip*. Høyesterett slår der fast at det er grunn til å legge vekt på OECD-retningslinjene ved tolkingen og anvendelsen av skatteloven § 13-1. Videre uttales at skatteloven § 13-1, sammenholdt med de kortfattede uttalelser om det såkalte «arms length-prinsippet» i lovforarbeidene og rettspraksis, i prinsippet gir uttrykk for det samme som fremgår av OECDs retningslinjer. Høyesterett uttaler deretter at OECD-retningslinjene gir et mer presist uttrykk for innholdet i skatteloven § 13-1, og at det derfor verken dreier seg om innskrenkende eller utvidende tolking av bestemmelsen når OECD-retningslinjene tillegges betydning.

Etter Høyesteretts uttalelser i *Agip*-dommen er det klart at OECD-retningslinjene kan og bør tillegges vekt ved tolkingen av skatteloven § 13-1. Men det er framhevet i dommen at prisingsspørsmålet uansett må avgjøres på grunnlag av skatteloven § 13-1. Det forhold at OECD-retningslinjene ikke er formelt gjennomført i norsk rett etterlater imidlertid fortsatt en viss usikkerhet med hensyn til deres gjennomslagskraft ved anvendelsen av skatteloven § 13-1.

4.1.2 Høringsnotatets forslag

I høringsnotatet forelås det å formalisere OECD-retningslinjenes status i norsk rett. Dette foreslås gjort ved å innta en bestemmelse i skatteloven § 13-1 om at det skal tas hensyn til OECD-retningslinjene ved avgjørelsen av om formue eller inntekt er redusert etter bestemmelsens første ledd, og ved skjønnsmessig fastsettelse av formue eller inntekt etter bestemmelsens tredje ledd. Bare de delene av OECD-retningslinjene som inneholder materiell veiledning om selve armlengdeprinsippet og metodene for anvendelsen av dette, foreslås gitt direkte anvendelse som retningslinjer i norsk rett. De gis ikke status som bindende regler, men bare som

veiledende retningslinjer som skal tas hensyn til. OECD-retningslinjene gjelder for grenseoverskridende transaksjoner. For å sikre mest mulig konsistens ved tolkingen av skatteloven § 13-1 foreslås i høringsnotatet at OECD-retningslinjene, så langt de passer, også gjøres direkte anvendelig for nasjonale transaksjoner. OECD-retningslinjene skal bare gis direkte anvendelse så langt norske myndigheter formelt har gitt sin tilslutning til retningslinjenes innhold. Det forelås også inntatt en uttrykkelig bestemmelse i skatteloven § 13-1 om at departementet kan gi presiserende eller avvikende veiledning i forhold til OECD-retningslinjene.

4.1.3 Høringsinstansenes merknader

Landsorganisasjonen i Norge, Ligningsutvalget, Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening, Nærings- og handelsdepartementet og Olje- og energidepartementet slutter seg til forslaget.

Ernst & Young er positiv til at OECD-retningslinjene gis en forsterket status og uttaler at intensjonen bak forslaget synes velbegrunnet og god. De anfører imidlertid at forslaget medfører enkelte usikkerhetsmomenter. De mener at departementet ved forslaget gis en vid lovgivningskompetanse som bør forbeholdes det lovgivende organ. Videre nevnes at det ved formuleringen «skal tas hensyn til» synes noe uklart hvilke endringer forslaget vil medføre i norsk rett. Ernst & Young mener videre at det metodehierarkiet som oppstilles i OECD-retningslinjene kan gi et galt inntrykk med hensyn til innbyrdes rangering. De ser det som hensiktsmessig at departementet i en senere forskrift eller veiledning omtaler eller klargjør spørsmålet om metodebruk avvikende fra OECDs hierarki.

Finansnæringsens Hovedorganisasjon uttaler at det i betydelig grad ses hen til OECD-retningslinjene i dag, og at forslaget derfor framstår som noe unødvendig.

KPMG Law Advokatfirma DA uttaler seg om de metodene som OECD-retningslinjene anerkjenner for å finne armlengdepris, og gir uttrykk for at skattyter må tillates å bruke den metoden som gir det mest pålitelige resultat uavhengig av den hierarkiske rangering av metodene som OECD-retningslinjene i dag gir anvisning på.

Norsk Øko-Forum uttaler at det bør komme klarere fram i hvilken utstrekning ligningsmyndighetene er henvist til å bygge et skjønn direkte på en av de metodene som OECD-retningslinjene anerkjenner.

Næringslivets Hovedorganisasjon er positiv til forslaget. De understreker imidlertid at det bør foreligge tungtveiende grunner før departementet

benytter den foreslåtte forskriftshjemmelen til å gi løsninger som avviker i forhold til OECD-retningslinjene, og at eventuelle avvik eller presiseringer prinsipielt bør skje gjennom formell forskrift og ikke gjennom uttalelser og lignende, som ikke har vært på høring.

Oljeindustriens Landsforening er i det alt vesentlige positiv til forslaget. Etter deres erfaring synes OECD-retningslinjene å tillegges varierende vekt av skattemyndighetene, og de håper at forslaget vil medføre økt fokus på og økt gjennomslagskraft for OECD-retningslinjene. De gir imidlertid uttrykk for at forslaget etterlater en viss usikkerhet ved at det ikke sies noe mer enn at retningslinjene «skal tas hensyn til» og at de for nasjonale transaksjoner skal gjelde «så langt de passer». Oljeindustriens Landsforening ser ingen grunn til at lovforslaget ikke også skal innbefatte retningslinjenes kapittel IV (Administrative tilnærminger til avverging og løsning av internprisingstvister) og V (Dokumentasjon). De viser til at det er viktig å ivareta helheten i retningslinjene og at også disse kapitlene inneholder viktige elementer i tilknytning til internprisingsspørsmål. De er også kritisk til at departementet i forskrift gis hjemmel til å redusere OECD-retningslinjenes gjennomslagskraft og foreslår at slik hjemmel ikke innføres.

Oljeskattekontoret ser ikke behov for en formell stadfesting av at OECD-retningslinjene er relevant ved en armlengdevurdering, og støtter ikke forslaget. De viser til at retningslinjenes relevans følger allerede av Agip-dommen og at departementets forslag ikke gjør det særlig klarere hvilken vekt man skal tillegge dem, jf. formuleringen «skal tas hensyn til». Oljeskattekontoret viser til at OECD-retningslinjene blir til gjennom forhandlinger mellom stater, og at deres overordnede formål er å sikre rettmessig fordeling av skattefundamenter mellom land, samt å redusere risikoen for dobbeltbeskatning. De uttaler at skatteloven § 13-1 har et mindre balansert formål, der hensynet til å beskytte det norske skattefundamentet trer i forgrunnen. Oljeskattekontoret mener det er avgjørende at forslaget ikke rokker ved den fleksible tilnærmingen til OECD-metodene som er stadfestet i rettspraksis, og legger til grunn at dette ikke er meningen. I motsatt fall mener de det vil ha uheldige konsekvenser dersom ligningsmyndighetene i skjønnsutøvelsen skal være bundet til en streng praktisering av OECD-retningslinjene, i den forstand at metodene må anvendes ikke bare i prioritert rekkefølge, men også i rendyrket form. Oljeskattekontoret mener videre at forslaget representerer en uvanlig lovteknikk ved at departementet gis vid fullmakt til å gi avvikende regler.

Skattedirektoratet uttaler at de er usikker på virkningene av forslaget og at det etter deres oppfatning ikke vil virke klargjørende. De antar at det snarere kan skape uklarhet, spesielt for skattemyndighetene. De uttaler at forslaget vil kunne medvirke til at OECD-retningslinjene får en større vekt enn etter gjeldende rett og at skattemyndighetene kan bli bundet av retningslinjene på en helt annen måte enn rettspraksis legger opp til. Skattedirektoratet antar at forslaget kan medføre en redusert effekt av de forenklinger og forbedringer som forslaget til nye regler om oppgave- og dokumentasjonsplikt innebærer. De vurderer det slik at skjønnsutøvelsen kan bli svært omfattende og ressurskrevende hvis denne i større grad enn i dag bindes opp mot retningslinjenes veiledning om metodebruk.

Skattedirektoratet viser også til at de ikke er kjent med at andre land har valgt en løsning med å «inkorporere» OECD-retningslinjene i lovs form. De foreslår at forslaget endres på en slik måte at OECD-retningslinjene «bør ses hen til», og at det tas inn i forskrift i stedet for i skatteloven § 13-1.

Storbedriftenes skatteforum gir sin tilslutning til forslaget om at OECD-retningslinjene gis en formell forankring i skatteloven. Som Oljeindustrienes Landsforening mener de at dette ikke bør begrenses til de delene av retningslinjene som omhandler materiell veiledning om armlengdeprinsippet.

4.1.4 Departementets vurderinger og forslag

Departementet fastholder vurderingen fra høringsnotatet om at det er ønskelig å klargjøre og forsterke OECD-retningslinjenes status i norsk rett. I store trekk opprettholdes derfor høringsnotatets forslag. Forslaget justeres imidlertid noe, slik at det trekkes et noe skarpere skille mellom tilfeller der Norge er folkerettslig forpliktet til å følge veiledningen i OECD-retningslinjene, og tilfeller hvor noen slik forpliktelse ikke foreligger.

Utgangspunktet og bakgrunnen for departementets forslag er at skatteavtalene som Norge har inngått legger folkerettslige bindinger på anvendelsen av gjennomskjæringsbestemmelsen i skatteloven § 13-1. Dette er relevant for norske foretak som har økonomisk samkvem med foretak i et land vi har skattavtale med, og som har en nærmere definert fast tilknytning (interessesfellesskap) til det utenlandske foretaket. Også ved slike interessesfellesskap er det skatteloven § 13-1 som utgjør det rettslige grunnlaget for å foreta en inntektsforhøyelse, når det er grunn til å anta at inntekten er

redusert som følge av interessesfellesskapet (ikke fastsatt på armlengdes vilkår). Men i vurderingen av om det foreligger inntektsreduksjon og ved den skjønnsmessige inntektsfastsettelsen, foreligger det også en folkerettslig forpliktelse til å respektere og anvende prinsippene som kan utledes av skattavtalens bestemmelser om armlengdeprinsippet. Disse prinsippene er som foran nevnt utlagt i OECD-retningslinjene.

OECD-retningslinjene er ikke bindende for medlemsstatene. Men i en rekommandasjon fastsatt av OECD-rådet ved godkjenningen av retningslinjene oppfordres medlemsstatene til å følge veiledningen når de vurderer spørsmål om armlengdeprising for transaksjoner mellom nærstående foretak. Ikke minst er det en klar forventning om at kompetente myndigheter i medlemslandene legger retningslinjene til grunn for tvisteløsning i saker som behandles i henhold til den gjensidige avtaleprosedyren i skatteavtalene, jf. artikkel 25 i OECDs mønsterskatteavtale. I den nevnte rekommandasjonen bes medlemslandene også om å oppfordre skattyterne til å følge retningslinjene. Departementet finner det hensiktsmessig å gjengi rekommandasjonen i sin helhet:

«Rekommandasjon fra Rådet vedrørende fastsettelse av internprising mellom nærstående foretak [C(95)126/Endelig] som endret

RÅDET,

Under henvisning til konvensjonen om Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling av 14. desember 1960, artikkel 5 (b),

Under henvisning til erklæringen av 21. juni 1976, vedtatt av myndighetene i OECDs medlemsland, vedrørende internasjonale investeringer og flernasjonale foretak, samt retningslinjene vedlagt denne [C(76)99(Endelig)],

Under henvisning til rapporten om retningslinjene for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter, heretter betegnet som «1995-rapporten» [DAFFE/CFA(95)19 og rettelse I], vedtatt 27. juni 1995 av Skattekomitéen, som supplert av rapporten om immaterielle eiendeler og tjenester, vedtatt 23. januar 1996 av Skattekomitéen [DAFFE/CFA(96)2], av rapporten om kostnadsbidragsordninger, vedtatt 25. juni 1997 av Skattekomitéen [DAFFE/CFA(97)27], samt av rapporten om retningslinjene for gjennomføring av FPOer i henhold til prosedyren for gjensidig enighet, vedtatt 30. juni 1999 av Skattekomitéen [DAFFE/CFA(99)31],

Under henvisning til det grunnleggende behov for samarbeid mellom skattemyndigheter for å fjerne de hindringer internasjonal dobbeltbeskatning innebærer for den frie bevegelse av varer, tjenester og kapital mellom medlemsland,

Under hensyntaken til at transaksjoner mellom nærstående foretak kan finne sted under andre betingelser enn de som finner sted mellom uavhengige foretak,

Under hensyntaken til at prisene ved slike transaksjoner mellom nærstående foretak (vanligvis betegnet som internprising) for skattemessige formål likevel bør være overensstemmende med de som ville vært lagt til grunn mellom uavhengige foretak (vanligvis betegnet som armlengdeprising) som nedfelt i OECDs mønsterskatteavtale vedrørende inntekt og kapital, artikkel 9 (punkt 1),

Under hensyntaken til at problemer vedrørende internprising i internasjonale transaksjoner antar særlig betydning i lys av det betydelige omfang av slike transaksjoner,

Under hensyntaken til behovet for å oppnå konsistens i tilnærmingen til, på den ene side, skattemyndighetene og, på den annen side, flernasjonale foretak, ved fastsettelsen av den inntekt og de utgifter tilhørende et selskap som inngår i et flernasjonalt konsern som skal tas i betraktning innen en jurisdiksjon.

I. REKOMMANDERER myndighetene i medlemslandene:

I.1 at deres skattemyndigheter når de overprøver, og om nødvendig justerer, internprising mellom nærstående foretak i den hensikt å fastslå skattbar inntekt, følger veiledningen i 1995-rapporten, som endret – under hensyntaken til rapportens integritet og interaksjonen mellom de ulike kapitler – vedrørende beregning av armlengdeprising for transaksjoner mellom nærstående foretak,

I.2 at skattemyndigheter bør oppfordre skattytere til å følge veiledningen i 1995-rapporten, som endret, samt at de for dette formål gir 1995-rapporten, som endret, publisitet i sitt land og besørger den oversatt, der påkrevet, til sitt/sine nasjonale språk,

I.3 at de utvikler ytterligere samarbeid mellom sine skattemyndigheter, på bilateral eller multilateral basis, i spørsmål som angår internprising.

INVITERER myndighetene i medlemslandene

II.1 til å underrette Skattekomitéen om alle endringer av teksten i alle lover og forskrifter som er av relevans for fastsettelsen av internprising, samt om innføring av nye lover og forskrifter.

INSTRUERER Skattekomitéen

III.1 om å fortsette sitt arbeid med spørsmål av betydning for internprising samt å utstede tilleggene til retningslinjene henvist til i 1995-rapporten, som endret,

III.2 å overvåke gjennomføringen av 1995-rapporten, som endret, i samarbeid med skattemyndighetene i medlemslandene og med delta-

kelse fra forretningslivet, og om å anbefale Rådet å endre eller oppdatere, om nødvendig, 1995-rapporten, som endret, i lys av denne overvåkning,

III.3 å rapportere jevnlig til Rådet om resultatene av dens arbeid med disse spørsmål, sammen med eventuelle relevante forslag for forbedret internasjonalt samarbeid,

III.4 å utvikle sin dialog med ikke-medlemsland, i overensstemmelse med organisasjonens retningslinjer, med det formål å hjelpe dem til å bli kjent med 1995-rapporten, som endret, samt å, i den grad hensiktsmessig, oppfordre dem om å gi 1995-rapporten, som endret, sin tilslutning.»

Selv om det er lagt til grunn i norsk rettspraksis at OECD-retningslinjene er relevant ved tolkingen av skatteloven § 13-1, og en fra myndighetshold gjennom en årrekke har fastholdt at Norge anerkjenner og respekterer OECD-retningslinjene ved praktiseringen av skatteavtalene, er det etter departementets syn nå ønskelig også å gi retningslinjene en mer formell status i norsk rett. Flere andre OECD-land har på ulike måter tilkjennegitt at retningslinjene skal følges i deres nasjonale håndhevingspraksis. I Nederland er dette gjort ved en forordning utstedt av «State Secretary for Finance». I Storbritannia, som har utførlig nasjonal internprisingsregulering, har en valgt å nedfelle i lovgivningen at denne (med enkelte der nevnte unntak) skal utformes i samsvar med OECDs mønsterskatteavtale artikkel 9 punkt 1 og OECD-retningslinjene. Det vises til Income and Corporation Taxes Act 1988 (ICTA) Schedule 28AA, Section 2.

Etter departementets syn er det hensiktsmessig at OECD-retningslinjenes relevans for norsk rett forankres direkte i skatteloven § 13-1, som per i dag er den eneste formaliserte, og samtidig generelt virkende, bestemmelsen på internprisingsområdet. En slik forankring av OECD-retningslinjenes relevans vil nødvendigvis måtte undergis visse beskrankninger. I forhold til fremtidige endringer i OECD-retningslinjene, må en naturligvis bygge inn et forbehold om at Norge gjennom OECDs besluttede organer har sluttet seg til endringene som gjøres.

Videre må norske politiske myndigheter sikres en hensiktsmessig adgang til å gi presiserende eller endog avvikende veiledning i forhold til OECD-retningslinjene. Dette kan oppnås ved at departementet gis hjemmel til å gi presiserende eller avvikende veiledning i forhold til det som følger av OECD-retningslinjene. Enkelte høringsinstanser mener at departementet ved en slik fremgangsmåte blir tillagt en (for) vid kompetanse. Til dette bemerkes at enten det dreier seg om bindende regler i forskrift eller retningslinjer av veile-

dende og ikke bindende karakter, vil departementets kompetanse være underlagt de ytre skranker som følger av en naturlig forståelse av den armlengdestandarden som ligger nedfelt i skatteloven § 13-1 første og tredje ledd. Departementet ser det for øvrig slik at det nok vil være betydelig mer aktuelt å gi presiserende veiledning, enn å gi veiledning som direkte avviker fra OECD-retningslinjene. Presiserende veiledning kan det imidlertid bli behov for fordi OECD-retningslinjene på mange områder åpner for ulike tilnærminger.

Dette er også et resultat av retningslinjenes tilblivelsesmåte og den konsensusoppfatning som de representerer. Det er således ikke dekkende å si at OECD-retningslinjene er blitt til som et resultat av forhandlinger mellom stater, i den forstand at enkeltstater tvinges til å oppgi bestemte standpunkter. Dersom det er for stor avstand mellom statenes oppfatninger om enkeltspørsmål, blir resultatet i praksis at retningslinjenes anbefalinger vannes ut, og gjøres mindre bastante eller presise. Nettopp derfor kan det være god grunn til å supplere OECD-retningslinjene med presiserende veiledning, noe også flere land har gjort. Flere store OECD-land har egne nasjonale regelverk på internprisingsområdet, som i større eller noe mindre grad bygger på, eller videreutvikler, anbefalingene som er nedfelt i OECD-retningslinjene. For et land som Norge synes det mer nærliggende å ta utgangspunkt i den konsensusoppfatning som OECD-retningslinjene representerer og som vi har sluttet oss til, og heller supplere med presiserende veiledning på områder hvor en finner at det er hensiktsmessig. En slik framgangsmåte er benyttet blant annet i Nederland.

Når departementet foreslår at referansen til OECD-retningslinjene inntas i skatteloven § 13-1, som er en materiell skattebestemmelse, ligger det i sakens natur at det er de delene av retningslinjene som inneholder materiell veiledning om selve armlengdeprinsippet og metodene for anvendelsen av dette det refereres til. I dag omfatter dette kapitlene I, II, III, VI, VII og VIII i OECD-retningslinjene. Det inntas således ikke noen direkte referanse til kapittel IV om administrative tilnærminger til avverging og løsning av internprisingstvister og kapittel V om dokumentasjon, slik enkelte høringsinstanser ber om.

Hovedformålet med å innta en referanse til OECD-retningslinjene i skatteloven § 13-1 er å medvirke til at både skattyterne og ligningsmyndighetene, i enda større grad enn i dag, bestreber seg på å anvende anbefalingene i retningslinjene i det løpende arbeidet med å fastsette og dokumentere interne overføringspriser og vilkår, og i vurde-

ringen av om disse tilfredsstiller det armlengdeprinsippet som er nedfelt i skatteloven § 13-1. Forstandig og god etterlevelse av OECD-retningslinjene bidrar etter departementets syn ikke bare til å minske faren for dobbeltbeskatning og til overholdelse av folkerettslige forpliktelser, men også til gjennomgående riktig prissetting.

En referanse til OECD-retningslinjene i skatteloven § 13-1 gir retningslinjene karakter av utfyllende veiledning til armlengdeprinsippet i skatteloven § 13-1. Det er imidlertid grunn til å understreke at OECD-retningslinjene er ment å være veiledende, og at det ikke dreier seg om bindende regler. Dette endrer seg ikke ved at skatteloven § 13-1 henviser til dem. En virkning av forslaget vil formodentlig være at innholdet i OECD-retningslinjene blir bedre kjent blant en bredere gruppe brukere.

OECD-retningslinjene inneholder i kapittel I generelle utlegninger om armlengdeprinsippet. Kapittel II og kapittel III beskriver godkjente metoder for å finne en armlengdepris (eller et intervall av slike) samt anvendelsen av de ulike metodene, og deres styrker og svakheter. Det uttrykkes generell preferanse for visse metoder fremfor andre, basert på en vurdering av egnethet bedømt ut fra høyere grad av sammenlignbarhet og et mer direkte forhold til transaksjonen. Felles for alle metodene er imidlertid at de bygger på at priser og vilkår i en transaksjon mellom nærstående parter skal bedømmes i forhold til hvordan priser og vilkår ville vært fastsatt i en transaksjon mellom uavhengige parter inngått under sammenlignbare forhold og omstendigheter. Departementet legger til grunn at OECD-retningslinjene ikke inneholder utlegninger som strider med de prinsippene som skatteloven § 13-1 er tuftet på, og at de således kan gjennomføres i norsk rett uten at det er behov for å gjøre andre endringer i skatteloven § 13-1.

Skatteloven § 13-1 sier ikke noe om hvordan armlengdepris eller -vilkår skal fastlegges utover å anviser at ved skjønn skal inntekten fastsettes som om interessefellesskap ikke hadde foreligget. Sånn sett kan det anføres at en står noe friere etter skatteloven § 13-1 enn det som anvises i OECD-retningslinjene, selv om forskjellene neppe er betydelige. Også ved anvendelse av skatteloven § 13-1 ligger det implisitt i regelen om å bruke armlengdepris eller -vilkår som standard for om inntekten kan justeres, og som rettesnor for skjønnsutøvelsen, at det må foretas en sammenligning med faktisk sammenlignbare transaksjoner som kan gjenfinnes under lignende markedsforhold.

OECD-retningslinjene på sin side utelukker ikke at foretak benytter andre metoder enn de ret-

ningslinjene godkjenner, forutsatt at prisingen ellers er i samsvar med armlengdeprinsippet, jf. punkt 1.68 i retningslinjene. Det er også grunn til å understreke at OECD-retningslinjene må anvendes med rimelig grad av skjønn og fleksibilitet, under hensyn til de faktiske forhold og omstendigheter som omgir partene og transaksjonen. Det kan innebære at det i enkeltsaker vil være grunnlag for å tillempe retningslinjene og de krav som der stilles i situasjoner hvor retningslinjene ikke kan anvendes fullt ut. Departementet forutsetter imidlertid at en mer formalisert tilknytning til OECD-retningslinjene, som det legges opp til her, i noen grad vil medføre at praksis blir mer ensartet i samsvar med de intensjoner som ligger til grunn for retningslinjene. Dessuten vil en anvisning i loven om å ta hensyn til retningslinjene tilsi at dette gjøres mer systematisk i behandlingen av internprisingsspørsmål.

Enkelte høringsinstanser knytter kommentarer til den innbyrdes rangeringen av metodene i OECD-retningslinjene. Spørsmål knyttet til bruken av profittmetodene i retningslinjenes del III er gjenstand for fortsatte undersøkelser og drøftelser innen OECDs Skattekomité, jf. Rekommandasjonens del III. Det er derfor mulig at retningslinjene vil kunne bli revidert i retning av å bruke profittmetodene også som annet enn «siste utvei»-metoder.

Departementet er kommet til at det er ønskelig og riktig å gradere tilknytningen til OECD-retningslinjene avhengig av om transaksjonen reguleres av en skatteavtalebestemmelse som svarer til artikkel 9 punkt 1 i OECDs mønsterskatteavtale eller ikke. Det kan være grunn til i noen grad å nedtone referansen til retningslinjene i en situasjon der transaksjonen ikke undergis en armlengdebepdømmelse etter skatteavtalen og hvor en således ikke har de samme folkerettslige bindinger.

Departementet foreslår at det inntas en referanse til OECD-retningslinjene i et nytt fjerde ledd i skatteloven § 13-1. På bakgrunn av ovenstående foreslås at når interessefellesskapet består mellom foretak hjemmehørende i Norge og utlandet, og deres kommersielle eller finansielle samkvem er underlagt armlengdebetingelser i skatteavtale, skal det tas hensyn til OECD-retningslinjene ved avgjørelsen av om formue eller inntekt er redusert etter skatteloven § 13-1 første ledd og ved skønnsmessig fastsettelse av formue eller inntekt etter skatteloven § 13-1 tredje ledd. Videre foreslås det at retningslinjene bør, så langt de passer, tas tilsvarende hensyn til når andre transaksjoner vurderes etter skatteloven § 13-1.

Det vises til utkast til nytt fjerde ledd i skatteloven § 13-1.

Som ledd i henstillingen fra OECD-rådet om å gjøre OECD-retningslinjene kjent for skattyterne og lokale myndigheter, fikk Finansdepartementet i 2001 utarbeidet en uoffisiell norsk oversettelse av disse, som Skattedirektoratet har gjort kjent for skatteetaten. Oversettelsen finnes tilgjengelig på Finansdepartementets hjemmeside, www.regjeringen.no. Når det nå foreslås å gjennomføre OECD-retningslinjene i norsk rett, er det etter departementets syn hensiktsmessig å gi en sammenfatning av innholdet i retningslinjene. Det gjøres i kapittel 5 nedenfor.

4.2 Bevisregelen i skatteloven § 13-1 annet ledd

4.2.1 Innledning

Skjønnsadgang etter skatteloven § 13-1 forutsetter at ligningsmyndighetene kan påvise at det foreligger inntekts- eller formuesreduksjon og at dette skyldes interessefellesskap. Bestemmelsens annet ledd har imidlertid lempeligere bevisregler for tilfellet hvor den interesseforbundne medkontrahent er bosatt eller hjemmehørende i utlandet. Disse ble tilføyd ved lovendring i 1981. Formålet var å effektivisere gjennomskjæringsbestemmelsen i skatteloven § 13-1 i tilfeller hvor ligningsmyndighetene har begrenset innsyn. Lovendringen i 1981 må ses i lys av flernasjonale selskapers tiltakende aktivitet på den norske kontinentalsokkelen, med tilhørende fare for tapping av det norske skattefundamentet.

Skatteloven § 13-1 annet ledd lyder slik:

«Er den andre personen, selskapet eller innretningen som er nevnt i første ledd, bosatt eller hjemmehørende i utlandet og det er grunn til å anta at formuen eller inntekten er redusert, skal reduksjonen anses for å være en følge av interessefellesskapet med mindre skattyteren godtgjør at det ikke er tilfelle.»

Bestemmelsen etablerer et redusert beviskrav i utenlandstilfellene. Dette er uttrykt gjennom vilkåret «grunn til å anta» at inntekten eller formuen er redusert. Til sammenligning er kravet etter hovedregelen i skatteloven § 13-1 første ledd at inntekten eller formuen *er* redusert. Dersom ligningsmyndighetene oppfyller beviskravet til inntekts- eller formuesreduksjon, har annet ledd videre en presumsjonsregel for at dette skyldes interessefellesskap. For å unngå skønnslikning må derfor skattyteren i dette tilfelle enten godtgjøre at interessefellesskap ikke foreligger eller at årsaks-sammenheng mangler. Det vises til Ot.prp. nr. 26 (1980-81) side 55 flg.

Det har vært diskutert hvilken realitet det reduserte beviskravet i skatteloven § 13-1 annet ledd har. Høyesterett har i Rt. 1999 side 1087 *Baker Hughes* lagt til grunn at bruk av skatteloven § 13-1 alltid forutsetter at ligningsmyndighetene anser at det foreligger sannsynlighetsovervekt for at inntekten er redusert. I dommen uttales videre:

«Men kravene til det grunnlaget vurderingen skjer ut fra, er i utenlandstilfellene ikke så store som ved en vurdering etter § 54 første punktum [nåværende § 13-1 første ledd]. Den reelle forskjell mellom første og annet punktum [nåværende § 13-1 første og annet ledd] blir dermed ikke særlig stor i denne relasjon.»

Dette må formodentlig forstås slik at grunnlaget for skjønnet kan være spinklere der hvor medkontrahenten er utlending, men at det grunnlaget som foreligger, må peke i retning av sannsynlighetsovervekt for at inntekten er redusert, jf. Zimmer i «Internasjonal Inntektsskatterett», 3. utg. side 177.

4.2.2 Høringsnotatets forslag

I høringsnotatet foreslås en endring i virkeområdet for bevisregelen i skatteloven § 13-1 annet ledd for å hindre at det reises spørsmål om bestemmelsens lovlighet i forhold til EØS-avtalen. Forslaget innebærer at den særlige bevisregelen bare skal gjelde hvor Norge ikke kan kreve opplysninger om den interesseforbundne medkontrahentens inntekts- og formuesforhold i medhold av skatteavtale eller annen folkerettslig overenskomst. I og med at Norge har skatteavtale med ca. 80 stater, innebærer forslaget at bestemmelsens virkefelt blir betydelig innsnevret.

4.2.3 Høringsinstansenes merknader

Høringsinstansene har delte oppfatninger om forslaget. *Den norske advokatforening* og *Oljeskattekontoret* mener at den særlige bevisregelen har liten selvstendig betydning og at den derfor gjerne kan oppheves. De øvrige instanser som uttaler seg, mener alle at regelen bør videreføres men har ulike oppfatninger om virkeområdet. *Ernst & Young* og *Oljeindustriens Landsforening* støtter høringsnotatets forslag. *Skattedirektoratet* går inn for at bevisregelens virkeområde i stedet utvides til også å gjelde nasjonale transaksjoner. Dersom dette ikke følges opp, ønsker Skattedirektoratet at bevisregelen fortsatt skal gjelde i forhold til alle land utenfor EØS. *Norsk Øko-Forum* er også av den oppfatning at regelen ikke bør innsnevres mer enn

hensynet til våre forpliktelser etter EØS-avtalen tilsier. *Disse instanser* viser til at informasjonsinnhenting i medhold av skatteavtalene er ressurs- og tidkrevende, og at den særlige bevisregelen har god preventiv effekt.

4.2.4 Departementets vurderinger og forslag

Etter departementets vurdering er det fortsatt ønskelig å ha noe lempeligere bevisregler der det er særlig vanskelig for ligningsmyndighetene å få tilgang til informasjon. Dette vil være tilfellet når informasjonen må innhentes fra utlandet. Gjeldende regel er gitt generell anvendelse i utenlandsforhold, men gjelder ikke i nasjonale forhold. Det kan reises spørsmål ved om dette er i samsvar med Norges forpliktelser etter EØS-avtalens bestemmelser om de fire friheter. For å forhindre tvil om bevisregelen er forenlig med EØS-retten, vil departementet foreslå å endre bestemmelsens virkeområde.

I høringsnotatet foreslår departementet at den lempeligere bevisregelen bare skal gjelde når skattyters interesseforbundne medkontrahent er bosatt eller hjemmehørende i en stat som Norge ikke kan kreve skatteopplysninger fra. Dette ville sikre at regelen ble videreført der behovet er aller størst, men ville samtidig redusere virkeområdet betydelig i og med at Norge i medhold av skatteavtalene kan kreve skatteopplysninger fra ca. 80 land.

Departementet er innforstått med at informasjonsinnhenting fra andre land i medhold av skatteavtalene kan være både tid- og ressurskrevende, og at det i enkelte tilfeller også kan være usikkert om bestemte opplysninger overhodet kan kreves utlevert. Det er grunn til å legge vekt på ressurs-hensyn ved utformingen av den særlige bevisregelen. På bakgrunn av merknadene fra *Skattedirektoratet* og *Norsk Øko-Forum*, går departementet derfor inn for at virkeområdet for den lempeligere bevisregelen i skatteloven § 13-1 annet ledd ikke innskrenkes mer enn det som er nødvendig for å unngå usikkerhet i forhold til våre EØS-rettslige forpliktelser.

Det foreslås derfor at den særlige bevisregelen videreføres når skattyters interesseforbundne medkontrahent er bosatt eller hjemmehørende i en stat *utenfor* EØS.

Etter departementets vurdering bør den imidlertid også videreføres når den interesseforbundne medkontrahenten er bosatt eller hjemmehørende i en stat *innenfor* EØS, dersom Norge ikke kan kreve skatteopplysninger om medkontrahenten i

medhold av skatteavtale eller annen folkerettslig overenskomst.

Bestemmelser om utveksling av skatteopplysninger inntas normalt i de ordinære bilaterale skatteavtalene. Slike bestemmelser er også inntatt i overenskomsten mellom de nordiske land om bistand i skattesaker fra 1989. Dette samme er tilfellet i overenskomsten om gjensidig administrativ bistand i skattesaker, som ble initiert av Europarådet og OECD og klargjort for undertegning 25. januar 1988, og som Norge har tiltrådt.

I forhold til andre EØS-stater vil det avgjørende være om den aktuelle overenskomsten hjemler adgang for Norge til å kreve opplysninger om det forhold som er bevisetema. Er det i overenskomsten tatt forbehold som innebærer at opplysninger ikke *kan* gis om bestemte forhold, for eksempel på grunn av interne bestemmelser om taushetsplikt i det annet land, vil de særlige bevisreglene i skatteloven § 13-1 annet ledd få anvendelse for dette bevisetema.

Forslaget antas å være forenlig med EØS-retten. Det anses heller ikke problematisk i forhold til skatteavtalenes ikke-diskrimineringsbestemmelse. Det

vises i den sammenheng til punkt 59 i kommentarene (fra 2005) til OECDs mønsterskatteavtale artikkel 24.

Skattedirektoratet peker på at ordlyden i bevisregelen i skatteloven § 13-1 annet ledd ved vedtakelsen av ny skattelov i 1999 ble endret fra ubestemt form «interessefellesskap» til bestemt form «interessefellesskapet». Som *Skattedirektoratet* peker på kan ordlyden gi inntrykk av at «interessefellesskap» ikke lenger er et forhold som skal kunne presumeres når det er godtgjort at det er «grunn til å anta» at inntekten eller formuen er redusert, og at ligningsmyndigheten tvert om må sannsynliggjøre at et bestemt interessefellesskap foreligger. Det framgår klart av forarbeidene til bestemmelsen at dette ikke er meningen, jf. Ot.prp. nr. 26 (1980-81). Skatteloven av 1999 er en ren teknisk revisjon som ikke skal medføre realitetsendringer. Departementet legger til grunn at «interessefellesskapet» i bestemt form er kommet inn ved en inkurie. Departementet foreslår at dette rettes opp.

Det vises til utkast til endringer i skatteloven § 13-1 annet ledd.

5 OECDs retningslinjer for internprising – sammendrag

5.1 Innledning

I dette kapitlet gis en oversikt over OECDs retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations), heretter betegnet retningslinjene, som ble godkjent av OECD-rådet 13. juli 1995. Retningslinjene er en videreutvikling av tidligere rapporter fra OECD vedrørende internprising og relaterte problemstillinger. I 1996 og 1997 ble det føyd til tre nye kapitler i retningslinjene om mer spesifikke og avgrensede tema.

Retningslinjene bygger på en grunntanke om at hvert enkelt foretak i et flernasjonalt konsern skal anses som en separat enhet for beskatningsformål, og en internasjonal konsensus om at denne separat-enhetstilnærmingen best ivaretas ved å anvende armlengdeprinsippet på transaksjoner mellom nærstående foretak. Dette antas å sikre et egnet beskatningsgrunnlag i hver jurisdiksjon, samt å medvirke til å forhindre internasjonal dobbeltbeskatning.

Ved å bruke markedsmessige vilkår som målestokk for den skattemessige behandlingen av konserninterne transaksjoner, oppnår man å fjerne eller minimere konkurransevriddinger som ellers kunne ha oppstått mellom selskaper som tilhører flernasjonale foretak og selskaper som opptrer uavhengig i markedet. Sammenligning og sammenlignbarhet i forhold til transaksjoner mellom uavhengige foretak er kjernen i armlengdeprinsippet og er sentrale elementer i alle metoder som anerkjennes og anbefales i retningslinjene. Armlengdeprinsippet er nedfelt i artikkel 9 i OECDs mønsterskatteavtale om nærstående foretak, og denne bestemmelsen utgjør den autoritative basis for retningslinjene.

Retningslinjene fokuserer på armlengdeprinsippet og anvendelsen av dette ved internprising mellom nærstående foretak. Formålet er å bistå skattemyndigheter og flernasjonale foretak ved å indikere metoder for å komme frem til gjensidig tilfredsstillende løsninger i internprisingssaker, og dermed bidra til å avverge ressurskrevende tvister mellom flernasjonale foretak og skattemyndigheter. Retningslinjene inneholder en redegjørelse for og en analyse av akseptable metoder for å vurdere

hvorvidt forretningsmessige og finansielle forhold i flernasjonale foretak tilfredsstiller armlengdeprinsippet. Den praktiske anvendelsen av metodene blir også drøftet. I retningslinjene gjennomgås videre sentrale problemstillinger av betydning for medlemsstatenes helhetlige administrasjon av internprisingsregler, med stor vekt på spørsmål knyttet til ligningsforvaltningen.

Retningslinjene fokuserer på internasjonale aspekter ved internprising, hvor mer enn en skattejurisdiksjon er involvert. Spørsmål knyttet til internprising mellom nærstående foretak i samme stat er ikke omhandlet i retningslinjene.

Retningslinjene inneholder åtte kapitler, som omhandler:

- i. Armlengdeprinsippet
- ii. Tradisjonelle transaksjonsmetoder
- iii. Andre metoder (transaksjonsoverskuddsmetoder)
- iv. Administrative tilnærminger til avverging og løsning av internprisingstvister
- v. Dokumentasjon
- vi. Særlige hensyn ved immaterielle rettigheter
- vii. Særlige hensyn ved konserninterne tjenester
- viii. Kostnadsbidragsordninger

Retningslinjene er utgitt i løssbladformat med sikte på fortløpende videreutvikling.

Nedenfor gis en oversikt over hovedinnholdet i retningslinjene. Omtalen av en rekke enkeltpunkter er utelatt, og framstillingen kan ikke reflektere det helhetsperspektiv og den balanserte veiledning som retningslinjene selv uttrykker.

5.2 Kapittel I Armlengdeprinsippet

Retningslinjene stadfester armlengdeprinsippet som den internasjonale standard for internasjonale internprisingsreguleringer, og at artikkel 9 punkt 1 i OECDs mønsterskatteavtale gir det gyldige uttrykk for dette prinsippet.

5.2.1 OECDs mønsterskatteavtale artikkel 9

Artikkel 9 punkt 1 angir at dersom det mellom to nærstående foretak blir avtalt eller fastsatt vilkår

vedrørende deres kommersielle eller finansielle samkvem som avviker fra de vilkår som ville vært avtalt mellom uavhengige foretak, kan enhver inntekt, som uten disse vilkår ville ha tilfalt ett av foretakene, men som i kraft av disse vilkår ikke har tilfalt dette, medregnes i og skattlegges sammen med dette foretakets inntekt.

Artikkelen omhandler altså spørsmålet om betingelsene i de forretningsmessige eller finansielle relasjonene mellom nærstående foretak er i henhold til armlengdeprinsippet, eller om det i stedet eksisterer en eller flere «særlige betingelser». Disse forretningsmessige og finansielle relasjoner kan anta mange former. De påvirker ikke bare kontrollerte transaksjoner der spesifikk internpris er tema, men også mer grunnleggende karakteristika ved virksomheten, som for eksempel egenkapital- og gjeldsgrad. Samtidig uttales det i retningslinjene at temaet tynn kapitalisering vil bli drøftet i senere arbeider.

5.2.2 Sammenlignbarhetsanalyse

Anvendelsen av armlengdeprinsippet baseres generelt på en sammenligning av betingelsene i en kontrollert transaksjon (en transaksjon mellom nærstående foretak) med betingelsene i en transaksjon mellom uavhengige parter. For at sammenligningen skal være nyttig, må relevante økonomiske aspekter ved de situasjonene som sammenlignes være tilstrekkelig sammenlignbare. At situasjonene er sammenlignbare forutsetter at ingen av forskjellene (hvis noen) mellom situasjonene i vesentlig grad kunne ha påvirket betingelsen som granskes (for eksempel pris eller margin) ved bruk av metodologien, eller at det er mulig å gjøre rimelig presise justeringer for å eliminere virkningen av slike forskjeller.

For å fastsette graden av sammenlignbarhet og deretter å foreta egnede justeringer, er det viktig å sammenligne egenskaper ved transaksjonene eller foretakene som må ventes å påvirke betingelsene for forretninger som gjøres på armlengdes avstand. Retningslinjene redegjør for faktorer som kan være viktige å vurdere for å bestemme graden av sammenlignbarhet (de fem sammenlignbarhetsfaktorene):

1. overførte eiendeler eller tjenesters karakteristika
2. funksjoner som utføres av hver av partene, hensyn tatt til eiendeler som benyttes og risikoer som de påtar seg (funksjonsanalyse)
3. kontraktsvilkårene
4. partenes økonomiske omstendigheter
5. forretningsstrategier

Punktene 1.19 til 1.35 i retningslinjene inneholder en generell omtale av disse faktorene. I hvilken grad hver av disse vil ha betydning ved fastsettelse av sammenlignbarhet vil bero på transaksjonenes karakter og hvilken prisingsmetode som benyttes. En fast arbeidsgruppe under Skattekomitéen i OECD, hvor også Norge er representert, har i de senere år arbeidet med sikte på å kunne gi ytterligere veiledning om sammenlignbarhet og sammenlignbarhetsanalyser. Den 10. mai 2006 la arbeidsgruppen fram utkast til en serie notater om ulike aspekter ved temaet, som offentligheten er invitert til å kommentere.

Ved bruk av den direkte sammenligningsmetoden (sammenlignbar ukontrollert pris-metoden), som gjerne anvendes ved kjøp og salg av varer og tjenester, vil sammenligning av egenskaper ved salgsgjenstanden stå sentralt. I forretninger mellom to uavhengige foretak vil godtgjørelsen normalt reflektere funksjonene som hvert av foretakene utfører, hensyn tatt til eiendeler som hvert av foretakene gjør bruk av og risikoer som de bærer eller påtar seg. Ved fastsettelse av hvorvidt kontrollerte og ukontrollerte transaksjoner eller enheter er sammenlignbare, er det derfor nødvendig å sammenligne de funksjonene partene har påtatt seg (hensyn tatt til eiendeler som benyttes og risikoer som bæres). Denne sammenligningen skal i henhold til retningslinjene baseres på en *funksjonsanalyse*, hvis formål er å identifisere og sammenligne de aktiviteter og forpliktelser av økonomisk betydning som de uavhengige og de nærstående foretakene har påtatt seg eller skal påta seg. Funksjonsanalysen skal frembringe det faktiske grunnlaget for vurdering av sammenlignbarhet. Den er også et sentralt verktøy ved metodevalget og bruken av metodene.

5.2.3 Anerkjennelse av de transaksjoner som faktisk har funnet sted

Retningslinjene angir at granskningen av en kontrollert transaksjon som en klar hovedregel bør basere seg på den transaksjonen som faktisk har funnet sted mellom de nærstående foretakene, slik disse har strukturert den, ved bruk av de metoder skattyter har anvendt, i den grad disse er konsistente med metodene som er beskrevet i kapittel II og III i retningslinjene. Det vises til punkt 1.36 i retningslinjene. I to bestemte situasjoner, som er nærmere omtalt i retningslinjene, kan det unntaksvis være aktuelt å sette til side den valgte form, og bedømme forholdet ut fra den underliggende realitet.

5.2.4 Vurdering av separate og kombinerte transaksjoner

Det uttales at armlengdeprinsippet ideelt sett bør anvendes på den enkelte transaksjon. I visse tilfeller aksepteres det imidlertid at en vurderer flere transaksjoner samlet. Det er oppstilt en særskilt standard for når dette kan skje, nemlig hvor «separate transaksjoner er så nært knyttet til hverandre eller er så kontinuerlige at de ikke kan vurderes tilstrekkelig hver for seg», jf. punkt 1.42 i retningslinjene. Dette ledsages av en del eksempler, så som visse langsiktige kontrakter for levering av varer og tjenester, rett til å utnytte immateriell eiendom og nært tilknyttede produktserier der individuell pricing er upraktisk.

5.2.5 Bruk av et armlengdeintervall

Retningslinjene erkjenner at internprising ikke er en eksakt vitenskap og at anvendelse av den eller de mest hensiktsmessige metode(r) i mange tilfeller kan frambringe et intervall av mulige priser, som alle er like pålitelige. Er det vesentlige avvik mellom punkter i intervallet, indikerer retningslinjene at det kan være nødvendig med ytterligere analyser av disse punktene for å vurdere om de er egnet til å inkluderes i et armlengdeintervall. Retningslinjene angir at dersom de aktuelle observerte betingelser (enten det er pris eller margin) ligger innenfor armlengdeintervallet, så skal ingen justering foretas. Dersom betingelsen faller utenfor intervallet som skattemyndigheten baserer seg på, skal skattyteren gis mulighet til å framlegge bevis/dokumentasjon til støtte for at intervallet bør utvides. Det angis at en justering generelt bør skje til det punkt i intervallet som best gjenspeiler vedkommende bestemte kontrollerte transaksjons betingelser. Det vises til retningslinjene punkt 1.45 til 1.48.

5.2.6 Bruk av data fra flere år

For å kunne oppnå en fullstendig forståelse av fakta og omstendigheter som omgir den kontrollerte transaksjon, angir retningslinjene at det generelt kan være nyttig å granske data også fra tidligere år. En slik analyse kan være spesielt nyttig der en transaksjonsoverskuddsmetode anvendes som en siste utvei. Også data fra senere år kan være relevant for analysen av internpriser. Det vises til punkt 1.49 til 1.51 i retningslinjene.

5.2.7 Omtale av enkelte andre forhold

Retningslinjene adresserer og omtaler tilfellet hvor et nærstående foretak over tid går med underskudd, mens konsernet som helhet går med overskudd (punkt 1.52 til 1.54). Særlig omtale er også knyttet til

virkingen av offentlige tiltak som pris- og valutakontroll mv. (punkt 1.55 til 1.59), til motregning av ytelser mot andre motytelser i det interne forhold (punkt 1.60 til 1.64) og til bruken av tollmyndighetens verdianslag for skatteformål (punkt 1.65 til 1.67).

5.2.8 Bruk av internprisingsmetoder

Ved anvendelse av metodologien som beskrives i kapitlene II og III kan det avgjøres hvorvidt betingelsene i forretningsmessige og finansielle relasjoner mellom nærstående foretak er i overensstemmelse med armlengdeprinsippet. Det erkjennes at ingen enkelt metode passer i enhver situasjon. Det er aldri nødvendig å godtgjøre at noen bestemt metode ikke er egnet. Verken av skattemyndigheten eller av skattyter kreves det analyse ved bruk av mer enn én metode.

Retningslinjene uttrykker en klar preferanse for sammenlignbar ukontrollert pris-metoden, når en kan finne en sammenlignbar ukontrollert transaksjon. Videre uttrykkes en klar preferanse for de tradisjonelle transaksjonsmetodene som omtales i kapittel II fremfor de transaksjonsbaserte fortjenestemetoder som omtales i kapittel III. Således kan en si at retningslinjene ikke oppstiller et strengt hierarki, men at det gis en gradering av foretrukne metoder basert på høyere grad av sammenlignbarhet og mer direkte og nærmere forhold til transaksjonen.

Retningslinjene anerkjenner i punkt 1.68 at flernasjonale foretak beholder muligheten til å velge andre metoder for prissetting enn de som er beskrevet i retningslinjene, forutsatt at prisene oppfyller armlengdeprinsippet i henhold til retningslinjene. Under denne forutsetning uttales videre at enhver metode bør tillates dersom dens anvendelse aksepteres av de involverte flernasjonale foretakene og skattemyndighetene i alle involverte jurisdiksjoner.

5.3 Kapittel II Tradisjonelle transaksjonsmetoder

Kapittel II i retningslinjene beskriver de tradisjonelle transaksjonsmetoder som brukes for å anvende armlengdeprinsippet. Dette er sammenlignbar ukontrollert pris-metoden, videresalgspris-metoden og kost-pluss-metoden.

5.3.1 Sammenlignbar ukontrollert pris-metoden (SUP-metoden)

SUP-metoden sammenligner prisen på overførte eiendeler eller tjenester i en kontrollert transak-

sjon med prisen på overførte eiendeler og tjenester i en sammenlignbar ukontrollert transaksjon under sammenlignbare omstendigheter. Under henvisning til prinsippene fra kapittel I uttales at en ukontrollert transaksjon er sammenlignbar for SUP-formål dersom én av to betingelser er oppfylt: 1. ingen av forskjellene (hvis noen) mellom de to transaksjonene som sammenlignes eller mellom foretakene som gjennomfører transaksjonene ville i vesentlig grad kunne påvirke prisen i det åpne marked, eller 2. rimelig presise justeringer kan gjøres for å eliminere de vesentligste konsekvensene av slike forskjeller.

I vurderingen av hvorvidt kontrollerte og ukontrollerte transaksjoner er sammenlignbare, angis at en utover en ren produktsammenligning også bør ta hensyn til betydningen mer generelle forretningsfunksjoner har for prisen (det vil si til faktorer som i henhold til kapittel I er relevante for fastsettelse av sammenlignbarhet). Retningslinjene erkjenner at det i mange tilfeller kan være vanskelig å fastsette rimelig presise justeringer for å eliminere den prismessige effekten av avdekkede forskjeller. Samtidig heter det at vanskelighetene som oppstår under forsøk på å foreta rimelig presise justeringer ikke uten videre bør utelukke muligheten for anvendelse av SUP-metoden. Det uttales at en bør bestrebe seg på å justere dataene slik at disse er tilpasset anvendelse gjennom SUP-metoden, samtidig som det framheves at SUP-metodens (og andre metoders) relative pålitelighet er avhengig av hvor presise justeringer som kan foretas for å oppnå sammenlignbarhet.

I de tilfeller det er mulig å identifisere sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner uttales i retningslinjene at SUP-metoden er den mest direkte og pålitelige metoden for å anvende armlengdeprinsippet, og at SUP-metoden i slike tilfeller foretrekkes fremfor andre metoder. SUP-metoden er spesielt pålitelig der det produktet som omsettes mellom to nærstående foretak, også selges av et uavhengig foretak.

5.3.2 Viderealgprismetoden

Viderealgprismetoden tar utgangspunkt i den prisen et produkt som er kjøpt fra et nærstående foretak, blir viderealg for til et uavhengig foretak. Viderealgprisen reduseres så med en passende bruttomargin som skal dekke en videreforhandlers salgs- og øvrige driftskostnader samt, i lys av de funksjoner vedkommende har hatt (hensyn tatt til eiendeler som hver av partene gjør bruk av og risikoer som de bærer eller påtar seg), gi et pas-

sende overskudd. Beløpet som gjenstår etter at bruttomarginen er trukket fra kan, etter justering for andre kostnader som er forbundet med kjøp av produktet (for eksempel tollavgifter), betraktes som en armlengdepris for den opprinnelige overdragelsen mellom de nærstående foretak.

Videreforhandlerens viderealgsmargin i den kontrollerte transaksjonen kan fastsettes ved å se på viderealgsprismarginer som oppnås i sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner. En ukontrollert transaksjon er sammenlignbar for viderealgprismetodens formål dersom én av to betingelser er oppfylt: 1. ingen av forskjellene (hvis noen) mellom de to transaksjonene som sammenlignes eller mellom foretakene som utfører transaksjonene ville i vesentlig grad kunne påvirke viderealgsmarginen i det åpne marked, eller 2. rimelig presise justeringer kan gjøres for å eliminere de vesentligste konsekvensene av slike forskjeller.

Viderealgprismetoden krever som regel færre justeringer for produktforskjeller enn SUP-metoden, da bruttomarginer er mindre sensitive overfor slike forskjeller enn selve produktprisen. Retningslinjene angir at det kan være hensiktsmessig å fokusere mer på de andre sammenlignbarhetsfaktorene som er beskrevet i kapittel I (utførte funksjoner, økonomiske omstendigheter mv.) dersom overskuddsmarginen først og fremst relaterer seg til disse andre elementene, og i mindre grad til produktene. Viderealgprismetoden avhenger av sammenlignbarheten av de utførte funksjoner (hensyn tatt til eiendeler som hver av partene gjør bruk av og risikoer som de bærer eller påtar seg) mellom de kontrollerte og ukontrollerte transaksjoner og transaksjonspartene, og om disse forskjellene vesentlig påvirker viderealgsprismarginen. Omfanget og påliteligheten av foretatte justeringer til slike identifiserte forskjeller påvirker påliteligheten av analysen etter metoden.

En passende viderealgsprismargin er enklest å fastsette der videreforhandleren ikke i vesentlig grad øker verdien av produktet gjennom foredling, innlemming i andre produkter mv. Det angis at metoden antakelig er nyttigst ved markedsføringsaktiviteter.

Det bør forventes at beløpet som utgjør viderealgprismarginen, vil påvirkes av hvilke aktiviteter som utføres av videreforhandleren. I retningslinjene er det ellers knyttet særlige merknader til situasjonen hvor varer distribueres via et selskap som opptrer som mellommann, til situasjonen der videreforhandleren har enerett til viderealg, og til betydningen av forskjellig regnskapspraksis.

5.3.3 Kost-pluss-metoden

Kost-pluss-metoden tar utgangspunkt i kostnadene en leverandør pådrar seg for eiendeler overdratt eller tjenester ytet til en nærstående kjøper. Et passende kost-pluss-påslag blir så tillagt for å komme fram til et passende overskudd i lys av de funksjonene som leverandøren utøver og markedsforholdene. Beløpet som framkommer etter tillegget for kost-pluss-påslaget, kan anses som en armlengdepris.

En ukontrollert transaksjon er sammenlignbar med en kontrollert transaksjon for kost-pluss-metodens formål dersom én av to betingelser er oppfylt: 1. ingen av forskjellene (hvis noen) mellom de to transaksjonene som sammenlignes eller mellom foretakene som utfører transaksjonene ville i vesentlig grad kunne påvirke kost-pluss-påslaget i det åpne marked, eller 2. rimelig presise justeringer kan gjøres for å eliminere de vesentligste konsekvensene av slike forskjeller. Også ved kost-pluss-metoden kan det være hensiktsmessig å fokusere mer på andre sammenlignbarhetsfaktorer (se kapittel I) enn produktforskjeller. Justeringer bør gjøres der det er forskjeller som i vesentlig grad påvirker kost-pluss-påslaget, for eksempel i form av de funksjonene som utøves av transaksjonspartene og de risikoer som hver av partene bærer. Omfanget og påliteligheten av justeringene vil påvirke påliteligheten av analysen etter kost-pluss-metoden.

Kost-pluss-metoden baserer seg på at et sammenlignbart kostnadsgrunnlag skal tillegges et sammenlignbart kost-pluss-påslag. Spesielt det å fastsette et sammenlignbart kostnadsgrunnlag kan være vanskelig. Retningslinjene tar opp problemer med manglende konsistens mellom den kontrollerte og den ukontrollerte transaksjon i den regnskapsmessige behandling av kostnader, og omhandler problemstillinger som blant annet fordeling av kostnader over tidsperioden og på produktgrupper, fordeling av faste kostnader mellom leverandør og kjøper samt bruk bare av variable kostnader i helt spesielle tilfelle.

Styrende for fastsettelse av kostnadsgrunnlaget er også det forhold at kost-pluss-metoden – som videresalgsprismetoden – er basert på en sammenligning av *brutto* overskuddsmarginer. En korrekt bruk av metodene forutsetter dermed en riktig forståelse av hva bruttooverskuddsmargin er, til forskjell fra nettooverskuddsmargin. I retningslinjene punkt 2.40 til 2.41, under omtalen av kost-pluss-metoden, gis anvisninger på dette. Kost-pluss-metoden benytter marginer etter fradrag for direkte og indirekte produksjonskostnader. En

nettomarginmetode refererer til marginer etter at det også er gjort fradrag for driftskostnader for foretaket som helhet, så som ledelses-, administrasjons- og generelle kostnader.

Retningslinjene angir en klar, men fleksibel distinksjon mellom en kost-pluss-sammenligning (bruttomarginsammenligning) og en nettomargin-sammenligning. Det erkjennes at det i en kost-pluss-analyse i visse tilfeller kan være nødvendig å ta hensyn til visse driftskostnader for å oppnå konsistens og sammenlignbarhet, og at det ikke går noe skarpt skille mellom kostnadskategoriene. Samtidig framholdes at jo flere elementer av driftsutgifter som medtas i kostnadsgrunnlaget, desto mer begynner metoden å nærme seg en nettomarginmetode, hvor analysens pålitelighet svekkes av grunner som omtalt i retningslinjene punkt 3.29 til 3.32. Generelt angis at metodene for fastsettelse av kostnadsgrunnlaget bør være konsistente mellom de kontrollerte og de ukontrollerte transaksjonene, samt konsistente over tid i forhold til bestemte foretak.

Kost-pluss-metoden er antakelig mest nyttig i tilfeller der halvfabrikata selges mellom nærstående parter, der nærstående parter har inngått avtale om felles fasiliteter eller om langsiktige kjøps- og leveringsordninger eller der den kontrollerte transaksjonen gjelder en tjenesteytelse.

Videresalgsprismetoden og kost-pluss-metoden er *indirekte* metoder for å beregne armlengdeprisen i transaksjonen, det vil si at bruttofortjenestemarginen i sammenlignbare transaksjoner brukes som mellomstasjon og hjelpemiddel til å finne prisen i den kontrollerte transaksjonen. Til forskjell er sammenlignbar ukontrollert pris-metoden en *direkte* metode der prisen i den kontrollerte transaksjonen (eventuelt etter justeringer) framkommer umiddelbart ved sammenligningen.

5.4 Kapittel III Andre metoder (transaksjonsoverskuddsmetoder)

I kapittel III drøftes overskuddsmetoder. Det sondres mellom overskuddsmetoder som er transaksjonsbaserte og «globale» overskuddsmetoder. Retningslinjene anerkjenner – dog med betydelige reservasjoner – de førstnevnte, men avviser de sistnevnte. Med *transaksjonsoverskuddsmetoder* menes metoder hvor en gransker overskuddene fra bestemte transaksjoner mellom nærstående foretak. De to eneste overskuddsmetodene som oppfyller armlengdeprinsippet, er overskuddsdelingsmetoden og den transaksjonsbaserte nettomarginmetoden.

5.4.1 Overskuddsdelingsmetoden

Ved overskuddsdelingsmetoden identifiseres et felles overskudd fra de foretak som har tatt del i en kontrollert transaksjon (eller flere kontrollerte transaksjoner som kan ses under ett i henhold til prinsippene i kapittel I). Dette overskuddet fordeles så mellom de nærstående foretak på en økonomisk velfundert basis som søker å gjenspeile den overskuddsdeling som ville vært forventet og nedfelt i en avtale inngått på armlengdes avstand. Hvert foretaks bidrag baserer seg på en funksjonsanalyse som beskrevet i kapittel I og verdsettes i den grad det er mulig ved hjelp av pålitelige eksterne markedssdata.

En styrke ved metoden er at begge parter i transaksjonen vurderes. Det er da lettere unngå at ekstreme overskudd tilordnes den ene parten, og samtidig er det lettere å fordele overskudd som kan tilskrives stordriftsfordeler eller andre felles rasjonaliseringsgevinster. Men metoden er også beheftet med en rekke svakheter. Fordelingen av overskuddet kan være problematisk, ikke minst fordi sammenligningen med eksterne markedssdata (for eksempel overskuddsdelingsprosenter oppnådd av uavhengige foretak) har en fjernere tilknytning til de vurderte transaksjonene enn tilfellet er ved andre metoder. Det kan også være vanskelig å måle overskuddet fra en bestemt kontrollert transaksjon for de involverte nærstående foretak.

I punktene 3.11 til 3.25 gis veiledning for anvendelse av metoden. To modeller drøftes spesielt. *Bidraganalyse*, der hver av partene tilordnes en andel av samlet overskudd basert på verdien av partenes relative bidrag, og *residualanalyse*, der hver part tilskrives en grunnavkastning før den resterende avkastning fordeles etter en nærmere vurdering av partenes relative innsats.

5.4.2 Transaksjonsbasert nettomargin-metoden

Transaksjonsbasert nettomargin-metoden gransker netto overskuddsmargin i forhold til et egnet grunnlag (for eksempel kostnader, salg eller aktiva) som et foretak realiserer i en kontrollert transaksjon (eller flere transaksjoner som kan ses under ett i henhold til prinsippene i kapittel I). Metoden ligner kost-pluss- eller videresalgsmetoden, men skiller seg fra disse ved at det er nettomarginer og ikke bruttomarginer som granskes.

En styrke ved metoden er at nettomarginer kan være mer robuste mot funksjonelle forskjeller enn det bruttomarginer er. Men retningslinjene fremhever også betydelige svakheter ved metoden. Viktigst er kanskje at nettomarginer – nærmest per

definisjon – påvirkes av foretakets ulike driftskostnader, også de som er generelle og som ikke har karakter av å være direkte eller indirekte produksjonskostnader. Bruttomarginer vil i mindre grad påvirkes av dette. En pålitelig bruk av metoden stiller derfor store krav til sammenlignbarhet og nødvendige justeringer. Det er derfor gitt særlig veiledning til sammenlignbarhetsnormen i punktene 3.34 til 3.40.

Konklusjoner om transaksjonsoverskuddsmetoder trekkes i punktene 3.49 til 3.57. Det uttales at de tradisjonelle transaksjonsmetoder er å foretrekke framfor transaksjonsoverskuddsmetoder, og at praktisk erfaring (per 1995) har vist at det i de fleste tilfelle er mulig å anvende tradisjonelle transaksjonsmetoder. Retningslinjene anbefaler derfor i alminnelighet ikke bruk av transaksjonsoverskuddsmetoder. Men de åpner likevel for å benytte overskuddsdelingsmetoden eller transaksjonsbasert nettomargin-metoden, enten alene eller i kombinasjon med tradisjonelle transaksjonsmetoder, i de unntakstilfelle der tradisjonelle transaksjonsmetoder ikke kan anvendes alene på en pålitelig måte, eller ikke kan anvendes overhodet. Overskuddsdelingsmetoden og transaksjonsbasert nettomargin-metoden, bør kun anvendes som en siste utvei.

Retningslinjene drøfter også *global formelbasert fordelingsmetoden*. Den består i en fordeling av et flernasjonalt konsern sitt konsoliderte totaloverskudd mellom nærstående foretak i ulike land basert på en forhåndsbestemt og fast formel. Global formelbasert fordelingsmetoden er ikke forenlig med armlengdeprinsippet. Retningslinjene drøfter metoden, og peker på en rekke svakheter ved den. Medlemslandene avviser deretter metoden som et gyldig alternativ til armlengdeprinsippet.

5.5 Kapittel IV Administrative tilnærminger til avverging og løsning av internprisingstvister

I dette kapitlet drøftes administrative tilnærminger for å unngå dobbeltbeskatning og for å løse tvister som oppstår på grunn av internprisjusteringer. I punktene 4.4 til 4.28 drøftes skattemyndighetenes *håndhevingspraksis for internprising*. Den utledes av nasjonal lovgivning og prosedyrer. Skattemyndighetene oppfordres til å være seg bevisst de potensielle virkningene i andre land av sin håndhevingspraksis for internprising, og tilstrebe rettfærdig fordeling av skatter. Tre håndhevingsaspekter som varierer mye mellom OECD-land, og som der-

for er viktige i denne kontekst, vies særlig oppmerksomhet. Det er først *granskningspraksis*, hvor det uttales at ligningsmedarbeidere oppfordres til å være fleksible og ikke stille urealistiske krav til presisjon fra skattyters side, gitt de faktiske forhold og omstendigheter, samt å ta utgangspunkt i den metoden for prisfastsettelsen som skattyteren har anvendt.

Deretter omtales *bevisbyrderegler*. OECD anbefaler ikke bestemte regler, men både skattytere og skattemyndigheter oppfordres til ikke å misbruke bevisbyrdereglene for å rettferdiggjøre ubegrunnede eller upåviselige påstander om internpriser. Til sist omtales *sanksjoner*. OECDs skattekomité har anerkjent at hovedformålet med sivilrettslige skattesanksjoner bør være å fremme overholdelse (Taxpayers rights and obligations, 1990). Det erkjennes at hensiktsmessig bruk av sanksjoner kan forbedre overholdelsesaspektet av internprising. På grunn av problemene som er forbundet med internprising angis at en bør være påpasselig med å forsikre seg om at gjennomføringen av en sanksjonsordning er rettferdig og ikke unødvendig tyngende for skattyterne. En for streng sanksjonsordning i et land kan gi insentiv til overrapportering av skattbar inntekt. Da fremmes ikke overholdelse, og i stedet overtres armlengdeprinsippet med for lav innrapportering av inntekt til det andre landet.

I punktene 4.29 til 4.77 drøftes *tilsvarende justeringer og prosedyren for gjensidig avtale*. Når en inntektsforhøyelse (primær justering) i en kontrollert transaksjon foretas i ett land, kan dobbeltbeskatning helt eller delvis unngås ved en tilsvarende nedsettelse av det nærstående fortaks inntekt i det annet land. Anmodninger om tilsvarende justeringer kan fremmes i medhold av en skatteavtalebestemmelse lik artikkel 9 punkt 2 i OECDs mønsterskatteavtale (som pålegger en stat å foreta tilsvarende justering så langt staten finner den primære justering berettiget i prinsipp og beløp), eller i medhold av prosedyren for gjensidig avtale i artikkel 25 i mønsterskatteavtalen. I praksis følges ofte uansett prosedyren for gjensidig avtale. Etter denne prosedyren er skattemyndighetene forpliktet til å forsøke å avverge dobbeltbeskatning i saker vedrørende interne prisfastsettelser, men de er ikke forpliktet til å komme til en løsning.

Retningslinjene peker på betenkeligheter ved prosedyren som mekanisme for å hindre dobbeltbeskatning; som virkningen av nasjonale foreldelsesfrister, at prosessene kan ta lang tid, at skattyters deltakelse kan være begrenset, at framgangsmåtene ofte er lite kjent eller tilgjengelige for skattyterne, samt problemer knyttet til manglende regler for suspensjon av innkreving eller påløp

av renter under prosessen. Retningslinjene drøfter disse problemene og inneholder en rekke anbefalinger til å imøtegå disse. Det gis også en omtale av såkalte *sekundære justeringer*, som anvendes i noen land og som er justeringer/omklassifisering av transaksjoner som anses avledet av den primære justering.

I punktene 4.78 til 4.93 omtales *simultane ligningsgranskinger*. Dette er en avtale mellom to eller flere land om å foreta en samtidig og uavhengig undersøkelse av en eller flere skattyters skattesaker (ligninger) med tanke på utveksling av relevante opplysninger. Slike simultane ligningsgranskinger, som i vesentlig grad kan framskynde og lette framkaffelsen av relevante opplysninger, anbefales i OECDs retningslinjer. Retningslinjene viser for øvrig til den nordiske bistandsavtalen artikkel 12 som et eksempel på formalisering av generelle retningslinjer for utvelgelse av saker og for utførelse av slike granskinger.

Videre inneholder retningslinjene i punktene 4.94 til 4.123 en omtale av *sjablongmessige regler*, som kan anvendes til å unngå eller begrense antall internprisingssaker. Sjablongmessige regler er et enkelt regelsett som innebærer at internpriser automatisk vil bli akseptert av den nasjonale skattemyndigheten. Slike regler kan variere fra helt å unnta en gruppe skattytere fra forpliktelsen til å følge landets lovgivning vedrørende internprising, til å fastsette for eksempel en forenklet internprising metode eller forenklede opplysningskrav. Sjablongmessige regler anbefales ikke i retningslinjene. Det er blant annet anført at disse i for høy grad avviker fra armlengdeprinsippet, og at de gir mulighet for dobbeltbeskatning, idet det ikke er sikkert at det andre landet godkjenner prisfastsettelsen.

I punktene 4.124 til 4.166 behandles *forhåndsprisingsordninger (FPOer)*. Det er ordninger hvor det i forkant av kontrollerte transaksjoner fastsettes et egnet sett kriterier (for eksempel prisingsmetode, sammenligningsgrunnlag og antakelser om fremtidige begivenheter) for fastsettelse av internpris for fremtidige transaksjoner. Retningslinjene beskriver konseptet, og peker på at FPOer i alminnelighet bør kunne inngås under en gjensidig avtaleprosedyre, jf. OECDs mønsterskatteavtale artikkel 25 punkt 3. Det redegjøres for fordeler og ulemper med konseptet. Generelt framheves at bilaterale (eller multilaterale) FPOer, som involverer skattemyndigheter og skattytere i to (eller flere) land, er mer egnet enn ensidige FPOer, inngått mellom en enkelt skattyter og skattemyndigheten i dennes hjemstat. Det uttales at det foreløpig er begrensede erfaringer med bruken av

FPOer i medlemsstatene, og at det er for tidlig å gi noen endelig anbefaling om hvorvidt det bør oppfordres til økt bruk av FPOer. Det framholdes imidlertid at OECDs skattekomité har til hensikt å følge nøye med på enhver utvidet bruk av FPOer, og å fremme en mer konsistent praksis i de land som velger å bruke dem. Som ledd i dette arbeidet vedtok Skattekomiteén i 1999 retningslinjer for gjennomføring av FPOer i henhold til skatteavtalens gjensidig overenskomstprosedyre. Disse er inntatt som et vedlegg til 1995-retningslinjene.

Punktene 4.167 til 4.171 omhandler bruken av *voldgift* som mekanisme for tvisteløsning i internasjonale skattespørsmål, herunder internprisingsaker. Det uttales at OECDs skattekomité har besluttet å gjennomføre en ny analyse av temaet, samt å supplere nærværende retningslinjer med konklusjonene av analysen.

5.6 Kapittel V Dokumentasjon

I punktene 5.3 til 5.15 gis en generell rettleiding til skatteadministrasjoner av relevans for utforming av nasjonale regler og/eller prosedyrer om dokumentasjonskrav ved internprisundersøkelser. I punktene 5.16 til 5.27 gis rettleiding til skattyterne om hvilken dokumentasjon som vil være nyttig for å vise at deres kontrollerte transaksjoner tilfredsstiller armlengdeprinsippet.

Retningslinjene angir at skattyter bør bestrebe seg på å fastsette en internpris for skatteformål, basert på informasjon som var rimelig tilgjengelig på fastsettelsestidspunktet. Følgelig bør skattyter ordinært ta i betraktning om internprisen er hensiktsmessig for skatteformål, før den bestemmes. Det nevnes for eksempel at det er rimelig at skattyter har vurdert om sammenlignbare data fra ukontrollerte transaksjoner er tilgjengelige. Retningslinjene framhever at skattyters vurderinger med hensyn til skattemessig internprising bør følge samme prinsipper for fornuftig forretningsdrift som ville ligge til grunn for en tilsvarende komplisert og viktig beslutning i forhold til en uavhengig part. Anvendelsen av disse prinsipper krever at skattyter utarbeider eller henviser til skriftlig materiell for den innsats som er gjort for å overholde armlengdeprinsippet, herunder den informasjon internprisingen var basert på, de faktorene som ble tatt i betraktning, samt den metode som ble valgt.

Det uttales at prinsippene for fornuftig forretningsdrift kan kreve at skattyter utarbeider eller henviser til skriftlig materiell som ikke ville vært utarbeidet eller henvist til i fravær av skattemes-

sige hensyn, herunder dokumenter fra utenlandske nærstående foretak. Retningslinjene angir imidlertid at når skattemyndighetene krever overlevering av denne type dokumenter, bør de vise stor forsiktighet i avveiningen mellom deres behov for slike dokumenter og skattyters kostnadsmessige og administrative belastning ved utarbeidelse eller innhenting av disse.

Det framgår av retningslinjene at skattemyndighetene bør begrense den mengde informasjon de anmoder om i forbindelse med inngivelse av selvangivelsen. På dette tidspunktet er ingen bestemt transaksjon tatt ut til undersøkelse, og det vil være temmelig byrdefullt for virksomhetene å gi detaljert dokumentasjon om alle grenseoverskridende transaksjoner og alle virksomheter involvert i slike transaksjoner på dette tidspunktet. Dokumentasjonskravet på selvangivelsestidspunktet bør derfor begrenses til å kreve tilstrekkelig dokumentasjon til å mer eller mindre gjøre skattemyndighetene i stand til å bestemme hvilke virksomheter som skal undersøkes nærmere.

Retningslinjene understreker at den informasjon som er av relevans for en bestemt internprisundersøkelse avhenger av sakens faktiske forhold. Det er derfor ikke mulig å gi en generell definisjon av eksakt omfang og karakter av den informasjon det vil være rimelig av skattemyndighetene å kreve og for skattyter å framlegge på granskningstidspunktet. Visse aspekter er imidlertid felles. I punktene 5.17 til 5.27 skisseres hvilken informasjon som kan være relevant og som vil fremme undersøkelsen i de fleste saker, uten at dette skal oppfattes som minimumskrav eller som uttømmende krav.

I alminnelighet krever analyse av armlengdeprinsippet blant annet informasjon om:

- de nærstående foretak som inngår i de kontrollerte transaksjoner
- vedkommende transaksjoner
- de utførte funksjoner
- informasjon utledet fra uavhengige foretak som tar del i lignende transaksjoner

Det kan også være relevant å beskrive lignende kjente transaksjoner mellom skattyter og en uavhengig part. Det samme gjelder enhver informasjon som kan belyse om uavhengige ville ha gjennomført en tilsvarende strukturert transaksjon under sammenlignbare omstendigheter. Det kan også være nyttig å gi informasjon om faktorer som påvirker prisfastsettelsen eller utarbeidelsen av eventuelle prisingstrategier, og likeledes om utvelgelsen og anvendelsen av den internprisingsmetoden som benyttes. Det samme gjelder infor-

masjon om særlige omstendigheter, som for eksempel motregningstransaksjoner som har innflytelse på armlengdeprisen, om generelle forretnings- og bransjeforhold, om funksjoner utført og risikoer som bæres av hver av partene, om finansielle forhold mv.

5.7 Kapittel VI Særlige hensyn vedrørende immaterielle rettigheter

Kapitlet drøfter særlige hensyn som gjør seg gjeldende ved armlengdeprising av transaksjoner som omfatter immaterielle eiendeler. Avslutningsvis drøftes spørsmål som oppstår når et foretak driver markedsføringsaktiviteter uten selv å ha eienomsretten til markedsføringsorienterte immaterielle eiendeler.

5.7.1 Anvendelse av armlengdeprinsippet

Utgangspunktet er at veiledningen om armlengdeprinsippet i kapittel I, II og III får anvendelse også for kontrollerte transaksjoner som innbefatter immaterielle eiendeler. Men det erkjennes at den generelle veiledningen kan være vanskelig å anvende i slike tilfeller. Immaterielle eiendeler har en spesiell karakter som kompliserer søken etter sammenligningsgrunnlag, og det er ofte usikkerhet knyttet til markedsverdien på transaksjonstidspunktet. Det understrekes at armlengdeprisingen må ta hensyn til både den overførende og den motakende parts perspektiv, slik at nærstående foretak ikke avkreves et beløp ved kjøp eller bruk av immaterielle eiendeler som er basert på den mest produktive anvendelsen av eiendelen i tilfeller hvor anvendelsen er av mer begrenset nytte for vedkommende nærstående foretak.

Retningslinjene redegjør for ulike måter immaterielle eiendeler kan overføres på. Hovedformene er salg eller lisensiering. I denne sammenhengen drøftes enkelte særlige problemstillinger, som at vederlag for bruk av immaterielle eiendeler kan være inkludert i prisen for salg av selve varen, og behovet for å vurdere ulike bestanddeler i en samlekontrakt for seg.

Sammenligningsvurderingen reiser særlige utfordringer. I punkt 6.20 framheves enkelte faktorer som er relevante og som bør vurderes i denne sammenhengen. Dette innbefatter forventede fordeler fra vedkommende immaterielle eiendel (for eksempel ved en nåverdiberegning), geografiske begrensninger ved utøvelse av rettighetene, eksportrestriksjoner, eneretter, kapitalinvesteringer, oppstartsutgifter og utviklingsarbeid som er

påkrevet i markedet, mulighet for viderelisensiering, lisensinnehavers distribusjonsnett samt hvorvidt lisenshaver har rett til å delta i videreutvikling av eiendelen.

Retningslinjene gir noe veiledning om bruk av sammenlignbar ukontrollert pris-metoden i punktene 6.23 til 6.25. Videre poengteres det at sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner kan være vanskelig å finne i saker som gjelder svært verdifulle immaterielle eiendeler. Dermed kan det også være vanskelig å anvende de tradisjonelle transaksjonsbaserte metodene og den transaksjonsbaserte nettomargin-metode. Retningslinjene peker på at overskuddsdelingsmetoden kan være relevant i slike tilfeller.

Retningslinjene framhever også betydningen av å granske kostnader som er påløpet ved utvikling og opprettholdelse av immaterielle eiendeler, både som støtte for fastslåing av sammenlignbarhet og, særlig dersom overskuddsdelingsmetoden benyttes, som støtte for å fastslå den relative verdi av de enkelte parter bidrag. Det presiseres imidlertid nøyte at det ikke er noen automatisk sammenheng mellom påløpte kostnader og verdien av en immateriell eiendel.

I punktene 6.28 til 6.35 gis veiledning om armlengdeprising når verdsettelsen er svært usikker på transaksjonstidspunktet. Rettesnoren er hva uavhengige foretak ville gjort under sammenlignbare omstendigheter. Det er ulike skritt disse kan ta for å håndtere høy usikkerhet ved prisingen av en transaksjon. En mulighet er å basere seg på transaksjonens forventede fordeler. Dersom prising basert på forventede fordeler ikke vil gi tilstrekkelig beskyttelse, vil uavhengige foretak kunne benytte seg av kortsiktige avtaler eller inkludere prisjusteringsklausuler i avtalevilkårene.

Det anerkjennes at en skattemyndighet kan finne det vanskelig å fastslå hvilke overskudd som rimeligvis kunne forutses på transaksjonstidspunktet. Ved en senere granskning bør skattemyndigheten i særdeleshet ta i betraktning hvorvidt de nærstående foretak hadde til hensikt å utarbeide, og rent faktisk har utarbeidet, prognoser som uavhengige foretak ville ansett for tilstrekkelige.

Retningslinjene angir at dersom uavhengige foretak ville ha insistert på en prisjusteringsklausul under sammenlignbare omstendigheter, bør skattemyndigheten kunne fastslå prisingen som om en slik klausul hadde foreligget. Og videre angis det at dersom uavhengige foretak ville ansett uforutsigbare fremtidige utviklingstrekk for å være av så grunnleggende betydning at det ville forventes nye forhandlinger om prisingen av transaksjonen dersom de inntraff, bør tilsvarende utviklingstrekk

også medføre modifisering av prisingen av sammenlignbare kontrollerte transaksjoner mellom nærstående foretak.

5.7.2 Markedsføring uten eierskap til markedsorienterte immaterielle eiendeler

I punktene 6.36 til 6.39 behandles særlige spørsmål som oppstår når et foretak gjennomfører markedsføringsaktiviteter uten å ha eierskap til de markedsorienterte immaterielle eiendeler foretaket ved sin aktivitet fremmer. Med markedsorienterte immaterielle eiendeler forstås slikt som varemerker og sekundære forretningskjennetegn som bidrar til ervervsmessig utnyttelse av et produkt eller en tjeneste, samt kundelister, distribusjonskanaler mv., som er av betydelig salgsfremmende verdi. Retningslinjene gir veiledning om hvorvidt markedsføreren i et slikt tilfelle bør ha rett til en del av den avkastningen som kan henføres til de markedsføringsorienterte immaterielle eiendelene, utover en normalavkastning for den markedsføringsaktiviteten han utøver. Momenter i vurderingen er om foretaket bærer kostnadene ved egne markedsføringsaktiviteter, og om disse i så fall kommer foretaket til nytte på noen måte. Det gis også veiledning om hvordan man kan identifisere den avkastningen som kan henføres til de markedsføringsorienterte immaterielle eiendelene.

5.8 Kapittel VII Særlige hensyn ved konserninterne tjenester

Kapitlet omhandler to hovedproblemstillinger som oppstår ved internprisanalyse av konserninterne tjenester. Det er hvorvidt konserninterne tjenester har vært ytet, og hvordan tjenesten i så fall skal prises for skatteformål.

5.8.1 Avgjørelse av hvorvidt konserninterne tjenester har vært ytet

I henhold til armlengdeprinsippet vil spørsmålet om hvorvidt en konsernintern tjeneste er ytet (overfor en bestemt konsernenhet) bero på om aktiviteten er av økonomisk eller kommersiell verdi for vedkommende konsernenhet på en måte som styrker dens forretningsmessige posisjon, jf. punkt 7.6 i retningslinjene. Rettesnor for denne vurderingen er om et uavhengig foretak under sammenlignbare omstendigheter ville være villig til å betale for tilsvarende aktivitet eller eventuelt ville utført aktiviteten selv. Dersom et uavhengig foretak ikke ville vært villig til å betale for eller utføre vedkommende aktivitet selv,

bør den i følge retningslinjene normalt ikke betraktes som en konsernintern tjeneste i henhold til armlengdeprinsippet.

Retningslinjene tilkjennegir at ovennevnte analyse avhenger av de faktiske forhold og omstendigheter, og at det ikke er mulig å kategorisk angi hvilke aktiviteter som utgjør ytelse av konserninterne tjenester. I fortsettelsen gis imidlertid noe veiledning for å belyse hvordan analysen ville bli anvendt på enkelte vanlige typer aktiviteter utført i et flernasjonalt konsern.

Først omtales et oversiktlig tilfelle der en tjeneste utføres for å dekke et identifisert behov hos en eller flere bestemte konsernenheter. I slike tilfelle vil en konsernintern tjeneste normalt anses for å være ytet overfor vedkommende konsernenhet, da uavhengige foretak normalt ville tilfredsstilt behovet enten ved å utføre aktiviteten selv eller ved å engasjere en tredjepart.

Deretter drøftes mer komplekse situasjoner hvor et nærstående foretak utfører aktiviteter som relaterer seg til mer enn en konsernenhet eller til konsernet som et hele. Ett typetilfelle gjelder aktiviteter som utføres av en konsernenhet (vanligvis morselskap eller regionalt eierselskap) utelukkende på grunn av dets eierinteresser i en eller flere konsernenheter. Det angis at slike «aksjeeieraktiviteter» ikke kan rettferdiggjøre et krav på vederlag fra de mottakende foretak. Noen eksempler på aksjeeieraktiviteter er nevnt i punkt 7.10 i retningslinjene.

Det anses i alminnelighet ikke å være ytet noen konsernintern tjeneste når den aktiviteten som det nærstående foretak utfører ikke gjør annet enn å duplisere en tjeneste som skattyter allerede utfører selv, eller får utført av en tredjepart. Ifølge retningslinjene anses et foretak normalt ikke for å ha mottatt en konsernintern tjeneste når indirekte fordeler tilflyter foretaket som et resultat av at konserninterne tjenester er ytet til andre nærstående konsernenheter. Tilsvarende uttales det at et foretak heller ikke bør anses for å ha mottatt en konsernintern tjeneste når det mottar indirekte fordeler som kun kan tilskrives det faktum at foretaket inngår i et større konsern, og som ikke er resultat av noen bestemt aktivitet.

Retningslinjene omtaler også tjenester som retter seg mot konsernet som helhet og som utføres sentralt i morselskapet eller en tjenestesentral. Det gis eksempler på slike tjenester, og det uttales at disse normalt vil bli betraktet som konserninterne tjenester. Dette er fordi uavhengige foretak ville vært villig til å betale for eller å utføre disse selv (forutsatt at tjenesten er av verdi for foretaket, jf. punkt 7.6 i retningslinjene.)

I retningslinjene punkt 7.16 og 7.17 drøftes om det at en tjeneste er tilgjengelig for foretaket fra en annen konsernenhet «ved behov» i seg selv utgjør en separat tjeneste som det skal betales armlengdevederlag for. Generelt uttales at en konsernintern tjeneste vil foreligge dersom et uavhengig foretak ville pådratt seg tilsvarende «beredskapsutlegg» for å sikre tilgang til tjenestene når behov måtte oppstå. Igjen vil vurderingen avhenge av hvilken fordel vedkommende konsernenhet tilføres ved ordningen, og det uttales at det er lite trolig at uavhengige foretak ville pådra seg et beredskapsutlegg dersom det potensielle behov for tjenesten var marginalt, fordelene beskjedne eller tilsvarende tjenester er raskt tilgjengelig fra andre kilder.

5.8.2 Fastsettelse av en armlengdepris

For å fastslå hvilke beløp, om noe, som er betalt, må de ordninger som er etablert for betaling for konserninterne tjenester identifiseres. En ordning med direkte betaling for bestemte tjenester er lettest å vurdere i forhold til armlengdeprinsippet. Retningslinjene oppfordrer derfor til bruk av en slik direkte betalingsmetode, og angir at dette ofte bør være mulig, spesielt hvis tilsvarende tjenester også ytes til uavhengige parter.

Retningslinjene anerkjenner at en direkte betalingsmetode ikke alltid er hensiktsmessig, og de åpner derfor for bruk av indirekte betalings-/fordelingsmetoder. Det uttales i denne kontekst at indirekte metoder bør tillates, såfremt metoden legger tilstrekkelig vekt på den verdi tjenestene har for mottakeren, samt i hvilken grad sammenlignbare tjenester er ytet mellom uavhengige foretak. Det uttales at indirekte metoder i alminnelighet ikke er akseptable dersom tjenesten er en sentral del av foretakets forretningsdrift og foretaket også yter den til uavhengige parter.

Til bruken av indirekte metoder presiseres også det generelle utgangspunktet om at ethvert vederlag må basere seg på en identifiserbar og rimelig forutsigbar fordel. I forlengelsen av dette tilkjennegir retningslinjene at en indirekte metode kan være påkrevet på grunn av den ytte tjenestes karakter. Som et eksempel nevnes tilfeller hvor separat registrering ville innebære uforholdsmessig administrativ innsats. For å tilfredsstille armlengdeprinsippet må den valgte fordelingsmetode imidlertid medføre et resultat som er konsistent med det sammenlignbare uavhengige foretak ville være forberedt på å akseptere. Dette kan ha implikasjoner for hvilke fordelingsmeto-

der som kan aksepteres, jf. punkt 7.25 i retningslinjene.

Kalkulering av armlengdevederlaget drøftes i punktene 7.29 til 7.37 i retningslinjene. Et viktig utgangspunkt i denne vurderingen er at det må tas hensyn til både tjenesteyters og tjenestemottakers perspektiver. Relevante hensyn i så henseende er hvilken verdi tjenesten har for mottakeren, hvor mye et sammenlignbart uavhengig foretak ville vært villig til å betale under sammenlignbare omstendigheter, samt omfanget av tjenesteyters kostnader.

Retningslinjene uttaler at armlengdebasert internpris for konserninterne tjenester bør fastsettes i henhold til retningslinjene i kapittel I, II og III. I retningslinjene uttales videre at anvendelse av disse retningslinjene ofte vil medføre at enten sammenlignbar ukontrollert pris-metoden eller kostpluss-metoden vil bli benyttet for prising av konserninterne tjenester. Det gis noe veiledning til når hver av de to metodene antas å passe, og til behovet for å benytte sammenlignbare kostnadsgrunnlag dersom kostpluss-metoden anvendes. Det heter også at mer enn én metode unntaksvis kan benyttes, og at transaksjonsoverskuddsmetoder kan være en siste utvei.

Retningslinjene framhever nytteverdien av å gjennomføre en funksjonsanalyse og behovet for å vurdere de langsiktige virkninger av tjenestene.

Det drøftes særskilt hvorvidt vederlaget må være slik at tjenesteyteren realiserer et overskudd. Utgangspunktet er at foretak i en transaksjon inngått på armlengdes avstand vil forsøke å ta seg betalt for tjenester på en måte som resulterer i overskudd, og ikke bare i kostnadsdekning. Retningslinjene framhever imidlertid at de økonomiske alternativer som tjenestemottaker står overfor også må tas i betraktning, og det poengteres at det ikke nødvendigvis alltid er slik at en armlengdepris må resultere i overskudd for det foretak som yter en konsernintern tjeneste.

Retningslinjene omtaler og eksemplifiserer tilfeller der et foretak kun opptrer som en agent eller mellommann i forbindelse med tjenesteytingen. Ved bruk av kostpluss-metoden i slike tilfeller uttales at avkastningen/påslaget bør være passende for utøvelse av en agentfunksjon, snarere enn for ytelse av selve tjenesten.

Avslutningsvis nevner retningslinjene at en ikke kan se bort fra at en skattemyndighet helt unntaksvis – og av praktiske grunner – vil kunne unnlate å foreta korrigeringer når skattyter opererer med en kostnadsfordeling selv om det ikke fullt ut svarer til armlengdepris for ytede tjenester.

5.9 Kapittel VIII Kostnadsbidragsordninger

Kapitlet drøfter kostnadsbidragsordninger (KBOer) mellom to eller flere nærstående foretak. En KBO er et kontraktsmessig rammeverk for deling av kostnader og risikoer forbundet med utvikling, produksjon eller fremskaffelse av aktiva, tjenester eller rettigheter. Deltakerne søker å oppnå en forventet fordel gjennom sine bidrag til KBOen. Under en KBO vil hver enkelt deltaker ha rett til å utnytte sine interesser i KBOen som faktisk eier av disse, og deltakerne skal dermed ikke svare royalty eller annet vederlag til noen annen part for utnyttelsen av sine interesser i ordningen. De vanligste KBOer er ordninger for felles utvikling av immaterielle eiendeler, men det etableres også KBOer for andre formål.

Formålet med kapitlet er å gi generell rettledning om hvorvidt de betingelsene som de nærstående foretak har fastsatt for en KBO samsvarer med armlengdeprinsippet. Kapitlet gir dermed supplerende rettledning for situasjonen hvor ressurser og interesser slås sammen, og det mottatte vederlag helt eller delvis består av en rimelig forventning om gjensidige fordeler.

For at betingelsene i en KBO skal være i samsvar med armlengdeprinsippet må en deltakers bidrag være konsistent med det et uavhengig foretak ville bidratt med under sammenlignbare omstendigheter, sett hen til de fordelene foretaket rimeligvis kan forvente å oppnå gjennom ordningen. Som generell norm angir retningslinjene at uavhengige foretak ville kreve at hver deltakers forholdsmessige andel av bidragene til ordningen er konsistent med vedkommende deltakers forholdsmessige andel av de forventede fordeler som skal mottas gjennom ordningen.

For å kunne anvende armlengdeprinsippet på KBOer må flere forhold fastlegges. Et første steg er å identifisere deltakerne i ordningen. Dette er slike som har en reell (eier)interesse i eiendelen eller tjenesten som er gjenstand for KBOen og som har en rimelig forventning om å kunne nyte godt

av KBO-aktiviteten. Deretter må verdien av hver enkelt deltakers bidrag til KBOen beregnes. Retningslinjene gir noe veiledning om målingen av bidragenes verdi, men understreker at ingen bestemte løsninger kan angis for alle situasjoner og at medlemsland både har erfaring med å bruke kostnader og markedspriser som verdsettingsnorm. Til sist må det fastslås hvorvidt fordelingen av KBO-bidrag mellom deltakerne er passende. Det må igjen bero på om de relative bidrag reflekterer de relative fordeler som deltakerne forventer å motta fra ordningen. Retningslinjene gir noe veiledning om hvordan en kan anslå forventede fordeler fra en KBO.

I punktene 8.26 til 8.30 redegjøres det for skattemessige konsekvenser av at en KBO ikke er armlengdebasert. Armlengdeprinsippet krever da at det foretas en skattemessig justering av angjeldende deltakers bidrag, slik at bidraget reflekterer de fordelene vedkommende med rimelighet kan forvente fra ordningen. Retningslinjene angir preferanse for å se flere år i sammenheng i vurderingen av om justering er påkrevet og viser i den forbindelse til punktene 1.49 til 1.51. Retningslinjene nevner også eksempler på at det kan være aktuelt for en skattemyndighet å sette til side alle eller deler av vilkårene i en KBO ut fra omgåelsesbetraktninger.

Retningslinjene inneholder en omtale av deltakers inntreden og uttreden av en KBO samt avvikling av denne i punktene 8.31 til 8.39. Det redegjøres for hvilke betalinger armlengdebaserte ordninger krever i slike tilfelle og for korrekt skattemessig behandling av disse. Deretter gir retningslinjene anbefalinger om hvorledes en KBO bør struktureres for å være i overensstemmelse med armlengdeprinsippet. Til slutt i punktene 8.41 til 8.43 redegjøres det for hvilken dokumentasjon skattemyndighetene kan forvente ved bruk av KBOer. Herunder gis en oppstilling over informasjon som i den sammenheng vil være relevant og nyttig.

6 Nye oppgave- og dokumentasjonskrav

6.1 Gjeldende rett

6.1.1 Opplysningsplikt

Reglene om skattyters opplysningsplikt til ligningsmyndighetene er inntatt i ligningsloven kapittel 4. I ligningsloven § 4-1 slås fast at skattyter skal bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt. Skattyter skal også gjøre ligningsmyndighetene oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret som han er klar over. Skattyter skal selv framskaffe de nødvendige opplysningene for at ligningsmyndighetene skal kunne gjennomføre en korrekt ligning. Skattyter plikter derfor å gi alle opplysninger som er nødvendige for at ligningen og skatteoppgjøret skal bli riktig og fullstendig.

Skattyter skal ukrevet gi de nødvendige opplysningene i selvangivelsen eller i forbindelse med innleveringen av denne. Etter ligningsloven § 4-3 skal selvangivelsen inneholde en spesifisert oppgave over skattyterens brutto formue og inntekt, fradragsposter og andre opplysninger som har betydning for gjennomføringen av ligningen. Skattyter kan derfor ha plikt til å gi opplysninger utover det som det bes om i selvangivelsen og de vedlegg som er beskrevet i ligningsloven § 4-4. Av ligningsloven § 4-4 følger det blant annet at skattyter som driver virksomhet skal levere næringsoppgave som vedlegg til selvangivelsen.

Ligningsloven § 4-4 bestemmer også at skattyter som direkte eller indirekte har minst 10 prosent eierinteresse i utenlandsk selskap eller innretning skal levere utenlandsoppgave som vedlegg til selvangivelsen. Kretsen av dem som skal levere utenlandsoppgave er begrenset i forskrift 7. april 1995 om utenlandsoppgave. I utenlandsoppgaven skal skattyter gi summariske opplysninger om eierandelen i det utenlandske selskapet eller innretningen, økonomisk tilknytning til det utenlandske selskapet, transaksjoner med det utenlandske selskapet og opplysninger om det utenlandske selskapets resultatregnskap og balanse. Utenlandsoppgaven omfatter bare selskaper som eies av norsk skattyter, og har særlig fokus på tilknytningen mellom den norske skattyteren og det utenlandske selskapet.

Det skal også gis opplysninger om kontrollerte transaksjoner i forbindelse med rapporteringen for norsk-kontrollerte utenlandske selskaper (NOKUS) og selskaper som er omfattet av den særskilte rederibeskatningen. Utenlandske selskaper og personer som driver virksomhet på norsk kontinentalsokkel eller landbasert virksomhet i Norge, og som ligned sentralt ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker, skal gi opplysninger om kontrollerte transaksjoner i Regnskapsutdraget. Videre skal det opplyses om gjeld og renter innen samme konsern i næringsoppgaven.

Spørsmålet om skattyter har oppfylt sin opplysningsplikt kommer særlig opp i forbindelse med vurdering av vilkårene for endring av ligning. For eksempel følger det av ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a at skattyters ligning ikke kan endres til skattyters ugunst mer enn to år etter inntektsåret, dersom skattyter har gitt riktige og fullstendige opplysninger.

I de fleste tilfeller vil det være enkelt å fastslå om skattyteren har gitt uriktige opplysninger. Når skattyter påviselig har gitt opplysninger som ikke stemmer med de faktiske forhold er det klart at det objektivt sett er gitt uriktige opplysninger. På den annen side må det legges til grunn at skattyter har oppfylt sin opplysningsplikt der han har gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt. Er det gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmålet, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger kunne få de opplysningene de har behov for, vil skattyter i utgangspunktet anses for å ha gitt fullstendige og riktige opplysninger.

På samme måte som det kan forventes at ligningsmyndighetene foretar nærmere undersøkelser i enkelte tilfeller, må det også kunne kreves at skattyter foretar de undersøkelsene som forholdene tilsier. Dersom skattyter unnlater å foreta nærmere undersøkelser som kunne gitt ligningsmyndighetene de opplysningene de trenger for å gjennomføre en korrekt ligning, har skattyter gitt ufullstendige opplysninger. I internprisingstilfellene innebærer dette at skattyter vil kunne anses

for å ha gitt uriktige opplysninger hvis prisen som er oppgitt avviker så mye fra den prisen som ville blitt satt mellom uavhengige parter at skattyter burde ha undersøkt dette nærmere og gjort ligningsmyndighetene oppmerksom på forholdet.

Selv om det ikke er noen generell plikt til ukrevet å gi opplysninger om prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner, følger det av reglene om skattyters opplysningsplikt at skattyter i mange tilfeller vil ha plikt til å opplyse om kontrollerte transaksjoner og hvordan internpriser er fastsatt ved innlevering av selvangivelsen. Hvor omfattende denneplikten er i det konkrete tilfelle, kan imidlertid være uklart. Departementet legger likevel til grunn at skattyter har en plikt til å gjøre ligningsmyndighetene oppmerksom på at det er gjennomført konserninterne transaksjoner. Det er ikke like klart når og i hvilken utstrekning skattyter må redegjøre i selvangivelsen for transaksjonens art og omfang, og hvordan den konkrete internprisen er fastsatt.

Ligningsmyndighetene kan, uavhengig av omfanget av de opplysningene som er gitt i forbindelse med innlevering av selvangivelsen, ha behov for ytterligere opplysninger fra skattyter for å kunne vurdere om de vilkår som er fastsatt for de kontrollerte transaksjonene er i samsvar med det som ville blitt fastsatt mellom uavhengige parter under sammenlignbare forhold og omstendigheter. Etter ligningsloven § 4-8 kan ligningsmyndighetene blant annet oppfordre skattyter til å gi opplysninger om nærmere angitte økonomiske og andre forhold av betydning for kontrollen eller vurderingen av hans skatteplikt, skattekasse og formues- eller inntektsligning. Det samme gjelder opplysninger som han selv ikke har, men som han uten urimelige kostnader kan innhente fra tredjemann. Dette omfatter også opplysninger om kontrollerte transaksjoner. Det følger av rettspraksis at en skattyter som vil ha anerkjent fradrag for en konsernintern transaksjon, må gi de opplysninger som er nødvendige for å kontrollere at transaksjonen er reell. Kan skattyter ikke det, er konsekvensen at fradrag nektes.

Dersom skattyter ikke frivillig medvirker til å gi ligningsmyndighetene de nødvendige opplysningene, kan ligningsmyndighetene pålegge ham å gi opplysninger med hjemmel i ligningsloven § 4-10. Ligningsmyndighetene kan da pålegge skattyter å legge fram, utlevere eller sende inn sine regnskapsbøker, bilag, kontrakter, korrespondanse, styre- og revisjonsprotokoller og andre dokumenter av betydning for hans ligning og kontrollen av denne. Skattyter som direkte eller indirekte har eierinteresse i utenlandsk selskap eller innretning,

skal etter krav fra ligningsmyndighetene legge fram, utlevere eller sende inn nevnte dokumenter som vedrører utenlandsk selskap eller innretning, såfremt de er i hans besittelse. Dersom eierandelen utgjør 50 prosent eller mer, eller skattyter har bestemmende innflytelse i det utenlandske selskapet eller innretningen, plikter han å fremskaffe dokumentene. Skattyter kan også pålegges å gi adgang til befarig, besiktigelse, gjennomsyn av virksomhetens arkiver mv.

Ligningsmyndighetene kan gjennomføre bokettersyn i medhold av ligningsloven § 4-10 uten at skattyter tidligere har unnlatt å gi opplysninger. Bokettersyn kan være ledd i undersøkelser av særskilte bransjer eller bestemte skattemessige forhold, eller det kan være på grunnlag av mistanke om at det er forhold som ligningsmyndighetene bør se nærmere på. Det kan for eksempel være tilfelle dersom et selskap har kontrollerte transaksjoner av et visst omfang med andre selskap innenfor samme konsern. Som nevnt ovenfor skal fradrag i en kontrollert transaksjon nektes dersom skattyter ikke gir de opplysningene som er nødvendige for å kontrollere at transaksjonen er reell og fradraget berettiget.

Selv om det må anses klart at skattyter har en plikt til å framlegge dokumentasjon for hvordan han er kommet fram til en bestemt pris ved en kontrollert transaksjon når ligningsmyndighetene ber om det, kan det reises spørsmål om hvor omfattende plikt skattyter har til å utarbeide dokumenter som ikke allerede foreligger. Etter departementets oppfatning vil det likevel være i skattyters interesse å medvirke til at ligningsmyndighetene får best mulig grunnlag for å vurdere om den pris som er fastsatt er i samsvar med det som ville blitt fastsatt mellom uavhengige parter.

I tillegg til reglene om opplysningsplikt i ligningsloven er det også enkelte regler om krav til dokumentasjon i annet regelverk som vil være av betydning for dokumentasjon av internpriser. Dette gjelder blant annet bokføringsloven, regnskapsloven og aksje- og allmennaksjeloven.

Det følger for eksempel av bokføringsloven § 4 nr. 6 at et av de grunnleggende bokføringsprinsippene er at bokførte opplysninger skal være dokumentert på en måte som viser deres berettigelse. Dette er også nærmere spesifisert i bokføringsloven §§ 10 og 11. Det følger av bokføringsforskriften § 5-1-1 at et salgsdokument blant annet skal inneholde opplysninger om ytelsens art og omfang, samt vederlag. Beskrivelsen av ytelsens art og omfang vil være av helt summarisk karakter.

Etter regnskapsloven § 6-1 skal konserninterne renteinntekter og rentekostnader føres på sær-

skilte poster i resultatregnskapet. Etter regnskapsloven § 6-2 skal investeringer i datterselskap og selskap i samme konsern, lån til foretak i samme konsern, investeringer i tilknyttet selskap, lån til tilknyttet selskap og felles kontrollert virksomhet føres på egne poster. Det samme gjelder aksjer og andeler i foretak i samme konsern. Det er også andre bestemmelser i regnskapslovgivningen som pålegger selskapene å gi opplysninger om konsernforhold. Det følger blant annet av regnskapsloven § 7-15 og § 7-36 at det skal gis nærmere opplysninger om datterselskaper, tilknyttede selskaper mv.

Det følger av aksje- og allmennaksjeloven § 3-9 at vesentlige avtaler mellom konsernselskaper skal foreligge skriftlig. Videre skal transaksjoner mellom selskaper i samme konsern grunnes på vanlige forretningsmessige vilkår og prinsipper. Dette medfører at internpriser skal være fastsatt på armlengdes vilkår.

6.1.2 Skjønnsfastsettelse

Ligningsloven § 8-1 nr. 1 fastslår at ligningsmyndighetene avgjør hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn for ligningen av den enkelte skattyter etter en prøving av de opplysninger han har gitt, og de øvrige opplysninger som foreligger. Av samme bestemmelse følger også at ligningsmyndighetene kan endre, utelate eller tilføye poster, hvis ligningsmyndighetene finner at skattyterens oppgaver er uriktige eller ufullstendige. Dette vil typisk være hvor ligningsmyndighetene finner feil eller mangler ved enkelte poster i skattyters regnskap eller øvrige oppgaver, for eksempel der ligningsmyndighetene finner en bestemt konsernintern inntekts- eller fradragspost der vilkårene fraviker fra det som ville vært fastsatt mellom uavhengige parter under sammenlignbare forhold og omstendigheter.

Ligningsloven § 8-2 fastslår videre at ligningsmyndighetene kan sette skattyterens oppgaver til side og fastsette grunnlaget for ligningen ved skjønn når de finner at oppgavene ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettelsene på. Skjønsligning kan blant annet skje når oppgavene viser en dårligere bruttofortjeneste enn hva andre skattytere under sammenlignbare forhold har oppnådd, eller som det var grunn til å vente at skattyter kunne oppnå, og skattyteren ikke kan forklare det unormale resultatet. Skattyterens oppgaver kan også settes til side dersom skattyter ikke innen den frist som ligningsmyndighetene har satt har gitt opplysninger som de har bedt om etter ligningslo-

ven § 4-8, eller har unnlatt å medvirke til undersøkelse mv. etter ligningsloven § 4-10. Ligningen skal også fastsettes ved skjønn dersom skattyter ikke har levert pliktig selvangivelse, næringsoppgave eller utenlandsoppgave.

Den sentrale bestemmelsen om inntektskorreksjon ved transaksjoner mellom nærstående parter er skatteloven § 13-1. Skattyters inntekt kan fastsettes ved skjønn dersom inntekten er redusert, det foreligger interessefellesskap mellom skattyter og annen person, selskap eller innretning og det er årsakssammenheng mellom reduksjonen og interessefellesskapet. Skatteloven § 13-1 tredje ledd gir retningslinjer for skjønnet. Inntekten skal fastsettes som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget. Det vises til omtale i kapittel 3 foran.

Ligningsmyndighetenes endringsadgang begrenses blant annet av de tidsfrister som oppstilles i ligningsloven § 9-6. Utgangspunktet er at en endringssak ikke kan tas opp mer enn ti år etter inntektsåret. En endring til ugunst for skattyter kan likevel ikke tas opp mer enn to år etter inntektsåret, med mindre skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Det vises til drøftelsen ovenfor for en nærmere gjennomgang av hva som skal anses som uriktige eller ufullstendige opplysninger.

6.1.3 Tilleggsskatt, gebyr og straff

Skattyter kan ilegges tilleggsskatt dersom han i sine oppgaver eller forklaring gir ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt, jf. ligningsloven § 10-2.

Dersom skattyter gir uriktige eller ufullstendige opplysninger om fastsettelsen av internpriser vil det derfor være grunnlag for å ilegge tilleggsskatt. Vurderingen av hvorvidt skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger tar utgangspunkt i hva som anses som uriktige og ufullstendige opplysninger i forhold til endringsadgangen etter ligningsloven § 9-6 som beskrevet ovenfor.

Skattyter som ikke leverer utenlandsoppgaven innen den fastsatte fristen kan ilegges gebyr etter reglene i ligningsloven § 10-8. Gebyret skal settes til et fast beløp for hver dag som oppgaven ikke leveres.

Dersom skattyter gir ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, kan skattyter også straffes i medhold av bestemmelsene i ligningsloven kapittel 12.

6.2 Utenlandsk rett

6.2.1 Danmark

6.2.1.1 Opplysningsplikt

I 1998 lovfestet Danmark en særskilt plikt til å gi nærmere bestemte opplysninger om art og omfang av transaksjoner med nærstående utenlandsk foretak, jf. skattekontrollloven § 3B. Opplysningene benyttes av danske skattemyndigheter ved utvelgelse av skattepliktige som bør undersøkes mer inngående med hensyn til omfang og karakter av de kontrollerte transaksjoner. Ved lovendring av 17. mai 2005 ble det gjort endringer og tilføyelser i disse bestemmelsene. Blant annet ble reglene utvidet til å gjelde for transaksjoner mellom nærstående danske skattytere.

Opplysningene skal gis på et særskilt skjema som vedlegges selvangivelsen. Det skal gis opplysninger om blant annet transaksjonenes art, gruppert etter transaksjonstypene varer, tjenester, leasing, immaterielle rettigheter, finansiering, tilskudd og andre inntekter og utgifter. Transaksjonenes størrelse oppgis i tre intervaller (under 10 millioner kroner, mellom 10 og 100 millioner kroner og over 100 millioner kroner). Opplysningene er ikke spesifisert på det enkelte konsernselskap, men det skal angis hvilke geografiske områder transaksjonsparten(e) befinner seg i. Det skal videre opplyses om antall enheter som den skattepliktige har hatt kontrollerte transaksjoner med, og hvor disse er hjemmehørende/bosatt geografisk. De geografiske områdene er delt inn i følgende grupper: Danmark (A), øvrige EU/EØS-land (B), land utenfor EU/EØS som Danmark har inngått skatteavtale med (C) og land utenfor EU/EØS som Danmark ikke har inngått skatteavtale med (D).

Det er utarbeidet en grundig veiledning til bruk ved utfylling av oppgaven.

6.2.1.2 Dokumentasjonsplikt

En særskilt dokumentasjonsplikt er også lovfestet i skattekontrollloven § 3B. Skattyter plikter etter denne bestemmelsen å utarbeide og oppbevare dokumentasjon som setter skattemyndighetene i stand til å vurdere om priser og vilkår for øvrig er fastsatt i samsvar med armlengdeprinsippet. Utover dette sier bestemmelsen ikke noe om dokumentasjonens omfang og utforming. Ved lovendring av 17. mai 2005 ble det innført en lempeligere dokumentasjonsplikt for små og mellomstore virksomheter (se nedenfor). Dokumentasjon skal utleveres etter krav fra myndighetene.

I forarbeidene til loven anføres at de danske reglene er utformet i overensstemmelse med

OECDs retningslinjer, og at prinsippene fra disse retningslinjene derfor kan tjene som veiledning for hvilke opplysninger det er hensiktsmessig å ta med i en internprisingsdokumentasjon. Basert på OECDs retningslinjer har den danske Told- og Skattestyrelsen utarbeidet en grundig veiledning for hvordan god dokumentasjon bør utarbeides. Ved lovendring av 17. mai 2005 ble det presisert at dokumentasjonen skal ha en kvalitet som tilsvarer de prinsippene og beskrivelsene som følger av denne dokumentasjonsveiledningen.

Veiledningen er bygget opp rundt syv komponenter som vil stå sentralt ved selskapenes internprisingsdokumentasjon. Dokumentasjonen skal normalt inneholde: En beskrivelse av virksomheten, en beskrivelse av de konserninterne transaksjoner, funksjons- og risikoanalyse, økonomisk analyse, sammenlignbarhetsanalyse, redegjørelse for valg av internprisingsmetode og skriftlige avtaler. I veiledningen er det redegjort nærmere for utformingen av de enkelte punktene.

Etter bokføringsloven skal dokumentasjonen være skriftlig og må foreligge på enten dansk, engelsk, norsk eller svensk. Dokumentasjonen må oppbevares i fem år etter utløpet av det inntektsåret som dokumentasjonen angår.

Dokumentasjonen skal som nevnt utleveres etter krav fra danske skattemyndigheter. Databaseundersøkelser skal bare utarbeides etter told- og skatteforvaltningens anmodning. Det skal gis en frist på minst 60 dager til å utarbeide slik informasjon.

6.2.1.3 Personkrets

Armlengdeprinsippet i ligningsloven § 2 skal følges av alle som er skattepliktige til Danmark og som enten kontrolleres av en fysisk eller juridisk person, kontrollerer en juridisk person, eller er konsernforbundet med en juridisk person. Bestemmelsen gjelder også skattepliktige som har fast driftssted i Danmark eller i utlandet. Med «kontroll» forstås direkte eller indirekte eierskap med mer enn 50 prosent av aksjekapitalen, eller rådighet over mer enn 50 prosent av stemmene. Danske skattytere plikter å følge armlengdeprinsippet både ved nasjonale og ved grenseoverskridende transaksjoner.

Opplysnings- og dokumentasjonsplikten etter skattekontrollloven § 3B gjelder den personkretsen som omfattes av armlengdeprinsippet i ligningsloven § 2. Som nevnt ovenfor gjelder en lempeligere dokumentasjonsplikt for små og mellomstore virksomheter. Slike virksomheter skal bare utarbeide dokumentasjon ved grenseoverskridende kontrol-

lerte transaksjoner med fysiske og juridiske personer, eller et fast driftssted som er hjemmehørende/beliggende i land utenfor EU/EØS, som Danmark ikke har inngått skatteavtale med. Det samme gjelder for kontrollerte transaksjoner mellom et fast driftsted i Danmark og en skattepliktige og/eller konsernforbundet virksomhet hjemmehørende/bosatt i land utenfor EU/EØS, som Danmark ikke har inngått skatteavtale med.

6.2.1.4 Sanksjoner

Ved manglende oppfyllelse av opplysningsplikten kan skattyter ilegges tilleggsskatt og dagbøter. Mangelfull dokumentasjon kan medføre at det ilegges bøter ved forsett eller grov uaktsomhet fra skattyters side, samt at skattyters inntekt fastsettes ved skjønn. Ved skjønnet vil skattemyndighetene ta utgangspunkt i armlengdeprinsippet i ligningsloven § 2 og OECDs retningslinjer. Det er antatt at mangelfull dokumentasjon reduserer skattemyndighetenes bevisbyrde. Dersom skattemyndighetene ønsker å endre selskapets inntekt i en internprisingssak, skal det innhentes samtykke fra den sentrale internprisingsenheten i Told- og Skattestyrelsen.

6.2.2 Sverige

6.2.2.1 Opplysningsplikt

Sverige har ingen særskilte regler om opplysningsplikt på selvangivelsestidspunktet for transaksjoner med nærstående foretak.

6.2.2.2 Dokumentasjonsplikt

I Sverige ble det 2. juni 2006 vedtatt nye dokumentasjonsregler. Reglene trådte i kraft 1. januar 2007. Lovendringen medfører at det gis visse rammer for dokumentasjonens innhold i egne bestemmelser i lov om självdeklarationer och kontrolluppgifter (kapittel 19 ny § 2a og 2b). Disse bestemmelsene skal hjelpe skattyter å belyse om internprisingen er i overensstemmelse med armlengdeprinsippet. Skatteverket fastsatte 14. februar 2007 forskrift til utfylling av de nye lovbestemmelsene om dokumentasjonsplikt.

Dokumentasjonen skal som et minimum bestå av følgende elementer:

- en beskrivelse av foretaket, organisasjonen og virksomheten
- en beskrivelse av de kontrollerte transaksjonenes art og omfang
- en funksjonsanalyse
- en beskrivelse av valg av internprisingsmetode(r)
- en sammenligningsanalyse

Om internprisen er skattemessig akseptabel vurderes etter de samme grunnleggende prinsippene som anvendes ved forretningsbeslutninger av lignende kompleksitet og betydning. Dette medfører at dokumentasjonens omfang og detaljgrad avhenger av transaksjonens størrelse og kompleksitet, i den forstand at store komplekse transaksjoner skal dokumenteres på et mer omfangsrikt og detaljert nivå enn mindre komplekse transaksjoner.

I forarbeidene til de nye bestemmelsene uttales at de svenske reglene er utformet i overensstemmelse med OECDs retningslinjer, og prinsippene fra disse retningslinjene kan derfor tjene som veiledning for hvilke opplysninger det er hensiktsmessig å ta med i internprisingsdokumentasjonen. Det fremgår av forskriften at dokumentasjon som er opprettet i samsvar med EUs Atferdskodeks og som oppfyller de kravene som er fastsatt der, tilfredsstiller dokumentasjonskravene som følger av forskriften.

De svenske reglene krever at skriftlig dokumentasjon utarbeides fortløpende gjennom regnskapsåret. Selv om det ikke er et krav at dokumentasjonen er utarbeidet på transaksjonstidspunktet, skal det normalt på dette tidspunktet kunne foreligge en analyse som gjør det mulig å utarbeide internprisingsdokumentasjon. Dokumentasjonen skal være på svensk eller engelsk.

6.2.2.3 Personkrets

Dokumentasjonsplikten gjelder for næringsdrivende som befinner seg i et økonomisk interessefelleskap, beskrevet i innskottsskattelagen (1999:1229) kapittel 14 § 20, med en utenlandsk part. Hvis det økonomiske interessefelleskapet derimot utelukkende relaterer seg til en virksomhets direkte eller indirekte eierandel i en eller flere andre virksomheters kapital, gjelder dokumentasjonsplikten bare hvis eierandelen i hvert ledd utgjør mer enn 50 prosent.

6.2.2.4 Sanksjoner

Brudd på dokumentasjonsplikten sanksjoneres etter de reglene man allerede i dag har på skatteområdet, det vil si ved bruk av forsinkelsesavgift, tilleggsskatt og skjønnsligning.

6.2.3 Finland

6.2.3.1 Opplysningsplikt

Finland har ingen særskilte regler om opplysningsplikt på selvangivelsestidspunktet for transaksjoner med nærstående parter.

6.2.3.2 Dokumentasjonsplikt

I Finland ble det i desember 2006 vedtatt nye dokumentasjonsregler. Reglene gjelder for inntektsår som begynner 1. januar 2007 eller senere. Lovendringen medfører at det gis visse rammer for dokumentasjonens innhold i egne lovbestemmelser i den såkalte «laki verotusmenettelystä», jf. §§ 14 a til 14 c. Disse bestemmelsene skal hjelpe skattyter å belyse om internprisingen er i overensstemmelse med armlengdeprinsippet.

Dokumentasjonen skal bestå av følgende elementer:

- en beskrivelse av virksomheten
- en beskrivelse av nærstående parter
- en beskrivelse av kontrollerte transaksjoner, samt transaksjoner mellom foretaket og dets faste driftssted(er)
- en funksjonsanalyse av de kontrollerte transaksjonene og transaksjoner mellom foretaket og dets faste driftssted(er)
- en sammenligningsanalyse, inklusive tilgjengelige opplysninger om sammenligningsobjekte
- en beskrivelse av den valgte internprisingsmetoden og dens anvendelse

Dokumentasjon skal bare utarbeides for grenseoverskridende transaksjoner.

Hvis den totale markedsverdien av transaksjoner mellom nærstående parter maksimalt er 500 000 euro i løpet av et ligningsår, begrenses dokumentasjonsplikten til strekpunkt 1 til og med 3 ovenfor, det vil si at funksjonsanalyse, sammenligningsanalyse, og en beskrivelse av den valgte internprisingsmetoden og dens anvendelse unntas fra dokumentasjonsplikten.

Skattyter som omfattes av regelen skal på forespørsel fra skattemyndighetene kunne fremlegge dokumentasjonen innen 60 dager, dog ikke tidligere enn seks måneder etter utgangen av den siste måneden i regnskapsperioden.

Skattemyndighetene kan videre kreve tilleggsinformasjon. Fristen for levering av tilleggsinformasjon er 90 dager.

I enkelte tilfeller kan det gis fristutsettelse både for levering av internprisingsdokumentasjon, og for levering av tilleggsinformasjon. Skattemyndighetenes beslutning i en søknad om fristutsettelse kan ikke påklages.

I forarbeidene til de nye bestemmelsene anføres at de finske reglene er utformet i overensstemmelse med OECDs retningslinjer. Det pekes videre på at reglene er utarbeidet i overensstemmelse med EUs Atferdskodeks for dokumentasjonsregler på internprisingsområdet.

6.2.3.3 Personkrets

Dokumentasjonsplikten gjelder for finske skattytere involvert i transaksjoner med nærstående utenlandske parter. Også transaksjoner mellom en utenlandsk virksomhet og dets finske faste driftssted omfattes av dokumentasjonsplikten.

Man er som nærstående part å regne hvis en av partene utøver kontroll over den andre parten ellers hvis en tredje part alene eller sammen med nærstående parter utøver kontroll over begge parter i transaksjonen. En part utøver kontroll over en annen part hvis

- den ene parten direkte eller indirekte eier mer enn halvparten av aksjekapitalen i den andre parten
- den ene partens aksjepost eller andel direkte eller indirekte berettiger til mer enn halvparten av de totale stemmerettighetene i den andre parten
- den ene parten direkte eller indirekte har rett til å utnevne mer enn halvparten av den andre partens styremedlemmer eller et sammenlignbart organ i den andre partens styrelse, eller
- partene har felles ledelse eller den ene parten utøver faktisk kontroll over den andre parten

Et unntak fra dokumentasjonsplikt gjelder for små og mellomstore foretak. Små og mellomstore foretak defineres slik EU-kommisjonen har anbefalt, det vil si foretak med mindre enn 250 ansatte, en årlig balansesum på maksimum 43 millioner euro, og en årlig omsetning på maksimum 50 millioner euro.

6.2.3.4 Sanksjoner

Skattemyndighetene har mulighet til å gjennomføre skjønnslogging, og kan ilegge bøter ved manglende eller mangelfull dokumentasjon. Bøtene utgjør maksimum 25 000 euro for hver overtredelse.

6.2.4 Tyskland

6.2.4.1 Opplysningsplikt

Det stilles ingen særlige krav til opplysninger om transaksjoner mellom nærstående parter på selvangivelsestidspunktet. Tyske skattemyndigheter benytter seg i stedet av adgangen til å skaffe seg informasjon om skattyters transaksjoner med nærstående selskap gjennom særskilte forespørsler.

6.2.4.2 Dokumentasjonsplikt

Tysklands lovgivning om dokumentasjonsplikt (Abgabenordnung § 90 seksjon 3) pålegger skatt-

ytter å utarbeide skriftlig dokumentasjon som viser at prising ved transaksjoner med nærstående er fastsatt på armlengdes vilkår. Tysk lovgivning på dette området angir kun rammene for dokumentasjonsplikten. Nærmere retningslinjer om art, innhold og omfang av dokumentasjonen er gitt i forskrift av 12. april 2005.

Dersom etterspurt dokumentasjon ikke fremlegges innen fristen, eller dersom fremlagt dokumentasjon ikke oppfyller de kravene som settes, har skattemyndighetene anledning til å fastsette inntekten ved skjønn. Ved skjønnsutøvelsen snus bevisbyrden slik at det blir opp til skattyter å bevise korrekt armlengdepris.

Skattyter som omfattes av regelen skal på forespørsel fra skattemyndighetene kunne fremlegge dokumentasjonen innen 60 dager. I enkelte tilfeller kan det gis fristutsettelse. Det forutsettes at dokumentasjon produseres fortløpende.

6.2.4.3 Personkrets

Dokumentasjonsplikten gjelder for tyske skattytere involvert i transaksjoner med nærstående utenlandske subjekter/personer. Dokumentasjonsplikten gjelder ikke for rene innenlandske transaksjoner.

6.2.4.4 Sanksjoner

Skattemyndighetene kan ilegge bøter ved manglende eller mangelfull dokumentasjon. Bøtene skal utgjøre fra 5 til 10 prosent av den skjønnsmessige inntektsforhøyelsen, og minimum 5 000 euro. Dersom dokumentasjonen leveres for sent, gis det dagbøter på 100 euro per dag utover fristen. Maksimumsbeløpet på dagbøtene er 1 000 000 euro.

6.2.5 Storbritannia

6.2.5.1 Opplysningsplikt

Britiske skattytere skal i selvangivelsen bekrefte at prissetting ved konserninterne transaksjoner følger armlengdeprinsippet. Utover dette foreligger ingen opplysningsplikt på deklarasjonstidspunktet.

6.2.5.2 Dokumentasjonsplikt

Skattyter må kunne dokumentere at opplysninger som er oppgitt i selvangivelsen er korrekte. Dette innebærer at det må utarbeides dokumentasjon for at man har fulgt armlengdeprinsippet. Til dette formål har britiske skattemyndigheter utarbeidet en egen veiledning som bygger på OECDs internprisingsretningslinjer.

Dokumentasjonen må foreligge senest på selvangivelsestidspunktet.

6.2.5.3 Personkrets

Reglene om internprising kommer til anvendelse for skattyter som kontrollerer eller kontrolleres av andre fysiske eller juridiske personer. Slik kontroll vil normalt foreligge dersom eierandelen er over 40 prosent. Kontrollen kan også være basert på stemmeflertall eller selskapsavtale. Regelen gjelder også for transaksjoner mellom selskap og deres faste driftssteder. Dokumentasjonsplikten oppstår ved transaksjoner med utenlandske og innenlandske nærstående næringsdrivende. Små og mellomstore selskaper er unntatt fra dokumentasjonsplikten. Transaksjoner mellom små og mellomstore selskaper og personer hjemmehørende/bosatt i land utenfor Storbritannia, og som Storbritannia ikke har inngått skatteavtale inneholdende ikke-diskrimineringsbestemmelse med, er derimot omfattet av dokumentasjonsplikten. Mellomstore selskaper kan også etter krav fra skattemyndighetene bli pålagt å utarbeide internprisingsdokumentasjon.

6.2.5.4 Sanksjoner

Etter de alminnelige regler gis dagbøter dersom skattyter ikke etterkommer en anmodning om å utlevere dokumentasjon. Tilleggsskatt kan ilegges med opp til 100 prosent ved etterberegning som følge av feil prissetting. Skatten kan fastsettes ved skjønn hvor det er gitt feilaktige eller ufullstendige opplysninger om prissettingen.

6.2.6 USA

6.2.6.1 Opplysningsplikt

USA har et selvangivelsessystem basert på at skattyter selv fastsetter inntekt og beregner skatten («selfassessment»). Dette medfører at skattemyndighetene ikke foretar årlig ligning, men kontrollerer riktigheten gjennom gransking av de innsendte selvangivelsene. Skattyter skal sammen med selvangivelsen sende inn relativt detaljerte opplysninger om blant annet omfang og typer av konserninterne transaksjoner med nærstående utenlandske selskap. I selvangivelsen opplyses det gjennom avkryssing om skattyteren eier eller kontrollerer en utenlandsk virksomhet eller om skattyteren selv eies eller kontrolleres av en utenlandsk virksomhet, og i så fall om det har funnet sted kontrollerte transaksjoner mellom disse (systemet kalles for «check the box»). Skattyteren opplyser om kontrollerte transaksjoner på skjemaer som vedlegges selvangivelsen, jf. skjema som benyttes for transaksjoner med utenlandske virksomheter som eies eller kontrolleres av amerikanske skattytere

(«Form 5471 Schedule M»). Opplysningsplikt oppstår for skattytere med mer enn 50 prosent eierandel i/eller kontroll av et utenlandsk selskap. Et annet skjema benyttes for å rapportere transaksjoner med et utenlandsk subjekt som eier et amerikansk selskap/deltar i en amerikansk virksomhet med minst 25 prosent.

6.2.6.2 Dokumentasjonsplikt

Skattyter skal kunne dokumentere at prising ved konserninterne transaksjoner følger armlengdeprinsippet. Dokumentasjonsplikten oppstår som en konsekvens av de strenge reglene om illeggelse av tilleggsskatt. Tilleggsskatt kan unngås dersom internprisen kan dokumenteres på en tilfredsstillende måte. Betingelsene for en tilfredsstillende dokumentasjon er beskrevet i en forskrift til bestemmelsene om tilleggsskatt.

Når det gjelder krav til dokumentasjon skilles det mellom primær- og bakgrunnsdokumentasjon.

I primærdokumentasjonen inngår dokumenter som viser hvordan internpris er fastsatt. Dokumentasjonen skal være utarbeidet senest på selvangivelsestidspunktet, og den skal fremlegges senest 30 dager etter begjæring fra skattemyndighetene.

Primærdokumentasjonen skal blant annet inneholde følgende:

- oversikt over virksomheten, herunder funksjonsanalyser
- organisasjonsstruktur
- beskrivelse av metodevalg
- beskrivelse av alternative metoder og hvorfor den/disse ikke er valg
- beskrivelse av de kontrollerte transaksjoner
- beskrivelse av sammenligninger som er brukt.
- forklaring til de økonomiske analyser og beregninger som er benyttet
- beskrivelse av relevant informasjon innhentet før selvangivelse ble levert, men etter utgangen av ligningsåret

I tillegg kan selskapet bli bedt om å utlevere bakgrunnsdokumentasjon til støtte for primærdokumentasjonen (generell regnskapsdokumentasjon, avtaler, korrespondanse mv.). Slik informasjon behøver ikke foreligge på selvangivelsestidspunktet, men skal kunne legges frem innen 30 dager etter særskilt oppfordring fra skattemyndighetene.

6.2.6.3 Personkrets

Som nevnt kommer den særskilte opplysningsplikten ved konserninterne transaksjoner til anvendelse ved grenseoverskridende transaksjoner hvor eierskap eller kontroll overstiger bestemte prosentsatser.

Skattemyndighetens kompetanse til å tilordne inntekter og utgifter hvor armlengdeprinsippet ikke er fulgt, gjelder for alle virksomhetsformer som direkte eller indirekte eies eller kontrolleres av samme eiere. Dette er ikke begrenset til å gjelde for grenseoverskridende transaksjoner. Det samme gjelder reglene om tilleggsskatt og den dokumentasjonsplikt som disse reglene medfører.

6.2.6.4 Sanksjoner

Manglende oppfyllelse av opplysningsplikten kan medføre bøter, og i visse tilfeller delvis tap av kredit for skatt betalt i utlandet. Ved endring av skattyters ligning i internprisingssaker kan tilleggsskatt anvendes. Formålet med disse sanksjonsbestemmelsene er å påvirke skattyter til å yte en innsats for å dokumentere overholdelse av armlengdeprinsippet.

6.3 Flernasjonalt koordineringsarbeid

6.3.1 Den europeiske union

EU-kommisjonen har sammen med medlemsstatene opprettet et felles forum for internprising: Joint EU Transfer Pricing Forum (JTPF). Forumet ble stiftet i juni 2002. JTPF består av medlemmer fra medlemsstatene og representanter fra næringslivet. Det er ment som et rådgivende organ med formål å samordne regelverk mellom medlemslandene og forbedre dialogen med skattytere i EU-området om internprisingsspørsmål. Forumet har i den forbindelse blant annet vurdert mulighetene for felles dokumentasjonsregler for internprising.

På grunnlag av en rapport fra JTPF, og en meddelelse fra Kommisjonen 7. november 2005, vedtok Rådet 27. juni 2006 en atferdskodeks for dokumentasjonsregler på internprisingsområdet. Denne atferdskodeksen går også under betegnelsen «European Union Transfer Pricing Documentation». Atferdskodeksen er ikke bindende, men meningen er at dokumentasjon i samsvar med atferdskodeksen skal aksepteres i hele EU-området. Formålet med atferdskodeksen er å redusere usikkerhet og risiko for dobbeltbeskatning innenfor EU-området.

Den foreslåtte metoden for felles dokumentasjonsregler er det såkalte hovedfilkonseptet («masterfile concept»). Metoden går ut på at et internasjonalt (EU) konsern utarbeider internprisingsdokumentasjon bestående av to deler:

1. Et uniformt internprisingsdokumentasjonssett bestående av standardisert informasjon som er relevant for alle konsernmedlemmer (hovedfilen), og

2. Diverse sett bestående av standardisert informasjon per land (landspesifikk dokumentasjon).

Hovedfilen skal inneholde følgende:

- en generell beskrivelse av virksomheten og dens strategier, inklusive endringer i strategi sammenlignet med tidligere år
- en generell beskrivelse av konsernets organisatoriske, legale og operasjonelle struktur, inklusiv et organisasjonskart, en liste over foretak som inngår i konsernet, og en beskrivelse av morselskapets eierandel i datterselskapene
- generell identifikasjon av nærstående virksomheter innen EU som er involvert i kontrollerte transaksjoner
- en generell beskrivelse av de kontrollerte transaksjonene mellom nærstående virksomheter innen EU, det vil si en generell beskrivelse av: (i) transaksjonsstrømmen (materielle og immaterielle aktiva, tjenester, finansielle transaksjoner), (ii) fakturastrømmen, og (iii) transaksjonenes omfang
- en generell beskrivelse av funksjoner som utføres og risikoer som bæres, og en beskrivelse av endringer i funksjoner og risikoer sammenlignet med tidligere år
- eierskap til immaterielle eiendeler, samt betalte og mottatte royalties
- konsernets internprisingspolicy eller internprisingssystem som angir hvordan konsernets internprising samsvarer med armlengdeprinsippet
- en oversikt over kostnadsfordelingsavtaler, forhåndsprisordninger («advance pricing agreements») og bindende forhåndsuttalelser vedrørende internprisingsaspekter som gjelder for konsernmedlemmer hjemmehørende innen EU.
- en forpliktelse fra hver innenlandsk skattyter til på forespørsel og innen rimelig tid å levere tilleggsinformasjon i samsvar med nasjonal rett

Landspesifikk dokumentasjon skal i tillegg til innholdet i hovedfilen bestå av følgende:

- en detaljert beskrivelse av virksomheten og virksomhetens strategi, inklusive forandringer i virksomhetens strategi sammenlignet med tidligere år
- en beskrivelse og forklaring av transaksjoner mellom foretak som er hjemmehørende i det aktuelle landet og interesseforbundne foretak, inklusive (i) transaksjonsstrømmen (materielle og immaterielle aktiva, tjenester, finansielle transaksjoner), (ii) fakturastrømmen, og (iii) transaksjonenes omfang

- en sammenligningsanalyse, det vil si (i) karakteristik av varer og tjenester, (ii) funksjonsanalyse, (iii) avtalevilkår, (iv) økonomiske omstendigheter, og (v) spesifikke virksomhetsstrategier
- en forklaring angående valg og anvendelse av internprisingsmetode(r)
- relevant informasjon om interne og/eller eksterne sammenlignbare transaksjoner, hvis tilgjengelig; og
- en beskrivelse av implementeringen og anvendelsen av konsernets intern-prisingsfremgangsmåte

Internprisingsdokumentasjonen i de forskjellige landene vil altså bestå av hovedfilen og landsspesifikk dokumentasjon. En skattyter som utarbeider dokumentasjon i samsvar med atferdskodeksen skal ikke kunne ilegges sanksjoner og tilleggsskatt ved korrigering av internprising. Dette forutsetter imidlertid at den leverte dokumentasjonen er av rimelig standard/kvalitet, at skattyteren har levert dokumentasjonen innen rimelig tid (etter påkrav fra skattemyndighetene) og i god tro om at han har oppfylt sine forpliktelser.

6.3.2 Pacific Association of Tax Administrators

USA, Canada, Australia og Japan er medlemmer av Pacific Association of Tax Administrators (PATA), som blant annet har utformet en felles dokumentasjonspakke til bruk for skattytere som er involvert i kontrollerte transaksjoner mellom to eller flere PATA-land. Formålet med samarbeidet er å redusere de administrative ulempene det medfører for skattyter å måtte utarbeide ulike dokumentasjon for å oppfylle krav i ulike jurisdiksjoner. Bruk av dokumentasjonspakken er frivillig.

Skattytere som benytter seg av pakken vil kunne unngå bøter og tilleggsskatt ved korrigering av internprising. Dette forutsetter imidlertid at skattyteren kan dokumentere en innsats for å overholde armlengdeprinsippet, og at slik dokumentasjon på kort varsel kan overleveres skattemyndighetene. I pakken redegjøres det i detalj for hvilken dokumentasjon som bør foreligge.

PATA-landene anser dokumentasjonspakken for å følge den generelle veiledningen i OECD-retningslinjene.

6.3.3 OECD

OECD har ikke utarbeidet noen anbefaling til spesifikke dokumentasjonsregler. I OECD-publikasjonen Transfer Pricing Guidelines on Multinational

Enterprises, er det i kapittel V gitt en nokså kortfattet og generell veiledning til skatteadministrasjonene og skattyterne om dokumentasjon, jf. redegjørelsen i kapittel 4.6 foran. I OECD vurderes det for tiden om en fast arbeidsgruppe under Skattekomitéen, hvor også Norge deltar, skal iversette en fornyet gjennomgang av temaet. Et slikt eventuelt arbeid må forventes å munne ut i mer detaljert veiledning om internprisdokumentasjon.

6.4 Behovet for nye oppgave- og dokumentasjonsplikter

Gjennomgangen av gjeldende rett viser at utenlandske selskaper og personer som driver virksomhet på norsk kontinentalsokkel eller landbasert virksomhet i Norge, og som lignedes sentralt ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker, skal gi opplysninger om transaksjoner med selskaper innen samme konsern i Regnskapsutdraget. Videre skal norsk-kontrollerte utenlandske selskaper (NOKUS) og selskaper omfattet av den særskilte rederibeskatningen gi enkelte opplysninger om kontrollerte transaksjoner. I tillegg skal det opplyses om gjeld og renter i samme konsern i næringsoppgaven.

Utover dette er det etter gjeldende regler ingen generell opplysningsplikt knyttet til fastsettelsen av internpriser ved innlevering av selvangivelsen. Norske selskaper mv. som har eierandeler i utenlandske selskaper mv. skal gi begrensede opplysninger om eierandelen, den økonomiske tilknytningen, transaksjoner mellom selskapene og opplysninger om det utenlandske selskapets resultat og balanse. Disse opplysningene gis i utenlandsoppgaven. Denne oppgaveplikten er først og fremst rettet mot eierskap og i mindre grad mot transaksjoner. Utenlandsoppgaven skal bare leveres der eieren er norsk. Etter departementets oppfatning er derfor opplysningene som gis i utenlandsoppgaven ikke tilstrekkelig for å ivareta ligningsmyndighetenes behov for opplysninger om kontrollerte transaksjoner. Det er heller ingen tilsvarende opplysningsplikt for norske skattyteres eierforhold i norske selskaper mv. eller utenlandske selskapers eierforhold i norske selskaper mv.

Det er videre ikke fastsatt særskilte regler om dokumentasjon av anvendte internpriser. Ligningsmyndighetenes erfaring har vist at det kan være vanskelig å få fram den dokumentasjonen som de anser er nødvendig for å fastsette riktig internpris. En av grunnene til dette kan være at foretakene ikke utarbeider noen særskilt dokumentasjon for de interne transaksjonene de gjennomfører. Som

det fremgår av gjennomgangen av gjeldende rett kan det i enkelte tilfeller også være uklart for ligningsmyndighetene hva de kan kreve av opplysninger fra skattyter ved kontroll av internpriser. For skattyter kan det være vanskelig å vite hva ligningsmyndighetene forventer av dokumentasjon.

Fastsettelse av riktige internpriser har særlig betydning ved interne transaksjoner mellom nærstående foretak i forskjellige land. Uten et tilstrekkelig regelverk på dette området kan norske skattefundamenter tappes. Norge kan bli skadelidende i forhold til andre land som har klarere eller strengere regler vedrørende kontrollerte transaksjoner, herunder straffesanksjoner. Når stadig flere land innfører regler om oppgave- og/eller dokumentasjonsplikt for prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner, ofte i kombinasjon med sanksjonsregler, risikerer en at selskapene overrapporterer inntekt til de landene hvor det er innført særskilte regler. Det er viktig at også Norge utvikler et godt regelverk på dette området.

Etter departementets oppfatning er gjeldende regelverk i mange tilfeller ikke tilstrekkelig til å sikre god kontroll og riktig ligning av skattyterne når det gjelder anvendte internpriser. Det er behov for tiltak som kan gi ligningsmyndighetene bedre grunnlag for utvelgelse av de skattyterne som bør kontrolleres nærmere i forbindelse med fastsettelse av internpriser. Det er også behov for tiltak som sikrer ligningsmyndighetene et bedre vurderingsgrunnlag ved slike nærmere undersøkelser av internprisfastsettelser. Det vil også være en fordel for skattyterne om reglene på dette området blir klarere og mer forutsigbare.

Departementet går derfor inn for at det innføres nye regler om oppgave- og dokumentasjonsplikt ved fastsettelse av internpriser. Departementet foreslår at reglene inntas i ny § 4-12 i ligningsloven. Ved utformingen av nytt regelverk må det skje en avveining av flere hensyn. Særlig viktig er det å veie det merarbeidet som påføres skattyterne opp mot ligningsmyndighetenes behov for å få opplysningene.

6.5 Hvem som skal omfattes av nye oppgave- og dokumentasjonsplikter

6.5.1 Generelt

6.5.1.1 Høringsnotatets forslag

I høringsnotatet foreslås at de nye oppgave- og dokumentasjonsreglene skal gjelde for transaksjoner mellom selskaper eller innretninger som selv

eller sammen med nærstående, eier eller kontrollerer mer enn halvparten av annet selskap eller innretning. Tilsvarende foreslås at et selskap eller en innretning som eies eller kontrolleres for mer enn halvparten av et annet selskap eller innretning og dennes nærstående, skal omfattes av oppgave- og dokumentasjonsplikten. Både direkte og indirekte eierskap eller kontroll omfattes.

Transaksjoner hvor kravet til eierandel eller kontroll ikke er oppfylt, samt transaksjoner hvor en eller begge parter er fysiske personer, omfattes ikke av oppgave- og dokumentasjonskravene.

Forslaget til nye oppgave- og dokumentasjonsregler omfatter utenlandske selskaper eller innretninger som har fast driftssted i Norge og norske selskaper eller innretninger som har fast driftssted i utlandet. Videre omfatter reglene både innenlandske og grenseoverskridende transaksjoner.

6.5.1.2 Høringsinstansenes merknader

De fleste høringsinstansene synes å være enig i at transaksjoner med fysiske personer ikke bør være omfattet av de særlige oppgave- og dokumentasjonsreglene. *Den norske advokatforening* mener det er mer treffende at transaksjoner mellom selskap og aksjonær følges opp gjennom den ordinære selvangivelseskontrollen. *Skattedirektoratet* slutter seg, av hensynet til å begrense antallet oppgaver, til departementets forslag om at transaksjoner mellom personlige aksjonærer og selskaper ikke skal omfattes av de nye reglene om oppgave- og dokumentasjonsplikt.

Norsk Øko-Forum er imidlertid ikke enig i at det ikke er behov for regler om dokumentasjon av transaksjoner med fysiske personer. *Oljeskattekontoret* mener oppgave- og dokumentasjonskravene må gjelde for transaksjoner mellom juridiske personer og fysiske personer som har eierposisjoner eller styreverv hos den juridiske personen.

Oljeskattekontoret støtter forslaget om at norske selskapers transaksjoner med faste driftssteder i utlandet og utenlandske selskapers transaksjoner med faste driftssteder i Norge skal omfattes av forslaget. *Oljeskattekontoret* foreslår også at det tas inn en legaldefinisjon av begrepet fast driftssted i skatteloven.

Næringslivets Hovedorganisasjon, Oljeindustriens Landsforening og *Storbedriftenes skatteforum* er negative til forslaget om at transaksjoner mellom faste driftssteder og hovedkontor skal være omfattet av de nye reglene. Disse instansene viser til at det pågår et arbeid i OECD hvor en søker å klargjøre hvor langt OECD-retningslinjene for internprising kan gjøres gjeldende for tilordning av inn-

tekter og kostnader til faste driftssteder. Den nye oppgave- og dokumentasjonsplikten bør etter disse instansenes oppfatning ikke innføres for faste driftssteder før en slik klargjøring foreligger. *Storbedriftenes skatteforum* foreslår at reglene under enhver omstendighet bør begrenses til å gjelde tilfeller hvor det er avklart at det er etablert en filial, for eksempel i form av registrering i Foretaksregisteret eller i tilsvarende register i utlandet.

Ligningsutvalget slutter seg til forslaget om at transaksjoner mellom norske selskaper omfattes av oppgave- og dokumentasjonsplikten.

Næringslivets Hovedorganisasjon, Oljeindustriens Landsforening, Pensjonskasseforeningene og *Storbedriftenes skatteforum* er negative til at innenlandske transaksjoner skal være omfattet. *Finansnæringens Hovedorganisasjon* ber om at reglene ikke gjøres mer vidtrekkende enn det som er nødvendig. *Næringslivets Hovedorganisasjon* uttaler at oppgave- og dokumentasjonsplikt mellom norske selskaper ikke vil tjene noe skattemessig formål. *Oljeindustriens Landsforening, Pensjonskasseforeningene* og *Storbedriftenes skatteforum* anser at det er forenlig med EØS-regelverket å gi reglene anvendelse kun på internasjonale transaksjoner.

Ernst & Young uttaler at reglene bør gjelde nasjonale transaksjoner i den grad de kontrollerte transaksjonene påvirker norsk skatteproveny, eksempelvis transaksjoner med selskaper som er særskattepliktige etter petroleumsskatteloven eller andre selskaper som kan oppnå uthuling av skattegrunnlag ved transaksjoner med relaterte parter i Norge. *Oljeskattekontoret* uttaler at oppgave- og dokumentasjonsreglene bør omfatte alle skattytere som er skattepliktige etter petroleumsskatteloven.

6.5.1.3 Departementets vurderinger og forslag

Inntektskorleksjon etter skatteloven § 13-1 kan skje når en skattyter har fått sin inntekt redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefelleskap med annen person, selskap eller innretning. Interessefelleskapet i § 13-1 kan oppfylles på ulike måter. Det er ikke krav om bestemte tilknytningsformer, som for eksempel eierskap, og interessefelleskapet kan være direkte så vel som indirekte. Etter departementets vurdering er det ikke hensiktsmessig å kople det subjektive virkeområdet for den særskilte opplysnings- og dokumentasjonsplikten direkte til virkeområdet for skatteloven § 13-1. Det anses ønskelig både med en klarere og en noe annerledes avgrensing av den skattytergruppen som skal omfattes av den særskilte opplys-

nings- og dokumentasjonsplikten, enn det skatteloven § 13-1 gir anvisning på.

Fastsettelse av korrekt internpris er først og fremst et spørsmål som oppstår ved transaksjoner i konsern. Selv om spørsmålet om fastsettelse av verdien av overføringer mellom for eksempel aksjonærer som er fysiske personer og selskap som de kontrollerer har betydelig kontrollmessig interesse, vil transaksjoner med fysiske personer falle utenfor det som er det hovedsakelige siktemålet med den foreslåtte oppgave- og dokumentasjonsplikten. Departementet anser det heller ikke hensiktsmessig at det store antallet fysiske personer som er eiere av små aksjeselskap skal omfattes av oppgave- eller dokumentasjonsplikten. Transaksjoner mellom eiere og små aksjeselskaper vil normalt bestå av utbetaling av lønn og utbytte. Kontrollen av denne typen transaksjoner bør ivaretas på andre måter enn gjennom en oppgave- og dokumentasjonsplikt som først og fremst tar sikte på løpende konserntransaksjoner. Departementet viderefører derfor forslaget fra høringsnotatet om at transaksjoner med fysiske personer ikke skal omfattes av de nye oppgave- og dokumentasjonsreglene.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at de nye oppgave- og dokumentasjonskravene for internpriser bare skal gjelde for transaksjoner mv. mellom selskaper og innretninger. Dette innebærer for det første at skattytere som er fysiske personer, ikke skal inngi oppgave eller utarbeide dokumentasjon etter de nye reglene. For det andre vil skattytere som er selskaper eller innretninger, bare kunne ha oppgave- og dokumentasjonsplikt for transaksjoner hvor motparten også er et selskap eller en innretning.

Etter departementets oppfatning bør oppgave- og dokumentasjonsplikten gjelde for alle typer selskaper og innretninger, selv om de fleste konserninterne transaksjonene antas å skje mellom selskaper. Dette medfører at skattytere som er selvstendige skattesubjekter uten å være selskap, for eksempel selveiende finansieringsforetak, samvirkeforetak og stiftelser, skal omfattes. Departementet er videre kommet til at også deltakerlignede selskaper, hvor noen av deltakerne er skattepliktige til Norge, bør pålegges selvstendig oppgave- og dokumentasjonsplikt etter de nye reglene. Dette sikrer for eksempel at et norsk kommandittselskap normalt vil ha oppgave- og dokumentasjonsplikt for transaksjoner med utenlandsk selskap eller innretning som har dominerende eierandel i selskapet. Departementet foreslår i denne forbindelse en justering i lovteksten i forhold til høringsnotatets forslag, der det ble lagt til grunn at

bare selskaper og innretninger som har plikt til å levere selvangivelse i medhold av ligningsloven § 4-2 nr. 1 skal ha oppgave- og dokumentasjonsplikt.

På denne bakgrunn forslås det at subjektet for oppgave- og dokumentasjonsplikten skal være selskap og innretning som har plikt til å levere selvangivelse i medhold av ligningsloven § 4-2 nr. 1 og selskap som har plikt til å levere selskapsoppgave i medhold av ligningsloven § 4-9 nr. 1. Pliktene skal bare pålegges for transaksjoner og mellomværender som disse subjektene har med tilsvarende subjekter. Det vises til utkast til ny § 4-12 nr. 1, jf. ny nr. 4 i ligningsloven.

Det oppstår deretter spørsmål om hvordan man skal avgrense den kretsen av selskaper og innretninger som skattyter er interesseforbundet med på en slik kvalifiserende måte at det skal medføre oppgave- og dokumentasjonsplikt for transaksjoner og mellomværender dem imellom. Etter departementets vurdering er det hensiktsmessig å foreta denne avgrensningen ved å definere en bestemt krets av nærstående selskaper og innretninger med utgangspunkt i den definisjonen av «nærstående» som benyttes i skatteloven § 2-38 fjerde ledd.

Bestemmelsen i skatteloven § 2-38 fjerde ledd gir en nokså bred definisjon av kretsen av subjekter som skal anses som nærstående. Den omfatter både selskap mv. som skattyteren har betydelig direkte eller indirekte eierinteresse i, og personer og selskap mv. som har betydelig direkte eller indirekte eierinteresse i skattyteren. Dessuten omfattes selskap mv. som nærstående eiere av skattyter har betydelig direkte eller indirekte eierinteresse i, samt slektninger til personlige eiere av skattyteren og selskap mv. som disse har direkte eller indirekte eierinteresse i. Fysiske personer omfattes av kretsen av hvem som skal anses som nærstående, selv om skattyters transaksjoner med fysiske personer etter departementets forslag ikke skal omfattes av oppgave- og dokumentasjonsplikten.

Det oppstår videre spørsmål om hvor kvalifisert tilknytningen mellom subjektene som regnes med til kretsen av nærstående selskaper eller innretninger må være, for at transaksjoner og mellomværender dem imellom skal omfattes av oppgave- og dokumentasjonsplikten. I høringsnotatet viser departementet til at skattytere som lignes ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker i Regnskapsutdraget skal gi opplysninger om kontrollerte transaksjoner, og at dette blant annet gjelder for foretak som direkte eller indirekte eier eller kontrollerer 20 prosent av et annet selskap. Departementet uttaler der at en foreløpig ikke ser for seg at en så vidt lav innflytelse skal utløse oppgave- og

dokumentasjonsplikt. I høringsnotatet foreslås at terskelen settes ved direkte eller indirekte eierskap eller kontroll av mer enn 50 prosent.

Ingen høringsinstanser har hatt innendinger mot at kravet til innflytelse legges på dette nivået, men flere instanser peker på at reglene også bør komme til anvendelse når et selskap mv. eier eller kontrollerer halvparten av et annet selskap mv. Departementet er enig i dette og foreslår derfor at terskelen for når en person, selskap eller innretning skal ansees nærstående til et selskap eller innretning skal settes ved en direkte eller indirekte *eier- og kontrollandel* på minst 50 prosent. Det vises til utkast til ny § 4-12 nr. 1, jf. ny nr. 4 i ligningsloven.

Kriteriet «kontrollerer» tar sikte på å fange opp tilfeller hvor bestemmende innflytelse over det annet rettssubjekt utøves på annet grunnlag enn eierskap. Det omfatter blant annet rådighet over stemmeflertall på generalforsamling, retten til å velge flertall av styremedlemmer i et selskap, eller hvor en gjennom avtale er sikret bestemmende innflytelse over det annet rettssubjekt.

Ved beregning av indirekte eierandeler skal alle eierandeler på minst 50 prosent regnes med, selv om en ved å multiplisere eierandelene kommer til at den indirekte eierandelen ikke utgjør minst 50 prosent. Dette gjelder uavhengig av hvor mange selskaper det eies eierandeler gjennom. Dersom selskap A eier 70 prosent av selskap B, som igjen eier 70 prosent av selskap C vil en matematisk beregning av As eierandel i C være 49 prosent. Kravet til indirekte eierandel er likevel oppfylt ettersom eierandelen i hvert ledd er på minst 50 prosent.

Ovennevnte innebærer for eksempel at et selskap som eies med minst 50 prosent av en fysisk person, vil ha oppgave- og dokumentasjonsplikt for transaksjoner med et annet selskap som eies med minst 50 prosent av den fysiske personen, fordi det andre selskapet er skattyters nærstående etter forslaget til ny § 4-12 nr. 4 bokstav c i ligningsloven. Videre vil selskapet i eksempelet ha oppgave- og dokumentasjonsplikt etter samme bestemmelse dersom det selv eier 25 prosent av det andre selskapet og den fysiske personen eier 25 prosent, fordi den fysiske personen, direkte og indirekte, samlet eier minst halvparten av det andre selskapet.

Ved beregning av om kravet til eierandel eller kontroll er oppfylt, skal det tas hensyn til den samlede innflytelsen dersom det foreligger flere nærstående. Et skattyterforetak A som eies av to selskaper B og C med 50 prosent vil således være

nærstående med selskap D dersom B og C samlet eier minst 50 prosent av D.

Et særskilt spørsmål er om de nye oppgave- og dokumentasjonsreglene skal gjelde økonomiske forhold mellom et utenlandsk foretak og dets faste driftssted i Norge, og mellom et norsk foretak og dets faste driftssted i utlandet. Her er det ikke tale om transaksjoner mellom to selvstendige rettssubjekter, men om økonomiske relasjoner mellom forskjellige enheter i et foretak, typisk mellom hovedkontoret og en filial. Både etter norsk intern rett og etter skatteavtalene oppstår her lignende spørsmål om tilordning av inntekter og kostnader som mellom selvstendige rettssubjekter. Et langt stykke på vei skal beskatningen etter norsk intern rett og skatteavtalene gjennomføres som om det faste driftsstedet var en selvstendig enhet. I OECD pågår det for tiden et arbeid hvor en søker å klargjøre hvor langt OECDs retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter kan gjøres gjeldene for tilordning av inntekter og kostnader til faste driftssteder.

Flere høringsinstanser, blant annet *Næringslivets Hovedorganisasjon* og *Oljeindustriens Landsforening*, har uttalt at oppgave- og dokumentasjonsreglene ikke bør gis anvendelse på disposisjoner mellom hovedkontor og faste driftssteder før det nevnte arbeidet i OECD er fullført. En betydelig del av den utenlandske virksomheten i Norge er organisert gjennom faste driftssteder her. Hensynet til å sikre det norske skattefundamentet og hensynet til likebehandling av ulike organisasjonsstrukturer tilsier at et utenlandsk selskap eller innretning som har fast driftssted i Norge omfattes av den nye oppgave- og dokumentasjonsplikten. Det samme bør etter departementets syn gjelde norske selskaper eller innretninger som har fast driftssted i utlandet. Departementet viderefører derfor forslaget om at disposisjoner med faste driftssteder skal omfattes av regelverket. Departementet legger til grunn at det allerede i dag foreligger en plikt til å dokumentere disposisjoner mellom hovedkontor og faste driftssteder. Når det gjelder plikten til inngi oppgave over disposisjoner mellom hovedkontor og fast driftssted, legger departementet til grunn at det skal gis nærmere veiledning til utfylling av denne i tilknytning til selve oppgaveskjemaet.

Begrepet fast driftssted er ikke definert i norsk intern rett. Begrepet er derimot definert i OECDs mønsterskatteavtale artikkel 5. De skatteavtalene Norge har inngått bygger på denne bestemmelsen med enkelte avvik og variasjoner. Det er definisjonen i den aktuelle skatteavtale som bør være avgjørende da den også vil være bestemmende for skat-

teplikten. Oppgave- og dokumentasjonsplikt for disposisjoner mellom hovedkontor og fast driftssted vil også gjelde i tilfeller der en virksomhet skal regnes som fast driftssted i Norge med grunnlag i særskilte bestemmelser om undersøkelse og utnyttelse av petroleumsforekomster på kontinentalsokkelen, som for eksempel i den nordiske skatteavtalen artikkel 21. I tilfeller hvor det ikke eksisterer noen skatteavtale mellom Norge og det annet land, legger departementet til grunn at definisjonen i OECDs mønsterskateavtale artikkel 5 bør anvendes. Departementet tar sikte på å regulere dette i forskrift til utfylling av oppgave- og dokumentasjonsplikten. Det vises til utkast til ny § 4-12 nr. 5 i ligningsloven.

Høringsinstansene har noe ulik oppfatning av om kontrollerte transaksjoner mellom norske selskaper eller innretninger bør være omfattet av de nye oppgave- og dokumentasjonsreglene. Tradisjonelt har spørsmålet om internprising først og fremst vært knyttet til kontrollerte transaksjoner over landegrensene. OECDs retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter har som formål å motvirke dobbeltbeskatning i internasjonale konserner. Ved utformingen av nye oppgave- og dokumentasjonsregler ved internprising oppstår spørsmål om reglene også skal gjelde for transaksjoner og mellomværender mellom norske selskaper. Dette spørsmålet må også vurderes i lys av våre forpliktelser etter EØS-avtalen. Utgangspunktet etter EØS-avtalen vil være at det ikke er anledning til å behandle transaksjoner som skjer over landegrensene mer tyngende enn innenlandske transaksjoner. Det hersker en viss usikkerhet med hensyn til om og hvor langt hensynet til effektiv skattekontroll og motarbeidelse av skatteunndragelse kan tilsi at grenseoverskridende transaksjoner undergis strengere oppgave- og dokumentasjonskrav enn innenlandske transaksjoner. Andre europeiske land har valgt ulike tilnærminger her. *Danmark* og *Storbritannia* har nylig endret sin lovgivning slik at reglene om opplysnings- og dokumentasjonsplikt for internpriser nå også gjelder for innenlandske transaksjoner. I *Sverige* og *Finland* er det imidlertid nylig vedtatt nye dokumentasjonsregler for internprising som bare gjelder grenseoverskridende transaksjoner. Etter departementets oppfatning er det ved utarbeidelse av nye oppgave- og dokumentasjonsregler viktig å unngå at det kan reises tvil om lovligheten i forhold til EØS-retten. Departementet foreslår derfor at både innenlandske transaksjoner og transaksjoner på tvers av landegrensene skal omfattes av de nye reglene om oppgave- og dokumentasjonsplikt.

Pensjonskasseforeningene uttaler at mellomværender mellom pensjonskasser og deres sponsoforetak i form av spare- og pensjonsforsikringspremier samt premiereserver ikke bør gi grunnlag for oppgave- og dokumentasjonsplikt. Departementet ser at de kontrollhensynene som ligger bak forslaget om oppgave- og dokumentasjonsplikt ikke gjør seg gjeldende for transaksjoner knyttet til midler som anses som en pensjonsordnings midler etter foretakspensjonsloven kapittel 8 og innskuddspensjonsloven kapittel 8. Slike transaksjoner bør derfor ikke omfattes av oppgave- og dokumentasjonsplikten. I den utstrekning det gjennomføres andre transaksjoner mellom pensjonskassen og det foretaket som har sin pensjonsordning i den, vil slike transaksjoner kunne omfattes. Departementet legger opp til at dette vil bli omtalt nærmere i rettleidingen til oppgaveplikten og retningslinjene til dokumentasjonsplikten.

Det må tas stilling til på hvilket tidspunkt kravet til eierandel eller kontroll må være oppfylt for at skattyter skal være omfattet av oppgave- og dokumentasjonsplikten. I høringsnotatet foreslås at alle transaksjoner som er gjennomført mens kravene til eierandel eller kontroll er oppfylt, skal omfattes av de nye reglene.

Departementet legger til grunn at det i første rekke er transaksjoner som er foretatt mens kravene til eierandel og kontroll er oppfylt det er interessant å vurdere i internprisingssammenheng. Det antas at eierforholdene i de fleste av de selskapene som vil omfattes av oppgave- og dokumentasjonsplikten vil være stabile. Dette kan legge til rette for at kravene til eierandel eller kontroll skal være oppfylt på et bestemt tidspunkt i løpet av inntektsåret, for eksempel inntektsårets utgang. Et slikt krav alene, vil likevel ikke være tilstrekkelig. Dersom en skattyter for eksempel selger seg ut av et selskap mot slutten av inntektsåret slik at kravene er oppfylt det meste av inntektsåret, men ikke ved inntektsårets utgang, kan betydelige kontrollerte transaksjoner falle utenfor oppgave- og dokumentasjonsplikten. Etter departementets oppfatning kan det i mange tilfeller være av særlig interesse å se nærmere på kontrollerte transaksjoner som er gjennomført kort tid før et eierskifte.

Oljeskattekontoret uttaler at en skattyter kan ha reell innflytelse over en annen skattyter uten at det formelle kravene til eierskap eller kontroll er til stede, særlig like forut for og like etter at de formelle kravene er oppfylt. Oljeskattekontoret foreslår derfor at dersom kravene til eierandel eller kontroll har vært oppfylt i løpet av inntektsåret, så skal alle transaksjonene mellom partene i løpet av året være omfattet av oppgave- og dokumenta-

sjonsplikten. Departementet finner ikke grunn til å gå så langt. Det foreslås derfor at alle transaksjoner som er gjennomført mens kravene til eierandel eller kontroll er oppfylt skal omfattes av oppgave- og dokumentasjonsplikten.

6.5.2 Særlig om det subjektive virkeområdet for dokumentasjonsplikten

6.5.2.1 Høringsnotatets forslag

I høringsnotatet foreslås at dokumentasjonsplikten skal gjelde for selskaper eller innretninger som kan være omfattet av oppgaveplikten. Det foreslås et unntak fra dokumentasjonsplikten for selskaper og innretninger som inngår i et nærmere definert «mindre konsern». Som «mindre konsern» regnes «konsern» med færre enn 250 ansatte, og enten omsetning på under 400 millioner kroner eller en balanse på under 350 millioner kroner. Beregningen av antall ansatte, omsetning og balanse skal skje på konsolidert basis.

Selskaper og innretninger som inngår i «mindre konsern» vil likevel være omfattet av dokumentasjonsplikten i den utstrekning de har kontrollerte transaksjoner med medkontrahtenter som er hjemmehørende i et land som Norge ikke har krav på å få opplysninger fra i medhold av folkerettslig overenskomst. Da skal disse kontrollerte transaksjonene være omfattet av dokumentasjonsplikten.

6.5.2.2 Høringsinstansenes merknader

Nærings- og handelsdepartementet understreker at de foreslåtte unntakene for små og mellomstore bedrifter må opprettholdes for å gjøre innrapporteringen minst mulig byrdefull for næringslivet. *Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening* påpeker at det er viktig at grensene for de nye reglens virkeområde blir satt høyt, sett i lys av de omfattende og tunge pliktene som forslaget inneholder. *Finansnærings Hovedorganisasjon* ber om at dokumentasjonsplikten anvendelsesområde innskrenkes i forhold til det departementet foreslår i høringsnotatet.

Ernst & Young uttaler at det foreslåtte unntaket ikke er i overensstemmelse med intensjonen om unntak for små og mellomstore bedrifter. Formålet med reglene er å sikre riktig pricing av interne transaksjoner. Det kan derfor være formålstjenlig å la omfanget av interne transaksjoner avgjøre om det foreligger dokumentasjonsplikt, eventuelt i tillegg til kravet om størrelse på virksomheten.

Den norske advokatforening foreslår også at dokumentasjonsplikten knyttes til de kontrollerte transaksjoners størrelse. Det vises til at små sel-

skap kan ha store interne transaksjoner som ikke fanges opp av dokumentasjonsplikten.

Skattedirektoratet uttaler at det hadde vært mer treffende om dokumentasjonsplikten var knyttet direkte opp mot størrelsen av interne transaksjoner. Særlig vil spørsmålet om antall ansatte i et flernasjonalt foretak (konsern) være et vanskelig kriterium å etterprøve. Skattedirektoratet anbefaler derfor å sette kriteriene for dokumentasjonsplikt på selskapsnivå, og ut fra det norske selskapets interne transaksjoner.

6.5.2.3 Departementets vurderinger og forslag

Mens oppgaveplikten først og fremst skal gi ligningsmyndighetene grunnlag for å avgjøre om det er grunn til å undersøke enkelte transaksjoner eller selskaper nærmere, skal den skriftlige dokumentasjonen være av en slik karakter at den kan danne grunnlag for en vurdering av om priser og vilkår er fastsatt i overensstemmelse med det som ville vært fastsatt mellom uavhengige parter under sammenlignbare forhold og omstendigheter. Dokumentasjonsplikten vil dermed være mer omfattende, og nødvendigvis også mer byrdefull, enn oppgaveplikten. Etter departementets syn bør derfor anvendelsesområdet for dokumentasjonsplikten i utgangspunktet være snevrere.

Dette reiser spørsmål om *hvordan* dokumentasjonsplikten virkeområde skal avgrenses.

En mulighet er at avgrensningen skjer utelukkende på grunnlag av om foretaket er stort eller lite (målt i antall ansatte, omsetning mv.), slik at bare de relativt sett større foretakene omfattes av dokumentasjonsplikten. En slik avgrensning er lite ønskelig fordi dokumentasjonsplikten da ikke vil omfatte transaksjoner innenfor flernasjonale konsern i tilfeller hvor det norske selskapet er lite, målt for eksempel i antall ansatte. Transaksjoner innenfor flernasjonale konsern har betydelig kontrollmessig interesse. Innenfor slike konsern vil det også gjennomgående være etablert rutiner for å dokumentere at armlengdeprinsippet er fulgt ved gjennomføringen av kontrollerte transaksjoner. Dokumentasjonsreglene bør derfor omfatte alle selskaper mv. som inngår i et nærmere definert konsern eller foretaksgruppe, uavhengig av om det enkelte selskapet selv er stort eller lite. Etter departementets syn er det liten grunn til å unnta selskap mv. som inngår i et slikt nærmere definert konsern/foretaksgruppe fra den subjektive dokumentasjonsplikten fordi det i inntektsåret ikke har kontrollerte transaksjoner av et visst omfang.

Departementet foreslår på bakgrunn av dette at virkeområdet for dokumentasjonsplikt skal

avgrenses i forhold til størrelsen på foretaket og dennes nærstående selskaper og innretninger. En slik løsning skaper etter departementets syn størst klarhet og stabilitet med hensyn til hvilke subjekter som omfattes av reglene. Departementet legger også til grunn at en med denne avgrensningen i praksis vil fange opp det alt vesentligste av de kontrollerte transaksjonene, da det i hovedsak antas å være betydelig samsvar mellom størrelsen på transaksjonene og konsernenes størrelse. Departementet legger som nevnt også til grunn at større konsern/foretaksgrupper normalt vil ha rutiner for utarbeidelse av internprisingsdokumentasjon, og at dokumentasjonsplikten ikke fremstår like byrdefull for selskaper som inngår i en slik større enhet, som for andre selskaper. Departementet vil imidlertid vurdere å gi forskriftsbestemmelse som unntar helt *uvesentlige transaksjoner* fra dokumentasjonsplikten.

Ved den nærmere utformingen av dokumentasjonsreglenes virkeområde kan det etter departementets oppfatning være naturlig å se hen til de danske reglene som også som hovedregel unntar de mindre virksomhetene fra dokumentasjonsplikten. Som mindre virksomheter etter de danske reglene regnes virksomheter, som alene eller sammen med konserntilknyttede selskaper, har færre enn 250 ansatte og enten har en samlet årlig balanse på mindre enn 125 millioner kroner eller en årlig omsetning på mindre enn 250 millioner kroner. Beregningen skal skje på konsernnivå.

Etter det departementet erfarer er beløpsgrensene i de danske reglene basert på EUs anbefaling om hva som skal defineres som små og mellomstore bedrifter før 2003. EU endret sin anbefaling i mai 2003 slik at små og mellomstore bedrifter nå defineres som bedrifter som har færre enn 250 ansatte og omsetning under 50 millioner euro eller balanse som er mindre enn 43 millioner euro. Departementet foreslår at en legger seg på dette nivået ved avgrensningen av hvem som skal omfattes av dokumentasjonsplikten. Omregnet innebærer dette at dokumentasjonsplikten ikke omfatter foretak som sammen med nærstående selskaper og innretninger har færre enn 250 ansatte og som enten har lavere omsetning enn 400 millioner kroner, eller en balanse på under 350 millioner kroner.

En liten enhet, for eksempel selskap eller fast driftssted, vil dermed kunne omfattes av den særskilte dokumentasjonsplikten, dersom enheten sammen med nærstående selskaper og innretninger overstiger grensene som er nevnt ovenfor.

Beregningen av antall ansatte skal ta utgangspunkt i antall årsverk som er utført i regnskapsåret. Heltidsansatte anses for å utføre et årsverk.

Deltidsansatte regnes med som del av årsverk. Regnskapsårets salgsinntekt og balansesum skal legges til grunn ved beregningen.

Ved beregningen av den samlede balansen skal konserninterne fordringer og gjeld ikke regnes med. Det samme gjelder innbyrdes eierandeler eller kapitalandeler. Ved beregningen av samlet omsetning skal konsernintern omsetning ikke regnes med.

Etter departementets vurdering bør unntaket fra dokumentasjonsplikt ikke gjelde for kontrollerte transaksjoner eller mellomværender med medkontrahenter som er hjemmehørende i land hvor Norge ikke kan kreve opplysninger om medkontrahentens inntekts- eller formuesforhold i medhold av skatteavtale eller annen folkerettslig overenskomst. Som medkontrahent regnes både selskap, innretning og fast driftssted. I slike tilfeller bør unntaket fra dokumentasjonsplikten ikke gjelde fordi ligningsmyndighetene er avhengig av å få all nødvendig informasjon om den kontrollerte transaksjonen direkte fra (den norske) skattyteren. Bestemmelser som gir Norge rett til å kreve utlevert opplysninger fra andre land er inntatt i de fleste skatteavtaler Norge har inngått. Slike bestemmelser er også inntatt i den nordiske avtalen om bistand i skattesaker og i overenskomsten om gjensidig administrativ bistand i skattesaker som ble initiert av Europarådet og OECD, og som Norge har tiltrådt. Departementet legger opp til at det skal gis nærmere veiledning i retningslinjene om hvilke land dette gjelder.

Dokumentasjonsplikten vil dermed gjelde for alle selskaper og innretninger, uavhengig av størrelsen, når de har kontrollerte transaksjoner eller mellomværender med medkontrahenter som er hjemmehørende i land som norske myndigheter ikke kan innhente opplysninger fra. Dette vil som hovedregel gjelde i forhold til såkalte lavskatteland eller skatteparadis. Når selskapet mv. har transaksjoner med medkontrahenter både i land norske ligningsmyndigheter kan få opplysninger fra og land de ikke kan få opplysninger fra, vil dokumentasjonsplikten bare gjelde i sistnevnte tilfeller.

Oljeskattekontoret foreslår at alle sokkelselskaper skal ha dokumentasjonsplikt for transaksjoner på norsk sokkel, mellom sokkel og land og mellom sokkel og utland. Departementet er enig i dette og foreslår at unntaket for dokumentasjonsplikten ikke kommer til anvendelse for selskaper eller innretninger som har særskatteplikt etter petroleumsskatteloven.

Departementet foreslår at skattyter i selvangivelsen skal opplyse om han er omfattet av dokumentasjonsplikten.

På bakgrunn av innspill fra blant andre *Den norske advokatforening* foretas en endring i forslaget til lovtekst om dokumentasjonsplikt sammenlignet med forslaget som ble sendt på høring i november 2006. Endringen innebærer at lovtekstens beskrivelse av unntaket fra dokumentasjonsplikt for skattytere som inngår i små og mellomstore foretaksgrupper, blir i bedre samsvar med de danske reglene og det som følger av høringsnotatet for øvrig. Det vises til forslaget om plikt til å legge fram dokumentasjon i ny bestemmelse i ligningsloven § 4-12 nr. 2. Unntaket for skattyterforetak i små og mellomstore foretaksgrupper som har kontrollerte transaksjoner med medkontrahenter i land ligningsmyndighetene kan få opplysninger fra, følger av ny bestemmelse i ligningsloven § 4-12 nr. 3.

Departementet presiserer at også skattytere som faller utenfor den særskilte dokumentasjonsplikten, med grunnlag i den alminnelige opplysningsplikten etter ligningsloven, må være forberedt på å kunne dokumentere sine internpriser dersom ligningsmyndighetene ber om det. Disse selskapene må også kunne framlegge dokumentasjon som må være slik at den kan danne grunnlag for en vurdering av om priser og vilkår for øvrig er fastsatt i overensstemmelse med det som ville vært tilfelle dersom avtalen hadde vært inngått mellom uavhengige parter. Det forventes likevel ikke at det til enhver tid foreligger slik særskilt dokumentasjon som følger av den foreslåtte dokumentasjonsplikten i ligningsloven § 4-12 nr. 2. Det vises i denne sammenhengen til gjennomgangen av gjeldende rett i kapittel 6.1.1. Departementet understreker også at opplysningsplikten som foreslås i ligningsloven § 4-12, ikke begrenser ligningsmyndighetenes adgang til å be om opplysninger i medhold av ligningsloven § 4-8 og § 4-10.

6.6 Nærmere om ny og utvidet oppgaveplikt

6.6.1 Oppgavepliktens innhold

6.6.1.1 Forslaget i høringsnotatet

Departementet går i høringsnotatet inn for at det innføres en oppgaveplikt som skal sikre at ligningsmyndighetene omtrentlig kan fastslå hvilke av skattyternes internprisforhold som bør granskes nærmere. I tillegg til enkelte identifikasjonsopplysninger, skal det gis summariske opplysninger om kontrollen som utøves og de kontrollerte transaksjonene. Oppgaven skal leveres samtidig med selv-

angivelsen og erstatter den gjeldende utenlandsoppgaven.

For å begrense rapporteringsbyrden foreslås det i høringsnotatet at kontrollerte transaksjoner og mellomværender under et visst omfang, for eksempel 10 millioner kroner, unntas fra oppgaveplikten. Denne gruppen vil da i selvangivelsen bare bekrefte at de faller innenfor personkretsen som omfattes av oppgaveplikten, at de har kontrollerte transaksjoner og mellomværender under dette omfanget og at de ikke har gjennomført transaksjoner uten vederlag.

6.6.1.2 Høringsinstansenes merknader

Ernst & Young er i all hovedsak enig med departementets føringer til hva oppgaven bør inneholde, men peker blant annet på at minimumskravet for oppgaveplikt på 10 millioner kroner er altfor lavt. Minimumskravet bør økes vesentlig og bare omfatte transaksjoner, ikke mellomværender. I tillegg bør dette unntaket fra oppgaveplikten inntas i loven. *Ernst & Young* uttaler også at vurderingen av transaksjoner uten vederlag i enkelte tilfeller kan være vanskelig, for eksempel ved omstruktureringer og overføring av funksjoner eller risiko.

Norsk Øko-Forum uttaler at den nåværende utenlandsoppgaven i praksis ikke har vært utnyttet optimalt på grunn av sen eller manglende innlevering. At den nye oppgaven skal leveres samtidig med selvangivelsen vil derfor være et stort framskritt. I tillegg til det som er nevnt i høringsnotatet bør navn på enhetene som skattyter har kontrollerte transaksjoner med, eierandel eller kontroll i forhold til de enkelte enhetene og hvilket land de er hjemmehørende i, fremgå av oppgaven. De foreslår at oppgaveplikten skal inntre når de kontrollerte transaksjonene overstiger 5 millioner kroner.

Den norske advokatforening uttaler at oppgaveplikten bør holdes på et minimum for ikke å belaste skattyter med nok en ressurskrevende oppgave. En begrensning i oppgaveplikten til kun å gjelde for transaksjoner over et visst beløp er i tråd med formålet. Beløpet på 10 millioner kroner antas å være tilstrekkelig til å skille ut de transaksjonene som ikke vil kunne utgjøre noen reduksjon i norsk skattegrunnlag. Oppgaveplikten bør imidlertid være mer nyansert etter både art og beløp. Oppgaveplikten bør derfor begrenses ved bare å omfatte transaksjoner med tjenester eller immaterielle rettigheter hvor transaksjonsverdien overstiger 10 millioner kroner, varetransaksjoner som totalt beløper seg til over 30 millioner kroner og låne-transaksjoner med hovedstol på over 50 millioner kroner.

Skattedirektoratet uttaler blant annet at det fra et kontrollsynspunkt er ønskelig å få inn i oppgaven opplysninger om transaksjoner, transaksjonsmotparter og beløp. Det er også ønskelig at anvendelse av prisingsmetoder som ikke er godkjent av OECD angis spesifikt. Skattedirektoratet foreslår på denne bakgrunn at det tas inn opplysninger i oppgaven om navn på de enkelte enhetene, eierandel eller kontroll i forhold til de enkelte enhetene, hvilket land de enkelte enhetene er hjemmehørende i, angitt art av transaksjon og beløp.

Oljeskattekontoret peker på at med 78 prosent skatt på sokkelen vil forslaget om unntak for oppgaveplikten for transaksjoner og mellomværender som ikke overstiger 10 millioner kroner være høyt. De foreslår at beløpsgrensen settes til 1 million kroner for særskattepliktige selskaper.

Storbedriftenes skatteforum uttaler at det er uklart hvilke transaksjoner som skal omfattes av oppgaveplikten. Dette gjelder særlig henvisningen til ytelser uten betaling.

Oljeindustriens Landsforening peker blant annet på at oppgaveplikten vil kunne medføre både en betydelig utvidelse av opplysningsplikten og en betydelig økt arbeidsbyrde for mange selskaper. De er enig i at opplysningsplikten begrenses til avkryssing i et enkelt skjema som vedlegges selvangivelsen. Oljeindustriens Landsforening anmoder om at nærmere regler og utforming av oppgavepliktskjemaet sendes på høring før vedtakelse.

Næringslivets Hovedorganisasjon peker på at få land har en oppgaveplikt i form av en uoppfordret opplysningsplikt slik som foreslått i høringsnotatet. Næringslivets Hovedorganisasjon mener oppgaveplikten vil kunne bli mer byrdefull enn nødvendige kontrollhensyn tilsier. Rekkevidden av oppgaveplikten er viktig og bør være klar når den vedtas av Stortinget.

Brønnøysundregistrene v/Oppgaveregisteret viser til at det ved innføringen av nytt skjema bør gjennomføres en revisjon av alle større skjemaer som etterspør opplysninger om nærstående foretak, for å se om det er grunnlag for å kutte ned på opplysninger som etterspørres eller eventuelt avskaffe meldeplikter.

Finansnæringsens Hovedorganisasjon støtter ikke forslaget om å innføre oppgaveplikt om kontrollerte transaksjoner. De peker blant annet på at det følger av den ordinære opplysningsplikten at ligningsmyndighetene kan innhente de opplysningene de har behov for.

6.6.1.3 Departementets vurderinger og forslag

Formålet med å innføre en særskilt oppgaveplikt for kontrollerte transaksjoner og mellomværender er å gi ligningsmyndighetene en oversikt over internttransaksjoner og et grunnlag for utvelgelse av hvilke skattytere og transaksjonsforhold de ønsker å kontrollere grundigere i forbindelse med ligningen.

Opplysningene som gis i dagens utenlandsoppgave er først og fremst rettet mot eierskap og i mindre grad mot transaksjoner, og skal bare leveres der eieren er norsk. Det er ingen tilsvarende opplysningsplikt for utenlandske selskapers eierforhold i norske selskaper mv. eller norske skattyteres eierforhold i norske selskaper mv. Utenlandsoppgaven er derfor ikke tilstrekkelig til å ivareta ligningsmyndighetenes behov for et grunnlag for utvelgelse av de forhold de ønsker å kontrollere nærmere med hensyn til internprisfastsettelse.

Spørsmålet er hvor omfattende oppgaveplikten bør være. I OECDs retningslinjer gis det uttrykk for at skattemyndighetene bør begrense den mengde informasjon de krever i forbindelse med levering av selvangivelsen. På dette stadiet bør opplysningsplikten begrenses til å kreve at skattyter fremskaffer tilstrekkelig informasjon til at skattemyndighetene omtrentlig kan fastslå hvilke skattytere og forhold som bør undergis ytterligere granskning.

Departementet legger derfor opp til at det skal utarbeides en egen oppgave for dette formålet og at skattyter bare skal gi summariske opplysninger om interessefelleskap og kontrollerte transaksjoner og mellomværender. Eksempler på kontrollerte transaksjoner er salg mellom konserntilknyttede selskap eller beløp som skattyter er belastet for tjenester fra et konserntilknyttet selskap, mens mellomværender typisk vil være konserninterne fordringer eller gjeld (både formelle låneavtaler og mer uformelle interne gjeldsforhold som er oppstått som følge av internttransaksjoner). I tillegg skal skattyter gi enkelte identifikasjonsopplysninger om seg selv. Departementet understreker at oppgaven ikke begrenser ligningsmyndighetenes adgang til å be om opplysninger om bestemte forhold etter andre bestemmelser i ligningsloven.

Etter departementets oppfatning er det kontrollerte transaksjoner og mellomværender av et visst omfang som vil være av størst interesse for ligningsmyndighetene å granske nærmere.

I høringsnotatet legges det til grunn at grensen for oppgaveplikt bør settes ved totale transaksjoner og mellomværender over 10 millioner kroner. Dermed selskapets transaksjoner og mellomværender

ikke overstiger dette beløpet, fritas det fra oppgaveplikten. Ved beregningen av om grensen er overskredet foreslås det at både konserninterne transaksjoner og mellomværender skal regnes med. *Flere av høringsinstansene* har synspunkter på grensen på 10 millioner kroner. Enkelte mener grensen er for lav, mens andre mener den er satt for høyt. Noen høringsinstanser peker også på at det bør skilles mellom transaksjoner og mellomværender ved fastsettelsen av grensen for oppgaveplikt og at oppgaveplikten bør være nyansert etter art og beløp, slik at grensebeløpet varierer etter transaksjonstypen.

Etter departementets oppfatning bør reglene om beløpsgrenser knyttet til oppgaveplikten være så enkle som mulig. For stor grad av oppsplitting kan gjøre reglene unødvendig kompliserte. Departementet legger til grunn at med en grense på 10 millioner kroner vil ligningsmyndighetene få oversikt over de skattytere som det kan være mest aktuelt å undergi ytterligere gransking. Departementet ser likevel at grensen på 10 millioner kroner er lav ved låneforhold. Departementet foreslår derfor at det innføres en grense på 10 millioner kroner for transaksjoner, mens grensen settes til for eksempel 25 millioner kroner for mellomværender. Ved beregningen av om grensen er overskredet er det den enkelte oppgavepliktiges transaksjoner og mellomværender som skal tas med. Dette gjelder også deltakerlignede selskaper. Departementet vil regulere dette nærmere i forskrift. Departementet vil senere også vurdere om det i forskriften bør være en lavere grense for særskattepliktige selskaper som lignes ved Oljeskattekontoret.

Dersom den oppgavepliktige har gjennomført en konsernintern overføring uten vederlag, bør han likevel ikke unntas fra oppgaveplikten. *Flere høringsinstanser* uttaler at det bør utdypes nærmere hva som menes med transaksjoner uten vederlag. Etter departementets oppfatning vil det for det første omfatte de åpenbare tilfellene hvor det er overført formuesobjekter, immaterielle eiendeler eller rettigheter til slike immaterielle eiendeler uten at det er ytt noe vederlag. Etter departementets oppfatning er det også viktig at ligningsmyndighetene kan få en oversikt over tilfeller hvor for eksempel rettslige posisjoner, funksjoner eller risiko er flyttet fra et selskap til et annet fordi slike overføringer enkeltvis eller samlet, umiddelbart eller over tid, vil kunne ha vesentlig innvirkning på inntekstilordningen mellom de berørte selskaper. Ved omstruktureringer hvor funksjoner eller risiko flyttes innen et konsern, vil det derfor etter omstendighetene kunne oppstå oppgaveplikt etter

forslaget her. Dette gjelder særlig der slike omstruktureringer skjer planmessig ved omlegging av forretningsmodeller, driftsmønstre eller strategier.

Etter departementets vurdering er det hensiktsmessig at den oppgavepliktige allerede i selvangivelsen eller selskapsoppgaven ved avkryssing opplyser om foretaket er omfattet av oppgaveplikten.

I de tilfellene det skal leveres oppgave, kan det reises spørsmål om hvor detaljerte opplysninger som bør gis om interessefelleskapet. En mulighet er at den oppgavepliktige gir detaljerte opplysninger om eierforhold og kontroll, for eksempel slik at eierandelen for hvert enkelt selskap oppgis. *Enkelte høringsinstanser* mener at også navnene på de enkelte enhetene bør oppgis. Etter departementets oppfatning er det ikke nødvendig med en så detaljert oversikt på dette stadiet. Oppgavepliktige som er forpliktet til å utarbeide særskilt dokumentasjon vil opplyse om disse forholdene i dokumentasjonen. Øvrige oppgavepliktige vil måtte være forberedt på å gi nærmere opplysninger om dette i medhold av ligningsloven § 4-8 eller § 4-10. Departementet foreslår derfor at den oppgavepliktige ikke skal behøve å gi spesifikke opplysninger om eierandel, navn mv. Det anses tilstrekkelig at han skal opplyse om han kontrollerer et annet selskap eller har et fast driftssted i utlandet eller om skattyter kontrolleres av et annet selskap eller er et fast driftssted for et utenlandsk foretak. Departementet ser for seg at opplysninger om dette kan gis ved avkryssing for det eller de aktuelle alternativene. Departementet foreslår likevel at det skal oppgis hvor mange enheter den oppgavepliktige har kontrollerte transaksjoner med.

I høringsnotatet legger departementet til grunn at det ved utvelgelsen av kontrollobjekter også vil være av betydning for ligningsmyndighetene å få en viss oversikt over hvor selskapene mv. som den oppgavepliktige eier eller kontrollerer er hjemmehørende. Tilsvarende er det interessant å få oversikt over hvor de selskapene mv. som kontrollerer den oppgavepliktige er hjemmehørende. I høringsnotatet foreslår departementet derfor at den oppgavepliktige skal opplyse ved avkryssing om han kontrollerer eller kontrolleres av selskap mv. hjemmehørende i Norge, annet EØS-land eller øvrige land. *Skattedirektoratet* og *Norsk Øko-Forum* mener at det bør gis opplysninger om hvilket land de enkelte enhetene er hjemmehørende i. Etter departementets oppfatning er det ikke nødvendig at dette oppgis i alle tilfeller, men dersom den oppgavepliktige krysser av for øvrige land, foreslår departementet at han også skal oppgi hvilket eller

hvilke land. Etter departementets oppfatning er det imidlertid bare nødvendig at den oppgavepliktige gir opplysninger som nevnt ovenfor om de selskapene han har konserninterne transaksjoner med, og ikke nødvendigvis alle selskaper som han har et interessefellesskap med.

Departementet foreslår at det skal opplyses om noen av selskapene mv. eier eller kontrollerer mer enn 90 prosent av den oppgavepliktige eller om den oppgavepliktige eier eller kontrollerer mer enn 90 prosent av et selskap mv. Etter departementets oppfatning er det av spesiell interesse for ligningsmyndighetene å få kunnskap om det foreligger tilfeller med full kontroll.

Departementet foreslår også at det skal opplyses om hvem som er den endelige konsernspissen (ultimate eier) i det konsernet eller gruppen av selskaper som den oppgavepliktige inngår i, og hvilken landtilhørighet den endelige konsernspissen har. Dersom et større konsern består av flere mindre konsern (underkonsern) er det konsernspissen i hovedkonsernet som det skal opplyses om.

Ligningsmyndighetene har behov for opplysninger om transaksjonenes art og omfang. Departementet foreslår derfor at det skal gis nærmere opplysninger om dette.

Opplysningene om *transaksjonenes art* skal ikke lede ut i noen omfattende gjennomgang av de gjennomførte transaksjonene. Dette kan gis i form av opplysninger om at transaksjonene for eksempel dreier seg om varer, anleggseiendeler, tjenester, immaterielle eiendeler, finansiering eller annet. Det bør opplyses både om løpende inntekter eller kostnader og om kjøps- eller salgssum innenfor hver av disse gruppene. Som eksempel kan nevnes at det bør opplyses om både vederlag for bruk av et varemerke og vederlag for overføring av et varemerke. Det kan også være behov for ytterligere oppdeling av disse gruppene, for eksempel slik at det som en del av finansieringsopplysningene opplyses om for eksempel lån til eller fra tilknyttet virksomhet og mottatte eller gitte tilskudd. Departementet ser for seg at skattyter kan opplyse om dette ved avkryssing om det er gjennomført transaksjoner innenfor nærmere angitte grupper.

Ved spørsmålet om *transaksjonenes omfang* kan det særlig tenkes to måter å oppgi dette på. Det kan gis konkrete opplysninger om inntektenes eller utgiftenes størrelse, eller det kan gis ved opplysning om at transaksjonene befinner seg innenfor nærmere bestemte beløpsmessige intervaller. *Skattedirektoratet* mener at oppgaven bør inneholde konkrete opplysninger om beløp knyttet til hver enkelt transaksjon eller transaksjonstype for hver enkelt transaksjonsmotpart. *Oljeindustriens*

Landsforening og *Ernst & Young* uttaler at ligningsmyndighetenes behov vil være tilstrekkelig ivare tatt ved at transaksjonenes omfang oppgis i intervaller. For å kunne gi opplysninger om transaksjonenes omfang må den oppgavepliktige foreta en beregning av omfanget av transaksjonene. I utgangspunktet vil dette medføre at han beregner det konkrete beløpet som de kontrollerte transaksjonene utgjør. Hvor den oppgavepliktige har beregnet dette nøyaktig vil det ikke være noen ekstra byrde for ham å oppgi det eksakte beløpet, sammenlignet med å oppgi dette i form av beløpsmessige intervaller. Dersom det er stort spenn i de beløpsmessige intervallene, vil det likevel ofte være klart innenfor hvilket intervall omfanget av de kontrollerte transaksjonene befinner seg. Det vil da ikke være nødvendig å foreta en helt eksakt beregning. Departementet antar at dette ofte vil være tilfelle og foreslår derfor at det skal opplyses om transaksjonenes omfang ved å oppgi at de befinner seg innenfor nærmere oppgitte beløpsmessige intervaller. Departementet ser for seg at det kan være tre intervaller, for eksempel 0-10, 10-50 og mer enn 50 millioner kroner, men intervallene kan også være større eller mindre avhengig av hvilke typer transaksjoner og mellomværender det dreier seg om. Den oppgavepliktige bør også opplyse om andelen av de kontrollerte transaksjonene overstiger en viss andel, for eksempel 25 eller 50 prosent, av den samlede omsetningen. Etter departementets oppfatning bør det også gis opplysninger om transaksjoner eller overføringer som er gjennomført uten vederlag.

Dersom en oppgavepliktig er del av et konsern hvor det inngår flere kontrollerte selskaper kan det reises spørsmål om opplysningene om de kontrollerte transaksjonene skal oppgis samlet eller om rapporteringen bør deles opp slik at det framgår hva som kan henføres til hvilke nærstående selskaper. Opplysningene skal gi grunnlag for utvelgelse av de norske oppgavepliktige som ligningsmyndighetene ønsker å se nærmere på i forbindelse med ligningen eller senere kontroll av denne. I høringsnotatet la departementet til grunn at det på dette stadiet vil være tilstrekkelig for ligningsmyndighetene å få opplysninger om de samlede kontrollerte transaksjonene. *Oljeskattekontoret* anser det mest hensiktsmessig at rapporteringen skjer pr. transaksjon eller pr. transaksjonstype for de enkelte konsernselskaper. Etter departementets oppfatning er det viktig at opplysningsplikten på dette stadiet ikke blir for omfattende. For oppgavepliktige som omfattes av dokumentasjonsplikten, vil dette være opplysninger som skal omfattes av den dokumentasjonen som skal utarbeides. Departementet fore-

slår derfor at det er det samlede omfanget av kontrollerte transaksjoner som det skal opplyses om, uten at det spesifiseres hvem transaksjonsmotparten er. Departementet vil imidlertid senere vurdere om det innenfor de enkelte transaksjonsgruppene skal opplyses om transaksjonsmotparten er hjemmehørende i Norge, annet EØS-land eller øvrige land.

Etter departementets oppfatning vil en oppgaveplikt som beskrevet ovenfor gi ligningsmyndighetene gode muligheter for å plukke ut de selskapene og innretningene de ønsker å undersøke nærmere i forbindelse med fastsettelse av internpriser ved kontrollerte transaksjoner.

Departementet legger opp til at forskriften om grensen for oppgaveplikt skal sendes på høring. Dette bør skje samtidig med høringen av forskrift og retningslinjer om dokumentasjonsplikt. Se nærmere om dette i kapittel 6.7.2.3 nedenfor. *Enkelte høringsinstanser* mener at også skjemaet for oppfyllelse av oppgaveplikten bør sendes på høring. Departementet ser at gode grunner taler for slik høring og vil sørge for at skjemaet og tilhørende veiledning som utarbeides av Skattedirektoratet vil bli sendt på høring sammen med forskriften.

Det vil senere bli vurdert om de opplysningene om kontrollerte transaksjoner som i dag gis i enkelte skjemaer, skal videreføres som i dag eller om disse skal innarbeides i og erstattes med skjemaet om opplysninger om kontrollerte transaksjoner. Dette gjelder for eksempel opplysninger om konserninterne transaksjoner knyttet til NOKUS-beskatning, rederibeskatning og opplysninger om renter og gjeld i samme konsern. Det samme gjelder Regnskapsutdraget som skal leveres av utenlandske personer eller selskaper som driver virksomhet på norsk sokkel eller landbasert virksomhet i Norge og som lignes sentralt ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker. Departementets foreløpige vurdering er at det ikke gjøres endringer i praksisen knyttet til Regnskapsutdraget og at skattyter som leverer Regnskapsutdrag fritas for å levere slikt skjema som foreslås her. Når det gjelder NOKUS- og rederiselskaper er den foreløpige vurderingen at poster knyttet til internprising i de aktuelle skjemaene bør utgå og erstattes med skjemaet som foreslått her. Kretsen av deltakere i NOKUS-selskaper og rederiselskaper som skal levere nytt skjema vil i så fall bli bredere enn det som foreslås i utkast til ny ligningslov § 4-12.

Departementet legger opp til at denne særskilte oppgaveplikten erstatter utenlandsoppgaven. *Ligningsutvalget* viser i sin høringsuttalelse til at utenlandsoppgaven gir nyttige opplysninger om selskapers og privatpersoners andeler i utenland-

ske selskaper eller innretninger og er skeptiske til forslaget om å oppheve reglene om utenlandsoppgaven. Som tidligere nevnt har utenlandsoppgaven først og fremst fokus på eierforhold, mens oppgaveplikten som foreslås her vil gi opplysninger om de oppgavepliktiges transaksjoner. Departementet foreslår derfor at reglene om utenlandsoppgaven oppheves.

Statistisk sentralbyrå henter i dag flere opplysninger fra utenlandsoppgaven. Opplysningene brukes blant annet i forbindelse med den såkalte UT-rapporteringen, hvor Statistisk sentralbyrå pålegger ca. 5500 selskaper å rapportere om sin utenriksøkonomi. For å oppfylle Norges internasjonale forpliktelser om rapportering av utgående direkteinvesteringer og multinasjonale selskapers aktivitet (FATS-statistikk) er Statistisk sentralbyrå avhengig av et register over direkte og indirekte eide datterselskaper og tilknyttede selskaper i utlandet og deres land- og næringstilhørighet. Videre har Statistisk sentralbyrå behov for å kjenne de norske selskapenes direkte og indirekte eierandel i disse selskapene, samt informasjon om de utenlandske selskapenes aksjekapital, egenkapital, avsatt utbytte, årsresultat, driftsinntekter og -kostnader og antall ansatte. I høringsnotatet uttaler departementet at det i samarbeid med Statistisk sentralbyrå og Skattedirektoratet, vil se nærmere på mulighetene for samordning av rapporteringspliktene. Departementets utgangspunkt i høringsnotatet er likevel at Statistisk sentralbyrå til dels har behov for andre typer opplysninger enn det departementet oppfatter er nødvendig å innhente ut fra ligningsmyndighetenes behov. Slik departementet ser det bør ikke opplysningssvikt knyttet til opplysninger som først og fremst er innhentet for statistikkformål, omfattes av sanksjonene som oppstilles i ligningsloven.

Statistisk sentralbyrå påpeker i sin høringsuttalelse blant annet at den foreslåtte nye rapporteringsplikten knyttet til internprising mellom nærstående foretak ikke tar tilstrekkelig hensyn til statistikkbehov. Statistisk sentralbyrå viser til at mange av de opplysningene som skal innhentes til skattemyndighetene i den foreslåtte rapporteringsplikten i dag hentes inn for statistikkformål, og at rapporteringen om utenriksøkonomi kan tilpasses slik at den dekker både skattemyndighetenes og Statistisk sentralbyrås databehov. De uttaler videre at den foreslåtte oppgaveplikten bør endres for å gjøre det mulig for næringslivet å rapportere data over forbindelser mellom norske og utenlandske juridiske personer samtidig til skatteetaten og Statistisk sentralbyrå. Statistisk sentralbyrå mener at dette kan gjøres ved at de opplysningene som kun

innhentes til statistikkformål hjemles i statistikkloven, mens de opplysningene som også skal brukes av skattemyndighetene innhentes med hjemmel i ligningsloven. Statistisk sentralbyrå påpeker at opplysningssvikt knyttet til opplysninger som innhentes utelukkende til statistikkformål på denne måten vil omfattes av sanksjonene oppstilt i statistikkloven, og følgelig ikke av sanksjonene i ligningsloven. Fjerning av utenlandsoppgaven vil, uten en samordning med Skattedirektoratet, gjøre det nødvendig for Statistisk sentralbyrå å innhente opplysninger fra næringslivet i nye separate oppgaver. Statistisk sentralbyrå peker på at dette vil innebære en ekstra oppgavebelastning.

Departementet viser til at Statistisk sentralbyrå har behov for flere og andre typer opplysninger enn det som er nødvendig å innhente for skattemessige formål. Den foreslåtte oppgaveplikten omfatter også en større krets av selskaper enn det som omfattes av oppgaveplikten til Statistisk sentralbyrå. Departementet viser også til at Statistisk sentralbyrå ikke har anledning til å gi opplysninger innhentet med hjemmel i statistikkloven videre til ligningsmyndighetene. Dette vanskeliggjør en samordning av oppgavepliktene når det er Statistisk sentralbyrå som har behov for flest opplysninger. Departementet ser at en avvikling av utenlandsoppgaven kan være en ulempe for Statistisk sentralbyrå. Etter departementets vurdering er det ikke ønskelig å utvide den skattemessige rapporteringen i et slikt omfang som er nødvendig for å ivareta statistiske formål. Rapporteringsbyrden bør uansett holdes på lavest mulig nivå. Departementet vil derfor be Skattedirektoratet se nærmere på hvor langt det er mulig å samordne innhenting av likeartede opplysninger for ulike formål.

Departementet viser til forslag til ligningsloven ny § 4-12 nr. 1 og endring av ligningsloven § 4-4 nr. 3.

6.6.2 Leveringsfrist

Frist for levering av selvangivelse med vedlegg følger av ligningsloven § 4-7. Selvangivelsen skal leveres innen utgangen av mai året etter inntektsåret for skattytere som leverer sin selvangivelse elektronisk. Skattytere som leverer selvangivelsen i papirform, må levere innen utgangen av mars året etter inntektsåret.

Det følger av ligningsloven § 4-4 nr. 6 at det kan fastsettes særskilt frist for innlevering av utenlandsoppgaver. Det er fastsatt at utenlandsoppgaven skal sendes Skattedirektoratet innen utgangen av august i året etter inntektsåret. Bakgrunnen for dette er at det er nødvendig å innhente opplysning

ger fra det utenlandske selskapets resultatregnskap og balanse. Dette vil ikke alltid være klart når selvangivelsen leveres (særlig med den leveringsfrist 28. februar som gjaldt tidligere). Det kan også ta noe tid å få opplysningene fra det utenlandske selskapet.

Det er ikke nødvendig å avvente avleggelsen av årsregnskapet for å kunne gi opplysningene som omfattes av den nye oppgaveplikten. De opplysningene som skal gis, er opplysninger som selskapet vil kunne få oversikt over kort tid etter nyttår. Når fristen for levering av selvangivelsen nå er innen utgangen av mai måned for dem som leverer elektronisk, foreslår departementet at leveringsfristen for oppgavepliktskjemaet skal være lik leveringsfristen for selvangivelsen, fordi opplysningene om de kontrollerte transaksjonene blant annet har betydning for hva ligningsmyndighetene vil kontrollere nærmere ved ligningen. Det foreslås videre at deltakerlignede selskaper leverer oppgaven samtidig med selskapsoppgaven.

6.7 Nærmere om ny og utvidet dokumentasjonsplikt

6.7.1 Innledning

Plikten til å utarbeide dokumentasjon vil gjelde for skattytere som er omfattet av reglenes subjektive virkeområde og som gjennomfører kontrollerte transaksjoner. Ved den nærmere utformingen av dokumentasjonskravet må ulike hensyn veies mot hverandre. Det er ønskelig at dokumentasjonen har en høyest mulig standard, men behovet må avveies mot de etterlevelseskostnader reglene vil påføre skattyterne. Videre bør en ved utformingen av nasjonale krav til dokumentasjon se hen til internasjonalt aksepterte standarder på området, herunder til veiledningen OECD har gitt om dokumentasjon i sine retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter og til EUs Atferdskodeks for dokumentasjonsregler på internprisingsområdet, jf. omtale i kapittel 5.6 og 6.3.1 foran.

Formålet tilsier at dokumentasjonen bør ha en kvalitet som gjør at den kan danne et godt grunnlag for en vurdering av om priser og vilkår er fastsatt i overensstemmelse med hva som kunne ha blitt oppnådd hvis transaksjonene var gjennomført mellom uavhengige parter (armlengdeprinsippet). Samtidig bør en være varsom med å kreve informasjon fra foretakene utover det som er nødvendig for en rimelig vurdering av hvorvidt internpriser og vilkår er i samsvar med armlengdeprinsippet, jf. også OECD-retningslinjene punktene 5.7 og 5.11.

Det er ikke mulig å oppstille eksakte krav til hvilken type dokumentasjon som bør utarbeides i ethvert tilfelle, og omfanget av denne. Dette vil måtte avhenge av de faktiske forhold og omstendigheter som omgir transaksjonen og de foretakene som er involvert. Ulike transaksjoner vil kreve forskjelligartet dokumentasjon. For eksempel er det rimelig at komplekse og/eller betydelige transaksjoner underbygges med en annen og mer omfattende dokumentasjon enn enklere eller mindre betydningsfulle transaksjoner. Det er også naturlig at transaksjoner som er atypiske for foretaket, for eksempel overføring av immaterielle eiendeler, dokumenteres grundigere enn andre transaksjoner. Generelt bør en også forvente at skattyter nedlegger et grundigere arbeid i å underbygge armlengdemessigheten av en kontrollert transaksjon når det av skattemessige eller andre grunner foreligger incentiver til å avtale uriktige overføringspriser eller vilkår, enn når slike omstendigheter åpenbart ikke foreligger.

Ofte vil det være skattyteren selv som best er i stand til å vurdere hvilken dokumentasjon som best kan vise at priser og vilkår er fastsatt i samsvar med armlengdeprinsippet.

6.7.2 Hovedpunkter om dokumentasjonskravets innhold

6.7.2.1 Høringsnotatets forslag

I høringsnotatet går departementet inn for at dokumentasjonsplikten hjemles særskilt i ligningsloven, der det også foreslås at departementet skal gis hjemmel til å fastsette nærmere forskrifter eller gi nærmere retningslinjer om dokumentasjonskravets innhold. I tilknytning til hjemmelsbestemmelsen beskrives i høringsnotatet også noen rammer og hovedlinjer for hva dokumentasjonskravet skal gå ut på, ut over de generelle føringer som er beskrevet i innledningen ovenfor. Departementet tar utgangspunkt i fem elementer som inngår som naturlige bestanddeler i en internprisingsdokumentasjon og som også er vanlige internasjonalt. Disse elementene er:

- beskrivelse av organisasjonen, foretaket og virksomheten
- beskrivelse av art og omfang av kontrollerte transaksjoner
- funksjonsanalyse
- sammenlignbarhetsanalyse
- valgt internprisingsmetode – redegjørelse og begrunnelse

Det uttales i høringsnotatet at mer detaljert veiledning om dokumentasjonskravets innhold bør gis i

form av sentrale retningslinjer, og at det er naturlig at Skattedirektoratet utarbeider disse. Videre uttales at departementet vil vurdere behovet for også å gi nærmere bestemmelser i forskrift om dokumentasjonskravets innhold.

6.7.2.2 Høringsinstansenes merknader

Høringsinstansene gir i all hovedsak bred tilslutning til de rammene som høringsnotatet trekker opp med hensyn til innholdet i dokumentasjonskravet. Fra uttalelsen til *Oljeindustriens Landsforening* siteres:

«OLF har ingen spesielle kommentarer til selve oppbyggingen av internprisingsdokumentasjonen slik den er foreslått av departementet, og så langt vi kan se er dette en oppbygging som er i god overensstemmelse med det som er vanlig i forhold til internprising.»

Ernst & Young uttaler seg i samme retning. Fra deres uttalelse siteres:

«Når det gjelder oppgave- og dokumentasjonsplikten innhold, slutter vi oss i det alt vesentlige til departementets forslag. Disse kravene er på linje med det som er trenden i andre land, og vi ser det som særlig positivt at forslaget ligger tett opp til OECDs anbefalinger og anbefalinger iht. atferdskodeksen EU Transfer Pricing Documentation (EUTPD) vedtatt sommeren 2006.»

Storbedriftenes skatteforum anmoder likevel om at dokumentasjonskravet gis en så konkret og begrenset utforming som mulig. *Finansnæringens Hovedorganisasjon* mener at pliktene bør gjøres mindre omfattende enn skissert i høringsnotatet.

Flere instanser har merknader til enkeltheter i høringsnotatets beskrivelse. Det gjelder primært til høringsnotatets vurdering av sammenlignbarhetsanalyser og databaseundersøkelser. Disse merknadene presenteres nedenfor under behandlingen av de aktuelle temaene.

Storbedriftenes skatteforum uttrykker skepsis til en reguleringsmåte der dokumentasjonsplikten hjemles i lov, samtidig som «meget inngripende regler gis i form av retningslinjer». *Oljeindustriens Landsforening* gir uttrykk for at det er vanskelig å gi spesifikke regler med hensyn til hva dokumentasjonen skal inneholde, noe de også mener at departementets forslag bærer preg av. I forlengelsen av dette uttaler de imidlertid at «vi tror det på nåværende stadie ville ha vært vanskelig å ha vært særlig mer presis på dette området enn det departementet faktisk har vært.»

Flere høringsinstanser gir uttrykk for at det vil være hensiktsmessig med utfyllende regler i forskrift, i tillegg til veiledning i form av retningslinjer. Næringslivets Hovedorganisasjon, Oljeindustriens Landsforening og Storbedriftenes skatteforum ser det som svært viktig at utfyllende forskrifter og retningslinjer om innholdet i dokumentasjonskravet sendes på høring til berørte parter. Disse instanser framhever også at forskriftene og retningslinjene må være vedtatt i god tid før reglene settes i kraft.

6.7.2.3 Departementets vurderinger og forslag

Departementet fastholder at den særlige dokumentasjonsplikten bør hjemles i lov, og at nærmere veiledning om dokumentasjonskravets innhold bør gis i sentrale retningslinjer. I samsvar med ønsket fra flere høringsinstanser er departementet kommet til at det også bør nedfelles enkelte utfyllende bestemmelser om dokumentasjonskravets innhold i forskrift, slik det er gjort blant annet i Sverige og Danmark. Dette vil etter departementets vurdering bidra til å tydeliggjøre hvilke krav som stilles, samtidig som forskriftsbestemmelsene vil utgjøre et rammeverk for de mer detaljerte og nyanserte anvisningene, som bare kan gis i form av retningslinjer. Det foreslås at dokumentasjonsplikten hjemles i ny § 4-12 nr. 2 i ligningsloven, og at departementet gis adgang til å fastsette nærmere forskrifter eller retningslinjer om dokumentasjonskravets innhold. Det er naturlig at Skattedirektoratet står for utarbeidelsen av retningslinjene. Departementet tar sikte på at kompetansen til å fastsette slike retningslinjer delegeres til Skattedirektoratet.

Det legges opp til at et utkast til forskrift og retningslinjer om dokumentasjonskravets innhold skal sendes på bred høring, og at reglene ikke skal gis virkning før forskrift og retningslinjer er fastsatt.

I høringsnotatet uttaler departementet at foretak som etter beste skjønn oppfyller kravene som er nedfelt i EUs Atferdskodeks om internprisingsdokumentasjon, også vil tilfredsstille de dokumentasjonskravene som foreslås innført i norsk rett. Departementet legger som nevnt betydelig vekt på at nasjonale dokumentasjonskrav utformes i god overensstemmelse med internasjonale standarder og krav. EUs Atferdskodeks for internprisingsdokumentasjon er ikke formelt bindende for medlemsstatene, og de dokumentasjonskravene som den oppstiller er generelt formulert og av overordnet karakter. Nasjonale regler med forskrifter og retningslinjer vil nødvendigvis bli mer detaljert. Departementet finner det ikke hensiktsmessig at vårt nasjonale regelverk skal være underlagt formelle beskrankninger i forhold til det som måtte

utledes av EUs Atferdskodeks for internprisingsdokumentasjon, selv om det forutsettes at regelsettene i det alt vesentlige harmonerer. I stedet finner departementet det hensiktsmessig å nedfelle i forskrift at dokumentasjonen som kreves etter norske nasjonale regler, skal kunne bygges opp etter det mønster som følger av EUs Atferdskodeks, nemlig med en fellesdel og en landspesifikk del. Dette er samme løsning som er nedfelt i forskriften til de danske reglene.

Som nevnt vil omfanget og typen av dokumentasjon som kreves variere med transaksjonens type, kompleksitet og omfang. Det er imidlertid visse aspekter som er felles for alle internprisingsundersøkelser. Departementet finner det derfor hensiktsmessig i det følgende å angi noen hovedpunkter med hensyn til opplysninger som en må forvente at inngår i dokumentasjonen. Dette vil også være retningsgivende for de dokumentasjonskravene som nedfelles i forskrift og retningslinjer. Deler av dokumentasjonen vil ha karakter av standardiserte opplysninger, som etter at de er opprettet første gang, bare behøver jevnlige oppdateringer. Andre deler vedrører spesifikke forhold som må dokumenteres fra gang til gang.

1) Beskrivelse av organisasjonen, foretaket og virksomheten

Dokumentasjonen skal inneholde en beskrivelse av foretaket og konsernet det inngår i. Formålet er å få en helhetlig og overordnet oversikt over skattyterens virksomhet, konsernet og deres posisjon i markedet. Informasjonen vil inngå i grunnlaget for vurdering av sammenlignbarhet.

Det skal redegjøres for skattyterens kjerneaktiviteter og de markedene foretaket opererer i. Det vil normalt være nødvendig å gi en tilsvarende overordnet beskrivelse av de nærstående foretak som skattyteren har hatt kontrollerte transaksjoner med. I beskrivelsen av virksomhetene vil det være naturlig også å redegjøre for spesielt verdifulle aktiva og kompetanse som hver av partene besitter og som benyttes i virksomheten. Departementet slutter seg også til merknadene fra *Skattedirektoratet* og *Sentralskattekontoret for storbedrifter* om at det er spesielt viktig at det redegjøres for immaterielle eiendeler/verdier som partene besitter og som de benytter i virksomheten (patenter, varemerker, know-how mv.).

En generell beskrivelse av bransjen og markedene som skattyteren eller det nærstående foretaket opererer i vil være ønskelig, herunder en beskrivelse av de faktorer som særlig påvirker lønnsomheten, trender mv. Dette innbefatter også

spesielle konkurransemessige aspekter ved bransjen eller markedene som kan påvirke partenes fortjenestemuligheter. Det bør også redegjøres for om skattyter eller den nærstående parten driver ny, ekspanderende eller veletablert virksomhet.

Dersom skattyteren eller den nærstående parten anvender spesielle forretningsstrategier som kan påvirke prissettingen, skal det gis informasjon om dette. Dette vil bidra til forståelsen av virksomheten som drives og vil være nyttig informasjon i søken etter sammenligningsgrunnlag. Videre vil det være nyttig at det gis en oversikt over de økonomiske resultater som skattyteren, og de nærstående partene som foretaket har hatt kontrollerte transaksjoner med, har oppnådd i den senere tid. Dersom foretaket eller den nærstående parten har gått med underskudd i senere år, kan det være rimelig å forvente at det gis en forklaring på dette.

Dokumentasjonen skal også inneholde en beskrivelse av organisasjonsstrukturen. Dette innebærer en oversikt over konsernets juridiske struktur (eierkjede), men i den grad kontroll utøves på annet grunnlag enn eierskap, bør det også redegjøres for slike funksjonelle strukturer. Alle enheter som inngår i konsernet bør medtas, ikke bare dem skattyteren har hatt kontrollerte transaksjoner med. Beskrivelsen bør angi alle konsernhetenes geografiske tilhørighet. Det kan være hensiktsmessig å beskrive nyere endringer i juridisk eller funksjonell/operasjonell struktur i konsernet. Organisasjonsstrukturen kan hensiktsmessig vises ved et organisasjonskart.

2) Beskrivelse av art og omfang av kontrollerte transaksjoner

Dokumentasjonen skal inneholde en redegjørelse for de transaksjoner som skattyteren har hatt med nærstående foretak. Med transaksjoner siktes det til alle slags overdragelser mellom partene, uansett om det er skjedd betaling for ytelsene eller ikke, og også til gjennomførte disposisjoner mellom et fast driftssted og andre deler av foretaket. Det omfatter blant annet kjøp og salg av varer og tjenester, finansielle transaksjoner, transaksjoner vedrørende immaterielle eiendeler, og kostnadsfordeling. Skattyterens beskrivelse bør klargjøre:

- hva som er overdratt, beskrivelse av egenskapene ved produktet, tjenesten, aktiva, immaterielle eiendeler mv.
- hvem som er parter i transaksjonen
- hvor mye som er overdratt, det vil si mengde/omfang
- avtalevilkår

- hvordan betalingsbetingelsene er utformet, herunder valutaforhold
- hvordan transaksjonene står i sammenheng med andre kontrollerte transaksjoner
- kostnadsgrunnlag, fordelingsgrunnlag og eventuelt fortjenestepåslag ved kostnadsbasert fordeling eller prissetting av konserninterne tjenester

Det bør være anledning til å gi felles (aggregert) beskrivelse av flere likeartede eller nært sammenknyttede transaksjoner. Det må forventes at skattyteren gir en beskrivelse av det avtalegrunnlaget som er knyttet til de kontrollerte transaksjonene. Sentrale avtaler skal vedlegges i kopi. Videre må en forvente at det redegjøres for eventuelle bindende forhånduttalelser som gjelder for de kontrollerte transaksjoner. Det samme gjelder dersom skattyteren har inngått forhåndsprisordninger vedrørende de aktuelle transaksjoner, jf. foran i kapittel 5.5, eller er deltaker i kostnadsbidragsordninger som beskrevet i kapittel 5.9 foran.

3) Funksjonsanalyse

Dokumentasjonen skal videre inneholde en funksjonsanalyse. Hovedformålet med funksjonsanalysen er å klarlegge de faktiske og økonomiske forhold som omgir den kontrollerte transaksjonen, for deretter lettere å kunne vurdere i hvilken utstrekning den kontrollerte transaksjonen er sammenlignbar med transaksjoner inngått mellom uavhengige parter. Funksjonsanalysen skal inneholde en beskrivelse av hvilke funksjoner hver av partene i transaksjonen utfører, hvilke aktiva hver av dem tilfører (materielle og immaterielle) og hvilke risikoer de bærer. Med funksjoner siktes til de oppgavene som et foretak utfører, for eksempel forskning og utvikling, planlegging, produksjon, distribusjon, service, finansiering og strategisk ledelse. Når det gjelder aktiva som partene tilfører, bør særlig oppmerksomhet rettes mot de vesentlige og mer verdifulle fysiske driftsmidler og mot immaterielle eiendeler, som patenter, varemerker, know-how, kundelister mv. Eksempler på risikoer som foretakene bærer kan være markedsrisiko, risiko knyttet til forskning og utvikling, finansiell risiko (kreditt og valutarisiko), produktansvar og garantirisiko.

I tillegg til å identifisere hvilke funksjoner hver av partene utfører, hvilke aktiva de tilfører og hvilke risikoer de bærer, bør analysen også angi hvilke funksjoner, aktiva og risikoer som i særlig grad representerer betydningsfulle økonomiske

bidrag til transaksjonen, og som dermed må forventes å innvirke på de respektive partenes fortjenestemuligheter.

Som regel bør det kreves en relativt detaljert redegjørelse for funksjonsfordelingen som ligger til grunn for transaksjoner som skattyteren selv er part i, da foretaket selv har førstehånds kunnskap om disse (til forskjell fra det som gjerne kan kreves i en funksjonsanalyse som omhandler transaksjoner mellom to eksterne uavhengige parter i en sammenlignbar transaksjon, se punkt 4 nedenfor). Det normale er at funksjonsanalysen skal omfatte alle partene i transaksjonen, slik at skattyteren også skal redegjøre for funksjoner som medkontrahenten(e) utfører, aktiva han tilfører og risikoer han bærer.

Funksjonsanalysen vil sammen med informasjon nevnt i punkt 1 og 2 ovenfor danne grunnlag for å identifisere sammenlignbare uavhengige transaksjoner, se punkt 4 nedenfor. Analysen kan også være nyttig i vurderingen av hvilken prissettingsmetode som er best egnet, se punkt 5 nedenfor. *Oljeskattekontoret* uttaler at en god funksjons- og risikoanalyse kan være helt sentral for vurdering av prissettingen, og at deres erfaring er at slike analyser sjelden framlegges i dag. I dette henseende anser derfor *Oljeskattekontoret* forslaget som «et stort fremskritt i forhold til dagens situasjon».

Departementet legger til grunn at funksjonsanalysen bør presenteres i form av en skriftlig redegjørelse. Se for øvrig om funksjonsanalyse i OECDs retningslinjer for internprising punktene 1.20 til 1.27.

4) Sammenlignbarhetsanalyse

Selve kjernen i anvendelsen av armlengdeprinsippet består i at priser og vilkår i den kontrollerte transaksjonen skal vurderes i forhold til priser og vilkår i sammenlignbare transaksjoner som er inngått mellom uavhengige parter. Alle prisingsmetodene som OECD i sine retningslinjer for internprising anser for å være i samsvar med armlengdeprinsippet, bygger på en slik tilnærming. Dette er således en øvelse som skattyteren må forventes å gjennomgå allerede på det stadiet hvor prisene og vilkårene i den kontrollerte transaksjonen fastsettes.

Etter OECDs retningslinjer er transaksjonene sammenlignbare dersom ingen forskjeller i vesentlig grad kan påvirke den faktoren som analyseres ved bruk av den valgte prisingsmetoden (for eksempel pris eller fortjenestemargin), alternativt at det er mulig å gjøre rimelig presise justeringer som kan eliminere virkningene av slike forskjeller.

En sammenlignbarhetsanalyse forutsetter dermed at man i første omgang identifiserer transaksjoner som kan tenkes å være sammenlignbare med den kontrollerte transaksjonen, og deretter at man foretar en grundigere vurdering av om transaksjonene virkelig er sammenlignbare. OECD-retningslinjene angir fem faktorer som bestemmende for hvorvidt to transaksjoner er sammenlignbare. Dette er for det første den informasjonen som kan utledes fra funksjonsanalysen. De øvrige sammenligningsfaktorene er karakteristika ved de varer, eiendeler eller tjenester som overføres, kontraktsvilkårene, partenes økonomiske omstendigheter (forhold relatert til det aktuelle marked) og forretningsstrategier. Et siste steg i analysen er å foreta justeringer i den utstrekning dette forbedrer sammenlignbarheten. Sammenlignbarhetsanalyse er omtalt i OECDs retningslinjer i punktene 1.15 til 1.35. Se også kapittel 5.2 foran.

Disse sammenlignbarhetsfaktorene bør i utgangspunktet vurderes både for den kontrollerte transaksjonen og de sammenlignbare transaksjonene den vurderes opp mot. Gjennom å følge anvisningene i punktene 1-3 ovenfor, bør en kunne gi et rimelig godt bilde av hvilke forhold som i vesentlig grad påvirker betingelsene i den kontrollerte transaksjonen. I praksis vil det gjerne være vanskelig å få tilnærmet like god informasjon om sammenlignbare transaksjoner som er inngått mellom uavhengige parter.

Det kan sondres mellom to typer sammenlignbare transaksjoner, de interne og de eksterne. Med *interne* sammenlignbare transaksjoner menes sammenlignbare transaksjoner som skattyteren selv har inngått med uavhengige parter. Slike transaksjoner vil som regel være godt egnet som sammenligningsobjekt fordi skattyteren har eller vil kunne få tilgang til all vesentlig informasjon om transaksjonene. Disse kan dermed også normalt vurderes i henhold til de fem sammenlignbarhetsfaktorene som er nevnt ovenfor. Det bør kreves at skattyteren undersøker om det finnes egnede interne sammenlignbare transaksjoner, og dokumentasjonen bør inneholde en redegjørelse for disse.

Med *eksterne* sammenlignbare transaksjoner menes sammenlignbare transaksjoner inngått mellom to uavhengige foretak som skattyteren ikke er i interessefellesskap med. Det er i alminnelighet vanskeligere å innhente god og presis informasjon om slike transaksjoner. Et utgangspunkt vil være at det, innen rimelighetens grenser, bør innhentes så mye informasjon som mulig om de faktorer som påvirker sammenlignbarheten. En fremgangsmåte kan være å innhente informasjon om eksterne

sammenligningsobjekter gjennom databasesøk i allment tilgjengelige databaser, som for eksempel Amadeus. Dette gir tilgang til aggregerte resultat- og balansetall, men gir normalt liten veiledning på transaksjonsnivå. Etter departementets vurdering er det ikke grunnlag for konsekvent å avvise bruken av denne typen analyser; deres relevans bør vurderes konkret. Det skal likevel understrekes at ren statistisk informasjon om bransjetall under enhver omstendighet ikke tilfredsstiller kravet til sammenlignbarhet.

Internprisingsdokumentasjonen må forventes å inneholde informasjon om sammenlignbare transaksjoner, forutsatt at skattyteren har hatt tilgang til slik informasjon eller kan skaffe seg slik informasjon uten betydelige vanskeligheter eller oppofrelser. Det bør samtidig gis informasjon om hvordan utvalget har skjedd (hvilke kriterier som er lagt til grunn for å medta bestemte sammenligningsobjekter og for å forkaste andre), de faktorer som begrunner sammenlignbarheten og de justeringer som er gjort.

Utarbeidelse av dokumentasjon vedrørende sammenlignbarhetsanalyser vil i mange tilfeller være den mest arbeidskrevende delen knyttet til internprisingsdokumentasjon. Det er derfor rimelig at skattyteren i dette henseende skjønnsomt konsentrerer seg om transaksjoner av større økonomisk verdi. I praksis kan det avsettes mindre ressurser til sammenlignbarhetsanalyse av mindre betydningsfulle transaksjoner inngått under etablerte forretningsforhold. Samtidig bør sammenlignbarhetsanalysen av betydelige transaksjoner – i overensstemmelse med skattyterens egne interesser – gjøres med omhu. Og dette gjelder ikke minst for transaksjoner som er unike, typisk slike som innbefatter spesielle immaterielle eendeler.

I høringsnotatet åpner departementet for at dokumentasjonen unntaksvis kan leveres uten å inneholde en sammenlignbarhetsanalyse. En gir der uttrykk for at dette bør aksepteres dersom skattyteren ikke har hatt tilgang til interne sammenligningsobjekter og det må antas å være vanskelig eller uforholdsmessig kostbart å skaffe seg tilgang til eksterne sammenligningsobjekter av tilfredsstillende kvalitet. *Næringslivets Hovedorganisasjon, Oljeindustriens Landsforening, Skattedirektoratet og Sentralskattekontoret for storbedrifter* slutter seg til departementets vurderinger på dette punkt. *Sentralskattekontoret for utenlandssaker* synes å være av samme oppfatning. *Attac Norge* og *Akershus fylkesskattekontor* er derimot av den oppfatning at det ikke bør renonseres på kravet til at skattyter utarbeider sammenlignbarhetsanalyser.

Departementet er enig med Akershus fylkeskattekontor i at det er uheldig dersom departementets forslag på dette punkt resulterer i at skattytere unnlater å legge ressurser i å frambringe kvalitativt gode sammenlignbarhetsanalyser som kan gi verdifull informasjon om armlengdepriser. Som hovedregel bør det derfor forventes at skattyter bestreber seg på å framskaffe slik informasjon, og særlig når det dreier seg om betydelige og/eller komplekse transaksjoner. Som *Oljeskattekontoret* framhever vil det imidlertid forekomme at skattyter ikke med rimelighet har tilgang til sammenlignbare transaksjoner slik at et ufravikelig krav om sammenlignbarhetsanalyser har lite for seg.

Etter en samlet vurdering finner departementet det riktigst å opprettholde høringsnotatets forslag om at dokumentasjonen unntaksvis kan leveres uten sammenlignbarhetsanalyse. Som framhevet i høringsnotatet må en da uansett forvente at skattyter begrunner hvorfor en sammenlignbarhetsanalyse ikke presenteres og forklarer hvilke økonomiske analyser som ligger til grunn for den prissettingen som faktisk er gjennomført i den kontrollerte transaksjonen. Skattyteren bør i denne forbindelse være oppmerksom på at en manglende eller svak sammenlignbarhetsanalyse i betydelig grad svekker internprisingsdokumentasjonens kvalitet.

I høringsnotatet uttaler departementet at det ikke bør forlanges at den dokumentasjonen som skattyter i første omgang leverer skal inneholde sammenlignbarhetsanalyser basert på databaseundersøkelser. Det vises til at slike analyser normalt er kostbare og tidkrevende å få utarbeidet. *Næringslivets Hovedorganisasjon, Oljeindustriens Landsforening, Ernst & Young* og *Storbedriftenes skatteforum* støtter denne vurderingen og departementet finner det riktig å opprettholde forslaget.

Som redegjort for i høringsnotatet legger imidlertid departementet til grunn at ligningsmyndighetene, etter å ha vurdert den dokumentasjon som i første omgang er innkommet, vil ha anledning til å be skattyteren utarbeide sammenlignbarhetsanalyse der dette ikke er gjort, herunder å be om at det utarbeides en databaseundersøkelse. I høringsnotatet uttales at ligningsmyndighetene i denne sammenhengen bør utvise skjønn og forbeholde et slikt pålegg for saker som under kontrollen vurderes som komplekse og/eller betydningsfulle. *Oljeindustriens Landsforening* mener det ikke bør være anledning til å kreve sammenlignbarhetsanalyser og databaseundersøkelser når skattyter etter beste skjønn selv har vurdert det slik at dette ikke er hensiktsmessig. *Oljeskattekontoret* mener derimot at adgangen til å be om slike analyser ikke bør være

underlagt slike begrensninger som angitt i høringsnotatet. *Et flertall av høringsinstansene* som uttaler seg, synes imidlertid å slutte seg til høringsnotatets vurderinger. Departementets oppfatning er at vurderingene fra høringsnotatet bør opprettholdes.

5) Valgt internprisingsmetode – redegjørelse og begrunnelse

Dokumentasjonen skal samlet sett inneholde en redegjørelse for hvordan pris og vilkår i kontrollerte transaksjoner er fastsatt og hvorfor disse anses å være i overensstemmelse med armlengdeprinsippet. I den forbindelse skal skattyteren også redegjøre for hvilken internprisingsmetode som er benyttet, og begrunne hvorfor den aktuelle metoden er valgt. I valget av prisingsmetode må det forventes at skattyteren tar hensyn til anvisningene i OECDs retningslinjer for internprising. Den valgte metodes forhold til OECD-retningslinjene skal beskrives. Funksjonsanalysen av den kontrollerte transaksjon kan gi nyttige innspill til valg av prisingsmetode og til anvendelsen av denne.

OECD-retningslinjene inneholder en beskrivelse av metoder for prising av kontrollerte transaksjoner i overensstemmelse med armlengdeprinsippet. I kapittel II i OECD-retningslinjene redegjøres for de såkalte tradisjonelle transaksjonsmetodene, som er sammenlignbar ukontrollert prismetoden, videresalgsprismetoden og kost-plussmetoden. I kapittel III i retningslinjene redegjøres det for to såkalte transaksjonsoverskuddsmetoder, nemlig overskuddsdelingsmetoden og den transaksjonsbaserte nettomargin-metoden. I henhold til OECD-retningslinjene er de tradisjonelle transaksjonsmetodene å foretrekke fremfor transaksjonsoverskuddsmetodene. I kapittel 5 foran er det gitt en sammenfatning av OECD-retningslinjene, herunder en beskrivelse av metodene og deres anvendelsesområde. Det vises særlig til kapitlene 5.3 og 5.4 foran.

Dokumentasjonen bør inneholde en beskrivelse av hvordan den valgte internprisingsmetoden har blitt anvendt. Herunder bør det presenteres en kalkyle som viser hvordan man har kommet fram til armlengdepris. Ved anvendelsen av for eksempel kost-pluss-metoden bør både kostnadsgrunnlaget og den brutto fortjenestemarginen man har kommet fram til ved hjelp av sammenlignbarhetsanalysen presenteres. Videre bør en beskrive og begrunne korreksjoner som er foretatt for å justere for forskjeller i sammenlignbarhet mellom kontrollerte og ukontrollerte transaksjoner.

I enkelte land inneholder dokumentasjonskravene en forpliktelse for skattyter til å redegjøre for hvorfor andre prisingsmetoder ikke er valgt. Etter departementets syn bør dette ikke oppstilles som et generelt krav, men departementet antar at en slik redegjørelse i visse tilfeller kan være både hensiktsmessig og nødvendig.

6.7.3 Leveringsmåte, leveringsfrist og oppbevaringskrav

6.7.3.1 Høringsnotatets forslag

I høringsnotatet foreslås at internprisingsdokumentasjonen skal være skriftlig på papir eller elektronisk. Dokumentasjonen skal bare legges fram etter krav fra ligningsmyndighetene på kontrollstadiet. Fristen for innlevering av dokumentasjon foreslås satt til 45 dager.

Det foreslås at dokumentasjonen skal oppbevares i ti år. For øvrig vil de alminnelige oppbevaringskravene som følger av bokføringsloven komme til anvendelse.

6.7.3.2 Høringsinstansenes merknader

Det synes å være bred tilslutning fra høringsinstansene til forslaget om at dokumentasjon bare skal leveres etter krav fra ligningsmyndighetene. Det er imidlertid delte oppfatninger blant høringsinstansene om hvor lang fristen for å levere dokumentasjonen bør være. *Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening* ber om at fristen settes til 60 dager. *Oljeindustriens Landsforening*, *Storbedriftenes skatteforum* og *Næringslivets Hovedorganisasjon* foreslår at fristen skal være minst 60 dager. *Norsk Øko-Forum* og *Oljeskattekontoret* mener derimot at fristen ikke bør overstige 30 dager.

Ernst & Young uttaler at skattyter bør ha anledning til å be om fristutsettelse. Alternativt bør det settes en mer rimelig frist, eksempelvis 90 dager. Det anføres videre at dokumentasjon ikke bør kunne etterspørres før utløpet av selvangivelsesfristen for det aktuelle inntektsåret. *Ernst & Young* uttaler også at det i tråd med EUs Atferdskodeks for internprisingsdokumentasjon er hensiktsmessig å innrømme en lengre frist for innlevering av dokumentasjon ved omfattende og komplekse transaksjoner.

Oljeindustriens Landsforening støtter forslaget om at dokumentasjonen skal oppbevares i ti år og at dette reguleres i ligningsloven. *Oljeskattekontoret* foreslår at oppbevaringskravet presiseres slik at dokumentasjonen skal oppbevares så lenge endringssak kan være aktuelt.

Oljeindustriens Landsforening ber om at det i tråd med EUs Atferdskodeks for internprisings-

dokumentasjon inntas bestemmelser om at skattyter står fritt til å velge om dokumentasjon skal oppbevares i Norge eller utlandet.

6.7.3.3 Departementets vurderinger og forslag

Departementet legger til grunn at internprisingsdokumentasjon skal være skriftlig. Den kan utarbeides på papir eller elektronisk. Dokumentasjon som er utarbeidet på norsk, dansk, svensk eller engelsk bør aksepteres.

Departementet foreslår at internprisingsdokumentasjon bare skal leveres etter krav fra ligningsmyndighetene. Et slikt påkrav vil bare fremmes på kontrollstadiet (det vil si etter at selvangivelse er levert), der utvelgelsen av kontrollobjekter i betydelig grad vil bero på informasjon om kontrollerte transaksjoner i oppgaven som skal vedlegges selvangivelsen, jf. kapittel 6.6 foran.

Et eget spørsmål er hvilken frist som skal gjelde for innlevering av internprisingsdokumentasjon. Departementet legger til grunn at foretakene allerede i dag gjennomfører nødvendige og fortløpende analyser for å sikre at priser og vilkår i deres interne transaksjoner fastsettes i samsvar med armlengdeprinsippet. Også i dag må en forvente at det foreligger analyser og informasjon som gjør det mulig å sammenstille dokumentasjon for at transaksjoner er inngått på armlengdevilkår når ligningsmyndighetene ber om det. I realiteten kreves allerede i dag at foretakene arbeider kontinuerlig med internprisingsspørsmål og at de har utviklet rutiner for dette. Det er et formål med de nye reglene å bedre kvaliteten på dokumentasjonen og dette forutsetter at arbeidet med å utarbeide og oppdatere internprisingsdokumentasjonen i hovedsak også utføres fortløpende.

Samtidig bør det etter departementets oppfatning ikke stilles krav om at det skal foreligge komplett og heldekkende dokumentasjon til enhver tid, og heller ikke på tidspunktet for innlevering av selvangivelsen, slik enkelte land krever. De fleste land opererer med frister på mellom 30 og 60 dager, og noen land har ulike frister for forskjellige dokumentasjon.

Departementet opprettholder forslaget fra høringsnotatet om at fristen skal være 45 dager fra ligningsmyndighetene har framsatt skriftlig krav om å få dokumentasjonen utlevert.

Fristbestemmelsen innebærer at skattyter plikter å innlevere dokumentasjon innen 45 dager, men gir samtidig skattyter også en rett til å avvente framleggelse av dokumentasjonen til fristen løper ut. Ligningsmyndighetene kan således ikke kreve at skattyter legger fram denne typen dokumentasjon før 45 dager etter påkrav.

En frist på 45 dager bør være tilstrekkelig til å innhente, samle og systematisere, og til å slutføre bearbeidingen av, dokumentasjon som for en vesenlig del allerede skal være utarbeidet. Som nevnt i kapittel 6.7.2.3 bør det ikke forventes at internprisingsdokumentasjonen i første omgang inneholder opplysninger om sammenlignbare transaksjoner mellom uavhengige parter, når slik informasjon ikke har vært tilgjengelig for skattyter uten vesentlige kostnader eller oppofrelser. Heller ikke bør det forventes at skattyteren har utført databaseundersøkelser for å etablere et sammenligningsgrunnlag. Ligningsmyndighetene kan imidlertid, etter en konkret vurdering, anmode om at skattyteren utarbeider slik dokumentasjon. Det kan da være naturlig at skattyteren gis noe lengre frist til utarbeidelse av slik dokumentasjon. Departementet vil vurdere om det i forskriften skal regel-festes en adgang til å gi lengre frist for levering av sammenlignbarhetsanalyse som inneholder databaseundersøkelse.

Ligningsloven § 9-6 har fristregler for endring av ligning for tidligere inntektsår. Fristene avbrytes ved at spørsmålet om endring av ligning «tas opp». Departementet legger til grunn at påkrav fra ligningsmyndighetene om å legge fram dokumentasjon innen 45 dager normalt ikke i seg selv er tilstrekkelig til å avbryte fristene etter ligningsloven § 9-6.

Det oppstår videre spørsmål om oppbevaring av internprisingsdokumentasjon. I lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven) § 13 er det gitt regler om oppbevaring av regnskapsmateriale, herunder også hvor lang tid materialet skal oppbevares av skattyteren. Bokføringsloven sonderer i dette henseende mellom forskjellige former for regnskapsmateriale. For visse typer regnskapsmateriale er oppbevaringsfristen ti år etter regnskapsårets slutt, for andre typer er fristen tre år og seks måneder. Den kortere fristen gjelder regnskapsmateriale som er av mer sekundær karakter, jf. bokføringsloven § 13 punktene 5-8.

Hvor skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, følger det av ligningsloven § 9-6 at skattyters ligning kan tas opp til endring i inntil ti år etter inntektsåret. Ligningsloven inneholder imidlertid i dag ikke eksplisitte krav til dokumentasjon og oppbevaring av denne. Når det foreslås innført særlige krav til dokumentasjon i ligningsloven på et bestemt område, bør regler om krav til hvor lenge slik dokumentasjon skal oppbevares, også inntas i eller fastsettes i forskrift i medhold av ligningsloven. I vurderingen av hvor lang oppbevaringstiden bør være, må det tas i betraktning at internprisingssaker ofte er svært komplekse og at

endring av ligning ofte gjennomføres innenfor den maksimale tiårsfristen. Departementet viderefører derfor forslaget fra høringsnotatet om at internprisingsdokumentasjon i medhold av ligningsloven § 4-12 nr. 2 skal oppbevares i ti år etter innlektsåret.

For øvrig skal dokumentasjonen oppbevares i samsvar med oppbevaringskravene i bokføringsloven så langt disse kommer til anvendelse. Deler av dokumentasjonen som omhandlet i forslaget vil kunne være oppbevaringspliktig regnskapsmateriale etter bokføringsloven. For eksempel vil avtaler inngått med et nærstående foretak kunne ansees som avtaler som omfattes av bokføringsloven § 13 nr. 5. Departementet legger imidlertid til grunn at sentrale deler av dokumentasjonen ikke vil være omfattet av kravene til oppbevaring av dokumentasjon etter bokføringsloven. Dette gjelder for eksempel beskrivelse av organisasjonen, foretaket og virksomheten, funksjonsanalyse, sammenlignbarhetsanalyse og redegjørelse for valgt internprisingsmetode. Departementet finner ikke grunn til å foreslå særskilte regler om for eksempel oppbevaringssted for internprisingsdokumentasjon som faller utenfor bokføringslovens virkeområde.

6.8 Overtredelse av oppgave- og dokumentasjonsplikten

6.8.1 Gjeldende rett

Skattyter som gir ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger kan få sin inntekt endret og fastsatt ved skjønn etter reglene i ligningsloven kapittel 9, jf. ligningsloven §§ 8-1 og 8-2, og ilegges tilleggsskatt, jf. ligningsloven §§ 10-2 – 10-4. Manglende innlevering av utenlandsoppgaven gir også ligningsmyndighetene adgang til å fastsette skattyters inntekt ved skjønn, jf. ligningsloven § 8-2 nr. 3. Skattyter vil også miste sin rett til å klage på ligningen, jf. ligningsloven § 9-2 nr. 7 bokstav a og kan ilegges gebyr dersom utenlandsoppgaven ikke leveres innen fristen, jf. ligningsloven § 10-8.

6.8.2 Høringsnotatets forslag

I høringsnotatet foreslås det at skjønnsligning og tilleggsskatt fortsatt skal være de grunnleggende reaksjonene ved opplysningssvikt i forbindelse med internprisfastsettelse. Det foreslås også at skattyter skal tape retten til å klage på ligningen dersom oppgave- eller dokumentasjonsplikten ikke overholdes. Departementet uttaler at ikke ethvert forsøk fra skattyter på å dokumentere

internpriser vil være tilstrekkelig til å oppfylle dokumentasjonskravet. Den dokumentasjonen som framlegges må være av en viss kvalitet for at skattyter skal ansees for å ha oppfylt plikten.

6.8.3 Høringsinstansenes merknader

KPMG Law Advokatfirma DA er kritisk til at skattyter skal tape retten til å klage på ligningen ved brudd på de nye oppgave- og dokumentasjonsreglene. Bakgrunnen for dette er at det er knyttet for stor grad av skjønn til om dokumentasjonskravet er oppfylt eller ikke. Det vises til at det i høringsnotatet ikke gis særlig veiledning til hva som ligger i kravet om at dokumentasjonen må ha en viss kvalitet for at dokumentasjonsplikten skal ansees oppfylt og at det i prinsippet vil bli opp til det enkelte lignings- og fylkesskattekontor å vurdere dette spørsmålet. *KPMG Law Advokatfirma DA* anfører at internprisingsreglene dermed vil kunne bli mindre forutsigbare for skattyterne. De anbefaler å innføre bøter ved opplysningssvikt i internprisingsaker.

Ernst & Young anser at skjønnsligning og tap av klageadgang er strenge reaksjoner som ikke står i samsvar med skattyters brudd på oppgave- og dokumentasjonsplikten, særlig fordi det er knyttet betydelig grad av skjønn og subjektivitet til om dokumentasjonsplikten er oppfylt. Dersom det er nødvendig med sanksjoner, uttaler *Ernst & Young* at bøter er mer i samsvar med overtredelsen som har funnet sted. Denne instansen uttaler også at det ikke bør være anledning til å ilegge tilleggsskatt til selskaper som innen fastsatt frist og etter beste evne har levert oppgave, og at det bør vurderes fritak fra tilleggsskatt, eller at tilleggsskatt ilegges med lavere sats, dersom dokumentasjon utarbeides løpende, og ikke etter ligningsmyndighetenes forespørsel.

Oljeindustriens Landsforening uttaler at det er problematisk med skjønnsligning, tap av klagerett og tilleggsskatt ved brudd på såpass skjønnsmessige regler som den foreslåtte oppgave- og dokumentasjonsplikten.

Storbedriftenes skatteforum er kritisk til at skattytere skal kunne skjønnslignes, tape klageretten og ilegges tilleggsskatt ved brudd på den så vidt omfattende og skjønnsmessige dokumentasjonsplikten som foreslås, særlig dersom skattyter ikke gis rimelig adgang til å supplere den innsendte dokumentasjonen.

Skattedirektoratet uttaler at det vil være behov for å gi nærmere presiseringer med hensyn til når dokumentasjonsplikten ikke er oppfylt, særlig med hensyn til kravet om at dokumentasjonen skal ha en «viss kvalitet». Skattedirektoratet peker også på

at innføringen av oppgaveplikt ikke må føre til at fristen for å endre ligningen til ugunst for skattyter blir to år i de tilfellene det leveres oppgave.

Den norske advokatforening foreslår at tilleggsskatt ikke skal kunne ilegges skattytere som fortløpende (hvert år) leverer inn tilfredsstillende dokumentasjon. På den måten får skattyterne en oppfordring til å gi opplysninger som bedrer ligningsmyndighetenes kontrollgrunnlag. Den norske advokatforening foreslår subsidiært at det gis redusert tilleggsskatt, for eksempel maksimalt 15 prosent, for de skattyterens om leverer dokumentasjon i tråd med OECDs retningslinjer.

Oljeskattekontoret reiser spørsmål ved om tilleggsskatt er en effektiv sanksjon for å sikre at dokumentasjonsplikten overholdes, blant annet siden tilleggsskatt først kan ilegges etter at det er konstatert at skattyters inntekt er redusert som følge av interessefellesskapet. Oljeskattekontoret foreslår at det gis regler om gebyr ved forsinket oppfyllelse av oppgave- og dokumentasjonsplikten. En gebyrordning vil imidlertid kreve ressurser og reglene kan derfor ifølge Oljeskattekontoret utformes som en adgang, men ikke plikt, for ligningsmyndighetene til å ilegge gebyr.

Norsk Øko-Forum uttaler at manglende overholdelse av dokumentasjonsplikten må kunne sanksjoneres med gebyr, dagbøter eller lignende for at plikten skal ha noen realitet.

6.8.4 Departementets vurderinger og forslag

6.8.4.1 Endring av ligning

Ligningsmyndighetenes frister for endring av ligning i medhold av ligningsloven kapittel 9 avhenger blant annet av om skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Om skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger må vurderes i lys av reglene om skattyters opplysningsplikt i ligningsloven kapittel 4, som i internprisingstilfellene blant annet følger av forslaget til ny § 4-12 i ligningsloven. Dersom skattyter gir uriktige eller ufullstendige opplysninger i den foreslåtte oppgaven eller dokumentasjonen kan ligningen endres innenfor den alminnelige fristen på 10 år. Endringsfristen ved endring til skattyters ugunst er to år når skattyter gir riktige og fullstendige opplysninger. Ligningsmyndighetene må ved vurderingen av om skattyter har gitt riktige og fullstendige opplysninger ta utgangspunkt i alle de opplysninger som skattyter har gitt. Dette må holdes opp mot opplysningsplikten i ligningsloven, som i enkelte tilfeller

også kan gi opplysningsplikt utover det som kreves i den foreslåtte oppgaven.

6.8.4.2 Skjønnslikning og tilleggsskatt

Etter departementets oppfatning bør de grunnleggende reaksjonene fortsatt være skjønnslikning og tilleggsskatt ved opplysningssvikt i forbindelse med internprisfastsettelse. De alminnelige reglene om skjønnslikning og tilleggsskatt bør derfor få anvendelse ved brudd på oppgave- og dokumentasjonsplikten.

Departementet foreslår således at det gjøres en tilføyelse i ligningsloven § 8-2 nr. 2 slik at det framgår at skattyters oppgaver kan settes til side dersom det ikke framlegges tilstrekkelig dokumentasjon som nevnt i ligningsloven § 4-12 nr. 2 innen den fristen som er oppstilt der. I høringsnotatet legger departementet til grunn at ikke ethvert forsøk fra skattyter på å dokumentere sine internpriser vil være godt nok til å oppfylle dokumentasjonsplikten, og at dette krever at dokumentasjonen må være av en viss kvalitet. *Flere høringsinstanser* etterlyser en nærmere utpensling av den kvalitetsstandarden som da skal gjelde. Departementet viser i denne forbindelse til at det er et hovedformål med de nye reglene å legge klarere føringer enn i dag for hvilke krav som stilles til skattyter for å dokumentere at transaksjoner med nærstående foretak er inngått på armlengdes vilkår. Kravene skal ytterligere utpensles gjennom forskrift og retningslinjer. Når det gjelder terskelen for skjønnslikning i internprisingssaker så styres den i praksis av hvorvidt ligningsmyndighetene klarer å godtgjøre at det foreligger inntektsreduksjon etter skatteloven § 13-1 (eventuelt at det er grunn til å anta at inntekten er redusert, jf. skatteloven § 13-1 annet ledd). Når skattyter nå pålegges en særlig plikt til å dokumentere sine internpriser, vil en uteblitt eller mangelfull overholdelse av denne plikten – i kraft av alminnelige bevisregler – i praksis kunne medføre en viss lemping i de krav som ellers må stilles til ligningsyndighetene med hensyn til å påvise inntektsreduksjon.

Ligningsloven § 8-2 nr. 3 må tilpasses slik at adgangen til skjønnslikning ved manglende levering av utenlandsoppgave utgår, samtidig som det tas inn en bestemmelse om at det skal foreligge skjønnsadgang i de tilfellene skattyter ikke har levert oppgave som nevnt i ligningsloven § 4-12 nr 1.

Flere høringsinstanser er kritiske til forslaget om at det skal kunne ilegges tilleggsskatt ved brudd på oppgave- og dokumentasjonsplikten. Kritikken er særlig begrunnet i at det kan være usikkerhet knyttet til hva som skal til for å oppfylle dokumentasjonsplikten.

Allerede etter gjeldende regler kan det ilegges tilleggsskatt dersom skattyter misligholder sin opplysningsplikt overfor ligningsmyndighetene i internprisingssaker. Departementet legger til grunn at de nye reglene om dokumentasjonsplikt, som vil bli presisert i forskrift og retningslinjer, vil bidra til å gjøre det klarere hvilke opplysninger skattytere har plikt til å legge fram. Departementet anser da at det ikke er grunnlag for å gi et særskilt unntak fra reglene om tilleggsskatt for internprisingssaker.

Det er en forutsetning for anvendelse av tilleggsskatt ved manglende overholdelse av oppgave- eller dokumentasjonsplikten, at skattyter har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til fastsettelse av for lav inntekt eller formue ved ligningen. Videre kan tilleggsskatt ikke ilegges dersom skattyter har gitt de opplysningene som skattyter etter en lojal vurdering hadde grunn til å tro at ligningsmyndighetene hadde behov for ved ligningsbehandlingen.

Forslaget foranlediger ingen endringer i gjeldende regler om tilleggsskatt. Departementet viser for øvrig til at det for tiden pågår et arbeid med revisjon av tilleggsskattereglene.

6.8.4.3 Tap av klagerett

Flere høringsinstanser er kritiske til forslaget om at skattyter ved brudd på oppgave- og dokumentasjonsplikten skal tape retten til å påklage ligningen. Kritikken er særlig begrunnet i at det vil kunne være usikkerhet knyttet til hva som skal til for å oppfylle dokumentasjonsplikten, og at avskjæring av klagerett vil være en inngripende reaksjon som svekker skattyternes rettssikkerhet.

Etter gjeldende rett mister skattyter retten til å påklage ligningen bare dersom skattyter unnlater å levere selvangivelse, næringsoppgave eller utenlandsoppgave, jf. ligningsloven § 9-2 nr. 2 bokstav a. Departementet foreslår at klageretten på tilsva-

rende måte skal gå tapt dersom skattyter ikke leverer pliktig oppgave etter forslaget til ny bestemmelse i ligningsloven § 4-12 nr. 1. Det vises til forslaget til endring av ligningsloven § 9-2 nr. 7 bokstav a.

En bestemmelse om avskjæring av klagerett når dokumentasjonen som leveres innen 45-dagersfristen ikke er av tilstrekkelig kvalitet, vil skille seg ut fra gjeldende regler om tap av klagerett hvor det relativt enkelt kan konstateres at selvangivelse, næringsoppgave mv. ikke er levert. Blant annet på bakgrunn av innvendingene fra høringsinstansene, foreslår departementet derfor at skattyter skal ha rett til å påklage ligningen dersom ligningsmyndighetene korrigerer skattyters inntekt etter å ha vurdert den innleverte dokumentasjonen. For tilfeller hvor skattyter ikke har lagt fram noen form for dokumentasjon, videreføres derimot forslaget om at klageretten skal være tapt. Det vises til forslaget til ny bestemmelse i ligningsloven § 9-2 nr. 7 bokstav d.

Departementet vil på et senere tidspunkt vurdere spørsmålet om tap av klagerett ved brudd på dokumentasjonsplikten dersom det viser seg at kvaliteten på dokumentasjonen som innleveres ikke er god nok.

6.8.4.4 Andre sanksjoner

Reglene om gebyr ved forsinket levering av utenlandsoppgaven i ligningsloven § 10-8 har blant annet bakgrunn i at leveringsfristen for utenlandsoppgaven utløper senere enn selvangivelsesfristen. Departementet ser ikke grunn til å videreføre reglene om gebyr ved innføring av ny oppgave- og dokumentasjonsplikt. Departementet ser på det nåværende tidspunkt heller ikke grunn til å innføre andre regler for å sikre etterlevelsen av oppgave- og dokumentasjonsplikten. Departementet vil imidlertid vurdere dette spørsmålet nærmere senere dersom det viser seg at etterlevelsen ikke er god nok.

7 Økonomiske og administrative konsekvenser

Oppgaveplikten i medhold av ligningsloven § 4-12 nr. 1 pålegger de skattyterne som omfattes en noe økt rapporteringsbyrde. Ved innføring av den foreslåtte oppgaveplikten vil utenlandsoppgaven utgå. I dag leverer ca. 800 enheter ca. 3700 utenlandsoppgaver. For mange av selskapene medfører dette et omfattende arbeid. Den foreslåtte oppgaven vil være mindre arbeidskrevende å fylle ut, og en del av de skattyterne som i dag leverer utenlandsoppgave skal ikke levere ny oppgave. På den annen side medfører avviklingen av utenlandsoppgaven at Statistisk sentralbyrå må innføre nye oppgaver for å dekke sitt behov ved utarbeidelse av statistikk. I tillegg skal det rapporteres om innenlandske transaksjoner. Rapporteringsbyrden begrenses betydelig ved at det er først når konserninterne transaksjoner overstiger 10 millioner kroner og interne gjeldsmellomværender overstiger for eksempel 25 millioner kroner, at det skal leveres en slik oppgave.

De foreslåtte kriteriene for oppgaveplikten gjør det vanskelig å tallfeste hvor mange skattytere som vil omfattes. På usikkert grunnlag anslås at ca. 8000 skattytere vil omfattes av oppgaveplikten.

Dokumentasjonsplikten etter ligningsloven § 4-12 nr. 2 pålegger også de skattyterne som omfattes økte etterlevelseskostnader. Dette må imidlertid ses i sammenheng med at skattyterne allerede etter gjeldende rett er forpliktet til å utarbeide noe dokumentasjon for sine internpriser. Mange skattytere i denne gruppen vil også ha tilknyttede selskaper mv. som utarbeider slik dokumentasjon i andre land, slik at det neppe vil være særlig byrdefullt å utarbeide dokumentasjon også i Norge. De foreslåtte dokumentasjonskravene er i stor utstrekning de samme som i andre OECD-land. Det antas at reglene vil medvirke til å redusere omfanget av internasjonal dobbeltbeskatning ved at dokumentasjonen klarere vil vise hvordan man har kommet fram til den fastsatte internprisen. Det

er derfor særlig dokumentasjonsplikten for innenlandske transaksjoner som skattyterne vil oppfatte som helt nye krav. Dokumentasjonsplikten gjelder imidlertid bare for selskaper og innretninger som inngår i et større og nærmere definert konsern, slik at det er relativt få skattytere som skal utarbeide dokumentasjon.

På usikkert grunnlag anslås at i størrelsesorden 2500–3000 skattytere vil bli underlagt et generelt krav om dokumentasjonsplikt.

Departementet legger også til grunn at oppgaveplikten og særlig dokumentasjonsplikten vil være mest kostnadskrevende det første året reglene trer i kraft eller skattyter faller inn under regelverket. Når det ikke er store endringer fra det ene året til det andre, antar departementet at det vil være mindre arbeid knyttet til oppgave- og dokumentasjonsplikten.

De økte kostnadene som oppgave- og dokumentasjonsplikten påfører skattyterne må holdes opp mot den nytten opplysningene vil ha for ligningsmyndighetene. Som påpekt innledningsvis har mange land lenge hatt regler om opplysningsplikt knyttet til internpriser. Departementet antar også at det har vært en økende bevissthet blant skattyterne om muligheten for anvendelse av internpriser til å forskyve inntekter eller fradrag dit det tjener konsernet best. Etter departementets oppfatning vil de foreslåtte reglene om oppgave- og dokumentasjonsplikt gi ligningsmyndighetene et godt verktøy for økt satsing på kontroll og skattemessig behandling av internpriser. Dette vil igjen bidra til å sikre skattefundamentet i Norge, selv om det ikke er mulig å tallfeste hvordan dette vil påvirke det norske skatteprovenyet. De foreslåtte endringene vil bidra til å forenkle ligningsmyndighetenes arbeid med saker om internprising og vil derfor etter departementets vurdering ikke medføre behov for økte ressurser i skatteetaten.

8 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at de nye reglene om oppgave- og dokumentasjonsplikt skal tre i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

Departementet legger til grunn at reglene om dokumentasjonsplikt ikke skal tre i kraft før det er fastsatt forskrift og veiledende retningslinjer til dokumentasjonsplikten. Det tas sikte på å fastsette slik forskrift og slike retningslinjer i løpet av høsten 2007. Reglene om dokumentasjonsplikt kan dermed settes i kraft fra og med inntektsåret 2008. Dette vil innebære at ligningsmyndighetene kan kreve framlagt dokumentasjon etter de nye bestemmelsene første gang i 2009 under ligningsbehandlingen for inntektsåret 2008.

Når det gjelder oppgaveplikten, legger departementet til grunn at opplysningene som skal gis samtidig med innlevering av selvangivelsen er av såpass summarisk karakter at reglene kan tre i kraft med virkning fra inntektsåret 2007. Ved innleveringen av selvangivelsen våren 2008 skal skatt-

yer således levere oppgaver over kontrollerte transaksjoner og mellomværender i 2007. Med virkning fra samme tidspunkt oppheves reglene om utenlandsoppgave.

Departementet foreslår at endringene i skatteloven § 13-1 skal tre i kraft straks med virkning fra og med 1. januar 2008.

Finansdepartementet

tilrår:

At Deres Majestet godkjenner og skriver under et framlagt forslag til proposisjon til Stortinget om

- lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
- lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

Vi **HARALD**, Norges Konge,

stadfester:

Stortinget blir bedt om å gjøre vedtak til

- lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
- lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

i samsvar med et vedlagt forslag.

Forslag

til lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)

I lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) gjøres følgende endringer:

I

§ 4-4 nr. 3 skal lyde:

3. Skattyter som nevnt i § 4-12 nr. 1 første punktum skal som vedlegg til selvangivelsen levere oppgave som nevnt der.

§ 4-4 nr. 6 skal lyde:

6. Departementet kan frita for, avgrense og treffe nærmere bestemmelse om gjennomføringen av oppgaveplikten etter nr. 1 og 3.

Ny § 4-12 skal lyde:

§ 4-12 Oppgave- og dokumentasjonsplikt for kontrollerte transaksjoner mv.

1. Selskap eller innretning som har plikt til å levere selvangivelse i medhold av § 4-2 nr. 1, skal levere oppgave over art og omfang av transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper eller innretninger. Tilsvarende gjelder for selskap som har plikt til å levere selskapsoppgave i medhold av § 4-9 nr. 1.

2. Selskap eller innretning som nevnt i nr. 1 skal utarbeide skriftlig dokumentasjon som gir grunnlag for å vurdere om priser og vilkår i deres transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper og innretninger samsvarer med det som ville vært fastsatt i transaksjoner og mellomværender inngått mellom uavhengige parter under sammenlignbare forhold og omstendigheter. Dokumentasjonen skal legges fram, utleveres eller sendes innen 45 dager etter krav fra ligningsmyndighetene, og skal oppbevares av den dokumentasjonspliktige i minst 10 år etter utgangen av inntektsåret.

3. Unntatt fra plikten til å utarbeide og levere dokumentasjon etter nr. 2 er selskap eller innretning som nevnt i nr. 1, og som i regnskapsåret sammen

– færre enn 250 ansatte, og enten

- har en salgsinntekt som ikke overstiger 400 millioner kroner, eller
- har en balansesum som ikke overstiger 350 millioner kroner.

Selskap eller innretning som nevnt i nr. 1, og som har transaksjoner eller mellomværender med nærstående selskap eller innretning som er hjemmehørende i stat hvor Norge ikke kan kreve opplysninger om medkontrahentens inntekts- eller formuesforhold i medhold av folkerettslig overenskomst, skal utarbeide skriftlig dokumentasjon for slike transaksjoner og mellomværender uavhengig av begrensningene i foregående punktum. Første punktum skal heller ikke gjelde for selskap eller innretning som har særskatteplikt etter petroleumsskatteloven.

4. Som nærstående etter nr. 1, 2 og 3 regnes

- a. selskap eller innretning som den oppgave- eller dokumentasjonspliktige, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent,
- b. person, selskap eller innretning som, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer den oppgave- eller dokumentasjonspliktige med minst 50 prosent,
- c. selskap eller innretning som nærstående etter b, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent, og
- d. nærstående person etter b sine foreldre, søsken, barn, barnebarn, ektefelle, samboer, ektefelles foreldre og samboers foreldre, samt selskap eller innretning som disse, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent.

5. Oppgave- og dokumentasjonsplikten etter nr. 1-4 foran gjelder tilsvarende for disposisjoner som er gjennomført mellom

- a. selskap eller innretning som er hjemmehørende i Norge og dets faste driftssteder i utlandet.
- b. selskap eller innretning som er hjemmehørende i utlandet og dets faste driftssteder i Norge.

6. Departementet kan fastsette nærmere forskrifter og retningslinjer til utfylling og gjennomføring av denne bestemmelsen, herunder fastsette unntak fra oppgave- og dokumentasjonsplikten.

§ 8-2 nr. 2 skal lyde:

2. Skattyterens oppgaver kan settes til side også når han ikke innen den frist som ligningsmyndighetene har satt, har gitt opplysninger som de har bedt om etter § 4-8, eller har unnlatt å medvirke til undersøkelse m.v. etter § 4-10. *Det samme gjelder dersom dokumentasjonsplikten etter § 4-12 nr. 2 ikke er oppfylt innen den frist som er oppgitt der.*

§ 8-2 nr. 3 skal lyde:

3. Grunnlaget for ligningen skal fastsettes ved skjønn hvis skattyteren ikke har levert pliktig selvangivelse eller næringsoppgave. *Det samme gjelder dersom oppgave som nevnt i § 4-12 nr. 1 ikke er levert.* Formue og inntekt kan da ikke settes lavere enn ved foregående ligning medmindre ligningsmyndighetene finner det sannsynlig at beløpene har vært lavere.

§ 9-2 nr. 7 skal lyde:

7. Skattyteren kan ikke kreve å få sin klage behandlet *dersom*

- a. *han har unnlatt å levere selvangivelse, næringsoppgave eller oppgave som nevnt i § 4-12 nr. 1*

- b. *han har unnlatt å gi opplysning som ligningsmyndighetene spesielt har bedt om*
c. *han har unnlatt å medvirke til spesiell undersøkelse etter pålegg han har fått etter § 4-10, eller*
d. *oppgave som nevnt i § 4-12 nr. 1 ikke er levert, eller dersom det ikke er levert dokumentasjon som nevnt i § 4-12 nr. 2 innen den frist som er oppgitt der.*

§ 10-8 nr. 1 skal lyde:

1. Den som ikke leverer oppgaver etter §§ 6-16c og 6-13 nr. 3 innen 31. januar eller unnlater å gi opplysninger etter § 6-10 nr. 1 og 2 innen fristen i samme bestemmelse nr. 3, kan ilegges et gebyr. *Gebyret skal være et fast beløp pr. dag for hver oppgave som ikke leveres. Departementet fastsetter gebyrets størrelse. For opplysninger etter § 6-10 nr. 1 og 2 kan det fastsettes et høyere dagsgebyr.*

II

Endringene under I trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

Forslag

til lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

I

§ 13-1 annet ledd skal lyde:

(2) Er den andre personen, selskapet eller innretningen som er nevnt i første ledd, bosatt eller hjemmehørende i *en stat utenfor EØS*, og det er grunn til å anta at formuen eller inntekten er redusert, skal reduksjonen anses for å være en følge av *interessefellesskap* med mindre skattyteren godtgjør at det ikke er tilfelle. *Første punktum får tilsvarende anvendelse når den andre personen, selskapet eller innretningen er bosatt eller hjemmehørende i en stat innenfor EØS, dersom Norge ikke kan kreve opplysninger om vedkommendes formues- og inntektsforhold i medhold av folkerettslig overenskomst.*

§ 13-1 nytt fjerde ledd skal lyde:

(4) Når det foreligger interessefellesskap mellom foretak hjemmehørende i Norge og utlandet, og deres kommersielle eller finansielle samkvem er underlagt armlengdebetingelser nedfelt i skatteavtale mellom de respektive stater, skal det ved avgjørelsen av om formue eller inntekt er redusert etter første ledd og ved skjønnsmessig fastsettelse av formue eller inntekt etter tredje ledd, tas hensyn til retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter som er vedtatt av Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling (OECD). Disse retningslinjer bør, så langt de passer, tas tilsvarende hensyn til i andre tilfeller enn foran nevnt. Det foranstående gjelder bare i den utstrekning Norge har sluttet seg til retningslinjene og så fremt departementet ikke har bestemt noe annet.

II

Endringene under I trer i kraft straks og med virkning fra 1. januar 2008.
