

**HØRINGSNOTAT OM INTERNPRISING MELLOM  
NÆRSTÅENDE FORETAK**

**GJENNOMFØRING AV OECDs RETNINGSLINJER FOR  
INTERNPRISING**

**OG**

**SÆRLIGE OPPGAVE- OG DOKUMENTASJONSKRAV**

|          |                                                                                            |           |
|----------|--------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>1</b> | <b>INNLEDNING OG SAMMENDRAG .....</b>                                                      | <b>4</b>  |
| 1.1      | Innledning.....                                                                            | 4         |
| 1.2      | Sammendrag .....                                                                           | 4         |
| <b>2</b> | <b>RETTSLIG GRUNNLAG FOR INTERNPRISREGULERINGER .....</b>                                  | <b>7</b>  |
| <b>3</b> | <b>UTKAST TIL ENDRINGER I SKATTELOVEN § 13-1 .....</b>                                     | <b>9</b>  |
| 3.1      | Gjennomføring av OECDs retningslinjer for internprising i norsk rett.....                  | 9         |
| 3.2      | Bevisregelen i skatteoven § 13-1 annet ledd.....                                           | 12        |
| <b>4</b> | <b>OECDs RETNINGSLINJER FOR INTERNPRISING - SAMMENDRAG .....</b>                           | <b>15</b> |
| 4.1      | Innledning.....                                                                            | 15        |
| 4.2      | Kap. I – Armlengdeprinsippet.....                                                          | 16        |
| 4.3      | Kap. II Tradisjonelle transaksjonsmetoder.....                                             | 19        |
| 4.4      | Kap. III Andre metoder (transaksjonsoverskuddsmetoder).....                                | 22        |
| 4.5      | Kap. IV Administrative tilnærminger til avverging og løsning av internprisingstvister..... | 24        |
| 4.6      | Kap. V Dokumentasjon .....                                                                 | 26        |
| 4.7      | Kap. VI Særlige hensyn vedrørende immaterielle rettigheter .....                           | 27        |
| 4.8      | Kap. VII Særlige hensyn ved konserninterne tjenester.....                                  | 29        |
| 4.9      | Kap. VIII - Kostnadsbidragsordninger .....                                                 | 32        |
| <b>5</b> | <b>UTKAST TIL NYE OPPGAVE – OG DOKUMENTASJONSKRAV.....</b>                                 | <b>34</b> |
| 5.1      | Gjeldende rett .....                                                                       | 34        |
| 5.1.1    | Opplysningsplikt .....                                                                     | 34        |
| 5.1.2    | Skjønnsfastsettelse .....                                                                  | 37        |
| 5.1.3    | Tilleggsskatt, gebyr og straff.....                                                        | 38        |
| 5.2      | Utenlandsk rett.....                                                                       | 38        |
| 5.2.1    | Danmark .....                                                                              | 38        |
| 5.2.2    | Sverige .....                                                                              | 40        |
| 5.2.3    | Finland .....                                                                              | 41        |
| 5.2.4    | Tyskland .....                                                                             | 43        |
| 5.2.5    | Storbritannia .....                                                                        | 44        |
| 5.2.6    | USA .....                                                                                  | 45        |
| 5.3      | Flernasjonalt koordineringsarbeid.....                                                     | 46        |
| 5.3.1    | Den Europeiske Union .....                                                                 | 46        |
| 5.3.2    | Pacific Association of Tax Administrators.....                                             | 48        |
| 5.3.3    | OECD .....                                                                                 | 48        |

|            |                                                                         |           |
|------------|-------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>5.4</b> | <b>Behovet for nye oppgave - og dokumentasjonsplikter .....</b>         | <b>49</b> |
| <b>5.5</b> | <b>Hvem bør omfattes av nye oppgave- og dokumentasjonsplikter .....</b> | <b>50</b> |
| 5.5.1      | Generelt .....                                                          | 50        |
| 5.5.2      | Særlig om dokumentasjonsplikt .....                                     | 53        |
| <b>5.6</b> | <b>Nærmere om ny og utvidet oppgaveplikt.....</b>                       | <b>55</b> |
| 5.6.1      | Oppgavepliktens innhold.....                                            | 55        |
| 5.6.2      | Leveringsfrist.....                                                     | 59        |
| <b>5.7</b> | <b>Nærmere om ny og utvidet dokumentasjonsplikt .....</b>               | <b>60</b> |
| 5.7.1      | Innledning .....                                                        | 60        |
| 5.7.2      | Hovedpunkter om dokumentasjonskravets innhold.....                      | 61        |
| 5.7.3      | Leveringsmåte, leveringsfrist og oppbevaringskrav .....                 | 66        |
| <b>5.8</b> | <b>Sanksjoner .....</b>                                                 | <b>68</b> |
| <b>6</b>   | <b>ØKONOMISKE OG ADMINISTRATIVE KONSEKVENSER.....</b>                   | <b>70</b> |
| <b>7</b>   | <b>UTKAST TIL FORSLAG TIL LOVENDRINGER.....</b>                         | <b>71</b> |

# **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 interessefellesskap. Fastsettelsen av internpriser har stor betydning ved beskatningen, ettersom den fastsatte prisen påvirker den skattepliktige inntekten. For eksempel kan en skattyter flytte beskatningen fra et selskap til et annet ved å øke eller redusere prisen på en vare eller tjeneste.

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 fastsettelse og 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 selskap. Dette antas å ha resultert i økt bevissthet hos de 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 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**

De forslagene departementet sender på høring kan sammenfattes slik:

- Departementet går inn for 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 foreslås gjennomført ved å tilføye et nytt fjerde ledd i skatteloven § 13-1. Der foreslås det bestemt at det skal tas hensyn til OECDs retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter 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. Dette forelås bare å gjelde i den utstrekning Norge har sluttet seg til OECD-retningslinjene og så fremt departementet ikke har bestemt noe annet. Departementet gis med dette hjemmel til å fastsette presiserende eller avvikende veiledning.

- 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 de særlige bevisreglene i skatteloven § 13-1 annet ledd heretter bare skal gjelde når skattyters interesseforbundne medkontrahent er bosatt eller hjemmehørende i et land hvor Norge ikke har adgang til å kreve opplysninger om vedkommendes formues- og inntektsforhold i medhold av folkerettslig overenskomst.
- Departementet går inn for at det innføres en oppgaveplikt som skal sikre at ligningsmyndighetene omtrentlig kan fastslå hvilke skattyteres 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 og erstatter den gjeldende utenlandsoppgaven.
- Oppgaveplikten foreslås å omfatte selskaper og innretninger som eier (direkte eller indirekte) eller kontrollerer mer enn halvparten av et annet selskap eller innretning, eller som eies (direkte eller indirekte) eller kontrolleres for mer enn halvparten av et annet selskap eller innretning. I tillegg foreslås det at selskaper eller innretninger som har fast driftssted i utlandet eller som er en utenlandsk skattyter som har fast driftssted i Norge omfattes.
- Departementet går videre inn for at det innføres 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 ligningsmyndigheten og innen 45 dager etter at slikt krav er framsatt.
- Departementet angir hovedlinjer for hva dokumentasjonen skal inneholde. Den bør omfatte en beskrivelse av skattyterens og de nærstående parter forretningsvirksomhet, og det konsernet skattyteren inngår i. Det bør redegjøres for art og omfang av kontrollerte transaksjoner. I tillegg bør dokumentasjonen inneholde en funksjonsanalyse og normalt også en sammenlignbarhetsanalyse. Videre bør

dokumentasjonen inneholde en beskrivelse av den metoden som fastsettelsen av internprisen er basert på.

- Det foreslås at personkretsen som omfattes av oppgaveplikten i utgangspunktet også skal omfattes av dokumentasjonsplikten. Det foreslås imidlertid unntak fra dokumentasjonsplikten for mindre virksomheter. Som mindre virksomheter regnes virksomheter som har færre enn 250 ansatte og enten har en salgsinntekt på mindre enn 400 millioner kroner eller en balansesum på under 350 millioner kroner. Beregningen skal skje på konsolidert nivå. Ved beregningen av antall ansatte, omsetning eller balanse skal derfor alle selskap mv. som er knyttet til hverandre på en slik måte at det oppstår oppgave- eller dokumentasjonsplikt regnes med. Slike mindre virksomheter vil imidlertid være omfattet av dokumentasjonsplikten i den utstrekning de har kontrollerte transaksjoner med parter som er hjemmehørende i et land som Norge ikke har krav på å få utlevert opplysninger fra i medhold av folkerettslig overenskomst. Da skal disse kontrollerte transaksjonene være omfattet av dokumentasjonsplikten.
- Departementet går inn for at 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 Skattedirektoratet skal utarbeide mer detaljert veiledning i form av retningslinjer. Departementet vil også vurdere om det er behov for utfyllende forskrifter.

## 2 RETTSLIG GRUNNLAG FOR INTERNPRISREGULERINGER

I norsk intern lovgivning reguleres internprisingsspørsmålene 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.

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 en leverandør- eller kreditorposisjon, kan i spesielle tilfeller 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 3.2 nedenfor.

Det er nær sammenheng mellom vilkåret om at inntekten eller formuen er redusert, og den skjønnsutøvelsen 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 og betingelser (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 skjønnet, 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 skjønnsutøvelsen, at det må foretas en sammenligning med faktiske sammenlignbare transaksjoner som kan gjenfinnes under lignende markedsforhold.

Ved grenseoverskridende transaksjoner, der den andre interesseforbundne parten er hjemmehørende i et land som Norge har skatteavtale med, kan interne regler om internprisning bare anvendes i den utstrekning de ikke strider mot bestemmelser i skatteavtalen. 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 mønsterskatteavtalens artikkel 9 punkt 1 følger at økonomisk samkvem mellom nærstående foretak for skatteformål skal baseres på armlengdeprinsippet, og den tillater justering av inntekten når dette ikke er tilfellet. Artikkel 9 punkt 1 er således den autoritative basis for armlengdeprinsippet i OECDs mønsterskatteavtale.

Mønsterskatteavtalens 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. Det må trolig kunne legges til grunn at bestemmelsene i skatteavtalene ikke setter skranker av betydning for anvendelsen av skatteloven § 13-1. Generell veiledning til mønsterskatteavtalens artikkel 9 følger av kommentarene til bestemmelsen. Utfyllende veiledning er gitt i OECD-publikasjonen "Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations", som i norsk oversettelse betegnes "Retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter", og som heretter refereres til som OECD-retningslinjene eller retningslinjene. Disse retningslinjene omtales i kapittel 3 og 4 nedenfor.

### **3 UTKAST TIL ENDRINGER I SKATTELOVEN § 13-1**

#### **3.1 Gjennomføring av OECDs retningslinjer for internprising i norsk rett**

Skatteloven § 13-1 nedfeller armlengdeprinsippet som et bærende prinsipp i norsk rett for fastsettelse av skattemessige overføringspriser mellom interesseforbundne parter. Transaksjonen skal dermed for skattemessige formål vurderes som om den var inngått mellom uavhengige parter under sammenlignbare omstendigheter. 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 er part i. I OECD-retningslinjene, som utkom i revidert utgave i 1995 og med ytterligere tillegg i 1996 og 1997, gis nærmere veiledning om armlengdeprinsippet og de metoder som anses anvendelige for å finne armlengdeprisen i en transaksjon mellom nærstående parter. Det gis også veiledning om administrative prosedyrer og om dokumentasjon knyttet til internprisingsspørsmål. De reviderte retningslinjene ble med Norges tilslutning godkjent i OECD-rådet 13. juni 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. Men i en rekommandasjon, fastsatt av OECD-rådet ved godkjenningen av retningslinjene, bes medlemslandene om å følge veiledningen i retningslinjene når de vurderer spørsmål om armlengdeprising for transaksjoner mellom nærstående foretak. Ikke minst forventes det at kompetente myndigheter i medlemslandene legger dem til grunn for tvisteløsning i saker som behandles i henhold til gjensidig avtaleprosedyren i skatteavtalene, jf. artikkel 25 i OECDs mønsterskatteavtale. I den nevnte rekommandasjonen bes medlemslandene også om å oppfordre skattyterne til å følge retningslinjene, og med dette for øyet gjøre dem kjent og om nødvendig oversette dem til nasjonalt språk. Også retningslinjene selv oppfordrer skattemyndighetene og skattyterne i medlemslandene om å følge veiledningen i sin nasjonale internprisingspraksis, jf. punkt 16 i forordet.

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. Det er ikke tvilsomt at OECD-retningslinjene er relevant ved praktiseringen av armlengdeprinsippet også etter norsk intern rett. Mer uklart har det vært hvilken vekt man kan og bør legge på dem.

Spørsmålet om OECD-retningslinjenes status kommer på spissen der prisingen utelukkende må vurderes etter skatteloven § 13-1 og alminnelige skatterettslige tilordningsregler, dvs. hvor transaksjonen ikke dekkes av noen skatteavtale. Forholdet mellom skatteloven § 13-1 og OECD-retningslinjene er omhandlet – og har et langt stykke på vei fått sin avklaring – ved Høyesteretts avgjørelse i Rt. 2001 s. 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 det at skatteleven § 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 så at 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 også ved tolkingen av skatteloven § 13-1. Men Høyesterett er i dommen nøye med å understreke at prisingsspørsmålet uansett må avgjøres på grunnlag av skatteloven § 13-1. Særlig i forhold til spørsmålet om hvilke metoder som kan benyttes for å fastlegge armlengdeprisen (eller et intervall av slike), det være seg i skjønnsutøvelsen eller i vurderingen av om skattyters inntekt er redusert, hvor OECD-retningslinjene i motsetning til skatteloven § 13-1 angir bestemte godkjente metoder som innbyrdes rangeres i et hierarki, kan det være usikkert om og hvor langt skatteloven § 13-1 åpner for andre løsninger enn det som følger av OECD-retningslinjene. Etter departementets vurdering er det særlig på dette punktet fortsatt et visst behov for å klargjøre forholdet mellom skatteloven § 13-1 og OECD-retningslinjene.

Nærmere veiledning om anvendelsen av armlengdeprinsippet i skatteloven § 13-1 er først og fremst å finne i rettspraksis og administrativ praksis. Lovbestemmelsen og dens forarbeider er nokså kortfattet. Det er sparsomt med administrativ veiledning til bestemmelsen og det er ikke gitt forskrifter, retningslinjer eller lignende om anvendelsen av armlengdeprinsippet. En av forklaringene på dette ligger nok i bestemmelsens generelle karakter og virkeområde. Det er verken enkelt eller nødvendigvis hensiktsmessig å utarbeide detaljert veiledning når bestemmelsen regulerer svært ulike situasjoner. Det synes imidlertid å være hensiktsmessig med nærmere veiledning på et mer spesifikt og avgrenset område, som fastsetting av overføringspriser for transaksjoner mellom nærstående foretak, som også praktisk og økonomisk sett er det klart mest betydningsfulle virkeområdet for skatteloven § 13-1.

Det er i så måte flere måter å gå fram på. Ett ytterpunkt er å utarbeide et detaljert nasjonalt regelverk for fastsetting av interne overføringspriser for skatteformål, slik blant annet USA har gjort. Dette anser departementet ikke aktuelt per i dag. En annen løsning er å utarbeide en sammenfatning av OECD-retningslinjene, som nedfelles i forskrift eller rundskriv. Etter departementets syn er ikke dette en egnet fremgangsmåte da det er viktig å ta vare på helheten og balansen i veiledningen som OECD-retningslinjene gir, noe som kan bli vanskelig dersom en skal utarbeide forkortede utdrag eller konsentrater av OECD-retningslinjene. Departementet vil imidlertid gå inn for en tredje løsning, hvor det inntas en ny bestemmelse i § 13-1 i skatteloven om at det skal tas hensyn til OECD-retningslinjene ved avgjørelsen av om

skattyters formue eller inntekt er redusert etter skatteloven § 13-1 første ledd og ved den skjønnsmessige fastsettelsen av formuen eller inntekten etter tredje ledd.

Denne løsningen forener flere hensyn. For det første bidrar den til å klargjøre og forsterke OECD-retningslinjenes status ved at det etableres en rettslig overbygning til norsk rett. Dette har kanskje særlig betydning i forhold til metodebruken - for å finne en akseptabel armlengdepris. En gjennomføring av OECD-retningslinjene, som opererer med bestemte godkjente metoder som langt på vei er innbyrdes rangert, kan i denne sammenheng innebære visse beskrankninger i forhold til gjeldende (intern) rett. I denne forbindelse skal det imidlertid understrekes at OECD-retningslinjene ikke utelukker at foretak benytter andre metoder enn de retningslinjene godkjenner, forutsatt at prisingen ellers er i samsvar med armlengdeprinsippet, se punkt 1.68 i retningslinjene. Videre fremgår det av Høyesteretts avgjørelse i Agip-dommen at retningslinjene må kunne tillempes i situasjoner der disse ikke passer, og at dette er noe retningslinjene selv åpner for.

For det annet får vi med denne løsningen et sett utfyllende retningslinjer for praktiseringen av armlengdeprinsippet som blir direkte anvendelig i norsk rett. Tilsvarende rettslig status er OECD-retningslinjene gitt for eksempel i Nederland.

Og sist – men ikke minst – må en forvente at det vil bidra til å oppfylle forventningen fra OECD-rådet om at OECD-retningslinjene faktisk blir etterlevd av norske skattemyndigheter og norske skattytere. Dette vil igjen bidra til å oppnå det overordnede målet med OECD-retningslinjene, nemlig å sikre en rettmessig fordeling av skattefundamenter mellom land og redusere risikoen for dobbeltbeskatning.

Departementet legger til grunn at OECD-retningslinjene ikke står i strid med prinsippene som følger av skatteloven § 13-1 og at de således kan gjennomføres i norsk rett uten at det er behov for å gjøre endringer i skatteloven § 13-1.

Av departementets forslag følger at bare de delene av OECD-retningslinjene som inneholder materiell veiledning om selve armlengdeprinsippet og metodene for anvendelsen av dette, gis direkte anvendelse i norsk rett. Per i dag omfatter dette kapitlene I, II, III, VI, VII og VIII i retningslinjene. Retningslinjenes kapittel IV om administrative tilnærminger til avverging og løsning av internprisingstvister og kapittel V om dokumentasjon, beholder samme status som nå. Videre er det klart at gjennomføringen i norsk rett ikke rekker lenger enn retningslinjenes egen status og virkeområde. De vil altså bare ha status som retningslinjer i norsk rett, og ikke som bindende regler. Dette innebærer også at de i samsvar med sitt internasjonale perspektiv vil gjelde direkte bare for grenseoverskridende, og ikke for nasjonale, transaksjoner. For å sikre mest mulig konsistens ved tolkingen av skatteloven § 13-1 foreslås imidlertid at OECD-retningslinjene, så langt de passer, også gjøres direkte anvendelig for nasjonale transaksjoner.

En gjennomføringsregel som foreslått bør bare gjelde så langt Norge har sluttet seg til OECD-retningslinjene slik de til enhver tid gjelder. Gjennomføringsbestemmelsen må derfor ta forbehold for tilfellet at norske myndigheter inntar avvikende standpunkter. Det vil for eksempel gjelde dersom Norge tar reservasjoner eller forbehold i forhold til de anbefalinger som vedtas i OECDs organer. Det vil imidlertid også gjelde så langt en fra norsk side finner grunn til å gi presiserende eller endog avvikende veiledning, for eksempel ved at Finansdepartementet treffer bindende vedtak i form av forskrift eller i annen form gir retningslinjer som skal følges av skatteetaten. Særlig kan det være praktisk å gi presiserende veiledning fordi OECD-retningslinjene på mange områder åpner for ulike tilnærminger. Det foreslås derfor at det inntas en uttrykkelig bestemmelse om at departementet kan gi presiserende eller avvikende veiledning.

Som ledd i henstillingen 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. Denne finnes tilgjengelig på Finansdepartementets hjemmeside, se [www.odin.dep.no/fin](http://www.odin.dep.no/fin). Når det her foreslås å gjennomføre OECD-retningslinjene i norsk rett, er det etter departementets syn hensiktsmessig å gi en sammenfatning av innholdet i disse. Det gjøres i kapittel 4 nedenfor.

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

### **3.2 Bevisregelen i skatteloven § 13-1 annet ledd**

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 tilføyet ved lovendring i 1981. Formålet var å effektivisere gjennomskjæringsbestemmelsen i skatteloven § 13-1 i tilfeller hvor ligningsmyndighetene har begrenset innsyn. Lovendringen må ses i lys av flernasjonale selskapers tiltakende aktivitet på den norsk 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 skjønnslingning

må derfor skattyteren i dette tilfelle enten godtgjøre at interessefellesskap ikke foreligger eller at årsakssammenheng mangler. Det vises for øvrig til Ot.prp. nr. 26 (1980-81) på 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 må 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.

Etter departementets syn er det fortsatt behov for særlige bevisregler der det er særlig vanskelig for ligningsmyndighetene å få innsyn. Gjeldende regel er gitt generell anvendelse i utenlandsforhold, men 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 hindre at det reises spørsmål om de særlige bevisreglenes lovlighet i forhold til EØS-retten, foreslås en endring i virkeområdet for reglene. Det foreslås ingen endringer i reglenes materielle innhold.

Departementet går inn for at de særlige bevisreglene i skatteloven § 13-1 annet ledd heretter bare skal gjelde hvor Norge ikke kan kreve opplysninger om den interesseforbundne medkontrahentens inntekts- og formuesforhold i medhold av en folkerettslig overenskomst. Bestemmelser som gir Norge rett til å kreve opplysninger om utenlandske skattyteres inntekts- og formuesforhold er inntatt i de fleste skatteavler Norge har inngått med andre land. Norge har i dag skatteavtale med over 80 land. Slike bestemmelser er også inntatt i overenskomsten mellom de nordiske land om bistand i skattesaker fra 1989. Det samme er tilfellet i overenskomsten om gjensidig administrativ bistand i skattesaker som ble initiert av Europarådet og OECD, som ble klargjort for undertegning 25. januar 1988 og som Norge har tiltrådt. Forslaget innebærer dermed en betydelig begrensning i virkeområdet for den særlige bevisregelen, samtidig som den videreføres der behovet er størst, nemlig hvor norske skattemyndigheter ikke har rettslig adgang til opplysningene. Forslaget antas forenlig med EØS-retten.

Avgjørende vil være om den aktuelle overenskomsten hjemler adgang for Norge til å kreve opplysninger om det forhold som er bevistema. 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 bevistema.

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

## **4 OECDs RETNINGSLINJER FOR INTERNPRISING - SAMMENDRAG**

### **4.1 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 enhettilnærmingen 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 behandling av konserninterne transaksjoner, oppnår man å fjerne eller minimere konkurransevridninger 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 være til hjelp for skattemyndigheter og for 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, og den praktiske anvendelsen av metodene blir 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 internprisings-tvister
- 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 fremstillingen kan ikke reflektere det helhetsperspektiv og den balanserte veiledning som retningslinjene selv uttrykker.

#### **4.2 Kap. I – Armlengdeprinsippet**

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

##### *OECDs mønsterskateavtale, artikkel 9*

Artikkel 9 nr. 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.

Artikkel 9 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.

##### *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 Skattekomiteen 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 prismetoden), 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 videre 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.

#### *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 konsistent med metodene som er beskrevet i kapittel II og III 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.

#### *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". 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 prising er upraktisk.

#### *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 frembringe 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 fremlegge 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.

#### *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.

#### *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. Særlig omtale er også knyttet til virkningen av offentlige tiltak som pris- og valutakontroll med videre, til motregning av ytelser mot andre motytelser i det interne forhold, og til bruken av tollmyndighetens verdianslag for skatteformål.

### *Bruk av internpriseringsmetoder*

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, og det er aldri nødvendig å godtgjøre at noen bestemt metode *ikke* er egnet. Verken av skattemyndigheten eller skattyter kreves det analyse ved bruk av mer enn én metode.

Retningslinjene uttrykker en klar preferanse for sammenlignbar ukontrollert prismetoden, 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 strikt 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.

## **4.3 Kap. II Tradisjonelle transaksjonsmetoder**

Kapittel II i retningslinjene beskriver de tradisjonelle transaksjonsmetoder som brukes for å anvende armlengdeprinsippet. Dette er sammenlignbar ukontrollert prismetoden, videresalgprismetoden og kostplussmetoden.

### *Sammenlignbar ukontrollert prismetoden (SUP-metoden)*

SUP-metoden sammenligner prisen på overførte eiendeler eller tjenester i en kontrollert transaksjon 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 (dvs. 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 rimelige 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 fremheves 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 følgelig er å foretrekke fremfor andre metoder. SUP-metoden er spesielt pålitelig der det produkt som omsettes mellom to nærstående foretak også selges av et uavhengig foretak.

#### *Videresalgsprismetoden*

*Videresalgsprismetoden* tar utgangspunkt i den prisen et produkt som er kjøpt fra et nærstående foretak, blir videresolgt for til et uavhengig foretak. Videresalgsprisen reduseres så med en passende bruttomargin som skal dekke en videreforsellers 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 passende 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.

Videreforsellersens videresalgsmargin i den kontrollerte transaksjonen kan fastsettes ved å se på videresalgsmarginer som oppnås i sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner. En ukontrollert transaksjon er sammenlignbar for videresalgsmetodens 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 videresalgsmarginen i det åpne marked, eller 2. rimelig presise justeringer kan gjøres for å eliminere de vesentligste konsekvensene av slike forskjeller.

Videresalgsmetoden 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 sammenlignbarhetsfaktorer som er beskrevet i kapittel I (dvs. utførte funksjoner, økonomiske omstendigheter mv.) dersom overskuddsmarginen først og fremst relaterer seg til disse andre elementene, og i mindre grad til produktene. Videresalgsmetoden 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 videresalgsmarginen. Omfanget og påliteligheten av foretatte justeringer til slike identifiserte forskjeller påvirker påliteligheten av analysen etter metoden.

En passende videresalgsprismargin 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 videresalgsprismarginen 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 videresalg, og til betydningen av forskjellig regnskapspraksis.

### *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 frem til et passende overskudd i lys av de funksjonene som leverandøren utøver og markedsforholdene. Beløpet som fremkommer 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, om fordeling av faste kostnader mellom leverandør og kjøper samt om 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 2-40-2.41, 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 (bruttomarginsammelnigning) og en nettomarginsammelnigning. 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 fremholdes 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, dvs. at bruttofortjenestemarginen i sammenlignbare transaksjoner brukes som mellomstasjon og hjelpemiddel til å finne prisen i den kontrollerte transaksjonen. Til forskjell er sammenlignbar ukontrollert prismetoden en *direkte* metode der prisen i den kontrollerte transaksjonen (eventuelt etter justeringer) fremkommer umiddelbart ved sammenligningen.

#### **4.4 Kap. 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*.

##### *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 iht. 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 markedsdata.

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 markedsdata (for eksempel overskuddsdelingsprosjenter 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. *Bidragsanalyse* 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.

#### *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 iht. prinsippene i kapittel I). Metoden ligner kost-pluss- eller videresalgsprismetoden, men skiller seg fra disse ved at det er netto- 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 fremfor 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 nettomarginmetoden, 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. Overskuddsdelings-

metoden og transaksjonsbasert nettomarginmetoden, bør kun anvendes som en siste utvei.

Retningslinjene drøfter også *global formelbasert fordelingsmetoden*. Den består i en fordeling av et flernasjonalt foretaks 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.

#### **4.5 Kap. 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 rettferdig fordeling av skatter. Tre håndhevingsaspekter som varierer mye mellom OECD-land, og som derfor 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.

Dernest 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 skattekomite 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 foretaks 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 avverge dobbeltbeskatning i saker vedrørende interne prisfastsettinger, 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 fremgangsmåtene ofte er lite kjent eller tilgjengelige for skattyterne, samt problemer knyttet til manglende regler for suspensering av innkreving eller påløp av renter under prosessen. Retningslinje 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, som er justeringer /omklassifisering av transaksjoner som anses avledet av den primære justering.

I punktene 4.78 til 4.93 omtales *simultane likningsgranskinger*. 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 likningsgranskinger, som i vesentlig grad kan fremskynde og lette fremskaffelsen 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. Sjablonmessige 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 internprisingsmetode eller forenklete opplysningskrav. Sjablonmessige 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 art. 25 punkt 3. Det redegjøres for fordeler og ulemper med konseptet. Generelt fremheves 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 fremholdes imidlertid at OECDs skattekomite 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 Skattekomiteen 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 skattekomite har besluttet å gjennomføre en ny analyse av temaet, samt å supplere nærværende retningslinjer med konklusjonene av analysen.

#### **4.6 Kap. V Dokumentasjon**

I punktene 5.3 til 5.15 gis en generell rettledning til skatteadministrasjoner av relevans for utforming av nasjonale regler og/eller prosedyrer om dokumentasjonskrav ved internprisundersøkelser. I punktene 5.16 til 5.27 gis rettledning 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 f. eks. at det er rimelig at skattyter har vurdert om sammenlignbare data fra ukontrollerte transaksjoner er tilgjengelige. Retningslinjene fremhever at skattyters vurderinger mht. 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 skattemessige 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 kostnadmessige og administrative belastning ved utarbeidelse eller innhenting av disse.

Det fremgår 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 internprisingsundersøkelse 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 fremlegge 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 informasjon om særlige omstendigheter, som f.eks. motregningstransaksjoner som har innflytelse på armlengdeprisen, om generelle foretnings- og bransjeforhold, om funksjoner utført og risikoer som bæres av hver av partene, om finansielle forhold m.m.

#### **4.7 Kap. 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 eiendomsretten til markedsføringsorienterte immaterielle eiendeler.

##### *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 mottakende 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 fremheves 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 prismetoden 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 nettomarginmetode. Retningslinjene peker på at overskuddsdelingsmetoden kan være relevant i slike tilfeller.

Retningslinjene fremhever 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 parters bidrag. Det presiseres imidlertid nøye 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 vi 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.

#### *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.

### **4.8 Kap. 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.

#### *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 det 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 tilflyr 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 på 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.

#### *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 tilkjenner retningslinjene at en indirekte metode kan være påkrevet på grunn av den ytte tjenestes karakter, og 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 fordelingsmetoder som kan aksepteres, se 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 disse retningslinjene ofte vil medføre at enten sammenlignbar ukontrollert prismetoden eller kost-pluss-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 kost-pluss-metoden anvendes. Det heter også at mer enn én metode unntaksvis kan benyttes, og at transaksjonsoverskuddsmetoder kan være en siste utvei.

Retningslinjene fremhever 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 fremhever 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 kost-pluss-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.

#### **4.9 Kap. 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 rettleiding om hvorvidt de betingelsene som de nærstående foretak har fastsatt for en KBO samsvarer med armlengdeprinsippet. Kapitlet gir dermed supplerende rettleiding 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 verdsettningsnorm. 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 deltakeres 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 opplisting over informasjon som i den sammenheng vil være relevant og nyttig.

## **5 UTKAST TIL NYE OPPGAVE – OG DOKUMENTASJONSKRAV**

### **5.1 Gjeldende rett**

#### **5.1.1 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 fremskaffe 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 de 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 NOKUS-selskaper og selskaper som er omfattet av den særskilte rederibeskatningen. Utenlandske selskaper og personer som driver virksomhet på norsk sokkel eller landbasert virksomhet i Norge, og som lignes 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 vilkårene for endring av ligning. For eksempel følger det av ligningsloven § 9-6 nr. 3 a at skattyters ligning ikke kan endres mer enn to år etter inntektsåret, dersom skattyter har gitt riktige og fullstendige opplysninger.

I de fleste tilfeller vil det være enkelt å fastslå når skattyteren har gitt uriktige opplysninger. Når skattyter bevisst har gitt opplysninger som ikke stemmer med de faktiske forhold er det klart at det 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 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 ufullstendige opplysninger, om 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. 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 befarings, 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 et konsern.

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 skattytters 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 særskilte 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.

### **5.1.2 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.

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 fastsettingene på. Skjønnslikning 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 ligningsloven § 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.

Ved endring av likning som gjelder fastsettelse av internpriser reguleres internprisspørsmål først og fremst av 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 også

retningslinjer for skjønnnet. Inntekten skal fastsettes som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget. Det vises til omtale i kapittel 2 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.

### **5.1.3 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 fast beløp pr. dag som oppgaven ikke leveres.

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

## **5.2 Utenlandsk rett**

### **5.2.1 Danmark**

#### *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 ytterligere endringer og tilføyelser i disse bestemmelsene. Blant annet ble reglene utvidet til å gjelde for transaksjoner mellom nærstående danske skattytere.

Opplysningene ovenfor skal gis på et særskilt skjema som vedlegges selvangivelsen. Skjemaet inneholder blant annet opplysninger om 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. Geografiske områder 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.

### *Dokumentasjonsplikt*

En særskilt dokumentasjonsplikt er også lovfestet i skattekontrollloven § 3 B. 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 dokumentasjon 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.

Dokumentasjon 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.

### *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 rene interne og ved grenseoverskridende transaksjoner.

Opplysnings- og dokumentasjonsplikten etter skattekontrollloven § 3 B 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 for grenseoverskridende kontrollerte transaksjoner med fysiske og juridiske personer, og/eller et fast driftssted som er hjemmehørende /beliggende i land utenfor EU/EØS, og som Danmark ikke har inngått skatteavtale med. Det samme gjelder for kontrollerte transaksjoner mellom et fast driftssted i Danmark og en skattepliktige og/eller konsernforbundet virksomhet hjemmehørende/bosatt i land utenfor EU/EØS, og som Danmark ikke har inngått skatteavtale med.

### *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 skattyter side, samt at skattyters inntekt fastsettes ved skjønn. Ved skjønnet vil skattemyndighetene ta utgangspunkt i armlengdeprinsippet i ligningslovens § 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 internprisingssenheten i Told- og Skattestyrelsen.

## **5.2.2 Sverige**

### *Opplysningsplikt*

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

### *Dokumentasjonsplikt*

I Sverige ble det 2. juni 2006 vedtatt nye dokumentasjonsregler. Reglene trer 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. Det følger av forarbeidene til de nye svenske bestemmelsene at dokumentasjonen som et minimum bør 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 internprising 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 omfangsrik og detaljert nivå enn mindre og mindre komplekse transaksjoner.

I forarbeidene til de nye bestemmelsene anføres 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 internprisingsdokumentasjon. Videre pekes det på at reglene er utarbeidet i overensstemmelse med EU Transfer Pricing Forum sin atferdskodeks for dokumentasjonsregler på internprisingsområdet.

De svenske reglene krever videre 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.

#### *Personkrets*

Dokumentasjonsplikten gjelder for næringsdrivende som befinner seg i et slikt økonomisk interessefellesskap, beskrevet i inntektskattelagen (1999:1229) kapittel 14 § 20, med en utenlandsk part. Hvis det økonomiske interessefellesskapet derimot utelukkende relaterer 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.

#### *Sanksjoner*

Brudd på dokumentasjonsplikten sanksjoneres etter de reglene man allerede i dag har på skatteområdet, dvs. ved bruk av forsinkelsesavgift, tilleggsskatt og skjønnslingning.

### **5.2.3 Finland**

#### *Opplysningsplikt*

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

### *Dokumentasjonsplikt*

I Finland ble det i august 2006 lagt fram forslag til nye dokumentasjonsregler. Lovforslaget medfører at det gis visse rammer for dokumentasjonens innhold i egne lovbestemmelser i den såkalte "laki verotusmenettelystä". Disse bestemmelsene skal hjelpe skattyter å belyse om internprisingen er i overensstemmelse med armlengdeprinsippet. Det følger av utkast til lovens § 14b at dokumentasjonen bør bestå av følgende elementer:

1. En beskrivelse av virksomheten.
2. En beskrivelse av nærstående parter.
3. En beskrivelse av kontrollerte transaksjoner, samt transaksjoner mellom foretaket og dets faste driftssted(er).
4. En funksjonsanalyse av de kontrollerte transaksjonene og transaksjoner mellom foretaket og dets faste driftssted(er).
5. En sammenligningsanalyse, inklusive tilgjengelige opplysninger om sammenligningsobjektet.
6. En beskrivelse av den valgte internprisingsmetoden og dens anvendelse.

Ovennevnte dokumentasjon utarbeides for grenseoverskridende transaksjoner.

Hvis den totale markedsverdien av transaksjoner mellom nærstående parter maksimalt er € 500 000 i løpet av et ligningsår, begrenses dokumentasjonsplikten til punkt 1 til og med 3, dvs. 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 ovennevnte dokumentasjon 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 EU Transfer Pricing Forum sin atferdskodeks for dokumentasjonsregler på internprisingsområdet.

### *Personkrets*

Dokumentasjonsplikten gjelder for finske skattytere involvert i transaksjoner med nærstående utenlandske parter. Også transaksjoner mellom et 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

1. den ene parten direkte eller indirekte eier mer enn halvparten av aksjekapitalen i den andre parten,
2. den ene partens aksjepost eller andel direkte eller indirekte berettiger til mer enn halvparten av de totale stemmerettighetene i den andre parten,
3. den ene parten direkte eller indirekte har rett til å utnevne mer enn halvparten av den andre partens styremedlemmer eller en sammenlignbar organ i den andre partens styrelse, eller
4. partene har felles ledelse eller den ene parten utøver faktisk kontroll over den andre parten.

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

#### *Sanksjoner*

Skattemyndighetene har mulighet til å gjennomføre skjønnslingning, og kan ilegge bøter ved manglende eller mangelfull dokumentasjon. Bøtene utgjør maksimum € 25 000 per overtredelse.

### **5.2.4 Tyskland**

#### *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.

#### *Dokumentasjonsplikt*

Tysklands lovgivning om dokumentasjonsplikt (Abgabenordnung seksjon 90 § 3) pålegger skattyter 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 skjønnsuttøvelsen snus bevisbyrden slik at det blir opp til skattyter å bevise korrekt armlengdepris.

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

#### *Personkrets*

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

#### *Sanksjoner*

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

### **5.2.5 Storbritannia**

#### *Opplysningsplikt*

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

#### *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 skattemyndighetene utarbeidet en egen veiledning som bygger på OECDs internprisingsretningslinjer.

Dokumentasjonen må foreligge senest på selvangivelsestidspunktet.

#### *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 50 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 innlandske 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 med ikke-diskrimineringsbestemmelse med, er derimot omfattet av dokumentasjonsplikten. Mellomstore selskaper kan også etter krav fra skattemyndighetene bli pålagt å utarbeide internprisingsdokumentasjon.

### *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.

## **5.2.6 USA**

### *Opplysningsplikt*

USA har et selvangivelsessystem basert på at skattyter selv fastsetter inntekt og beregner skatten ("self assessment"). 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 skattyters 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.

### *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 valgt
- 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.

#### *Personkrets*

Som nevnt kommer den særskilte opplysningsplikten ved konserninterne transaksjoner til anvendelse ved grenseoverskridende transaksjoner hvor eierskap eller kontroll overstiger bestemte prosentsatser. Skattemyndighetens kompetanse etter sec. 482 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. Bestemmelsen er ikke begrenset til å gjelde for grenseoverskridende transaksjoner. Det samme gjelder reglene om tilleggsskatt og den dokumentasjonsplikt som disse reglene medfører.

#### *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.

### **5.3 Flernasjonalt koordineringsarbeid**

#### **5.3.1 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 JTPG, og en meddelelse fra Kommisjonen 7. november 2005, vedtok Rådet 27. juni 2006 en atferdskodeks for dokumentasjonsregler på internprisingområdet. 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 risikoen 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, dvs. 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, dvs. (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 internprisingsfremgangsmåte.

Internprisingsdokumentasjon i de forskjellige land 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, og at skattyteren har levert dokumentasjonen innen rimelig tid (etter påkrav fra skattemyndighetene) i god tro om at han har oppfylt sine forpliktelser.

### **5.3.2 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 dette samarbeidet er å redusere de administrative ulempene det medfører for skattytere å måtte utarbeide ulik dokumentasjon for å oppfylle krav i ulike jurisdiksjoner. Bruk av denne pakken 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 de generelle retningslinjene i OECDs Guidelines.

### **5.3.3 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 Skattekomiteen, 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.

#### **5.4 Behovet for nye oppgave - og dokumentasjonsplikter**

Gjennomgangen av gjeldende rett viser at utenlandske selskaper og personer som driver virksomhet på norsk sokkel eller landbasert virksomhet i Norge, og som lignes sentralt ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker skal gi opplysninger om transaksjoner med selskaper innen samme konsern i Regnskapsutdraget. Videre skal NOKUS-selskaper 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 heller ingen særskilte regler om dokumentasjon av fastsettelse av 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 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 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 internttransaksjoner, herunder straffesanksjoner. Når stadig flere land innfører regler om oppgave- og/eller dokumentasjonsplikt for prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner, risikerer en at selskapene prioriterer å oppfylle disse i landene hvor det er innført særskilte regler. Det er viktig at også Norge er med på denne utviklingen.

Etter departementets oppfatning er gjeldende regelverk ikke tilstrekkelig for å sikre riktig ligning av skattyterne ved fastsettelse av 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 nærmere

undersøkelser av internprisfastsettelse. 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 en rekke hensyn. Særlig viktig er det å veie det merarbeidet som påføres skattyterne opp mot ligningsmyndighetenes nytte av å få opplysningene.

## **5.5 Hvem bør omfattes av nye oppgave- og dokumentasjonsplikter**

### **5.5.1 Generelt**

Inntektskorreksjon etter skatteloven § 13-1 kan skje når en skattyter har fått sin inntekt redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning. Interessefellesskapet i § 13-1 kan oppfylles på ulike måter. Det er ikke krav om bestemte tilknytningsformer, som for eksempel eierskap, og interessefellesskapet 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 opplysnings- 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 oppgave- og dokumentasjonsplikten som foreslås her. 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 eierne og små aksjeselskaper vil normalt bestå i 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 foreslår derfor at fysiske personer ikke omfattes av forslaget til nye regler om oppgave- og dokumentasjonsplikt.

Departementets forslag til nye regler om oppgave- og dokumentasjonsplikt for internpriser vil derfor bare få betydning ved transaksjoner mellom juridiske personer. Etter departementets oppfatning bør alle typer juridiske personer omfattes av oppgave- og dokumentasjonsplikten, selv om de fleste konserninterne transaksjonene antas å skje mellom selskap. Dette innebærer at blant annet fond, truster, stiftelser og pensjonskasser også omfattes.

Oppgave- og dokumentasjonsplikten bør knyttes til de tilfellene der en juridisk person har en viss innflytelse over en annen juridisk person. Det kan reises spørsmål om hvor omfattende innflytelsen bør være for at det skal være aktuelt med oppgave- eller dokumentasjonsplikt. For eksempel kan nevnes at Regnskapsutdraget for utenlandske selskaper eller personer, med opplysninger om konserninterne transaksjoner, skal leveres når det foreligger interessefellesskap med det foretaket som det er gjennomført transaksjoner med. Som foretak i interessefellesskap regnes blant annet foretak som direkte eller indirekte eier eller kontrollerer mer enn 20 prosent av et annet selskap. Departementet ser foreløpig ikke for seg at en så vidt lav grense for innflytelse skal utløse oppgave- og dokumentasjonsplikt. Departementet foreslår at skattyter som eier eller kontrollerer mer enn 50 prosent av et annet selskap mv. skal omfattes av den særskilte oppgave- og dokumentasjonsplikten.

Departementet foreslår derfor at en juridisk person som selv eller sammen med nærstående, eier eller kontrollerer mer enn halvparten av en annen juridisk person skal omfattes av de nye reglene. Tilsvarende foreslås at en juridisk person som eies eller kontrolleres for mer enn halvparten av en annen juridisk person og dennes nærstående, skal omfattes av oppgave- og dokumentasjonsplikten. Både direkte og indirekte eierskap eller kontroll omfattes.

Kriteriet "kontrollerer" tar sikte på å fange opp tilfeller hvor bestemmende innflytelse over det annet rettssubjekt innehas 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 eierandel skal alle eierandeler som overstiger 50 prosent regnes med, selv om en ved å multiplisere eierandelene kommer til at den indirekte eierandelen ikke overstiger 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 overstiger 50 prosent.

Ved fastsettelsen av kretsen av de som skal regnes som nærstående, er det etter departementets oppfatning naturlig å ta utgangspunkt i avgrensningen i skatteloven § 2-38 fjerde ledd. Dette er nokså bred definisjon av nærstående, som omfatter både selskaper som skattyteren har eierinteresse i, og selskaper og personer som har eierinteresse i skattyteren. Dessuten omfattes selskaper som eierne av skattyter har eierinteresse i, samt nærstående personer til personlige eiere av skattyteren og selskap mv. som disse har eierinteresse i. Fysiske personer omfattes av kretsen over hvem som skal anses som nærstående, selv om de ikke vil være omfattet av forslaget om hvem som skal ha oppgave- og dokumentasjonsplikt. Etter skatteloven § 2-38 fjerde ledd omfattes bare betydelig direkte eller indirekte eierinteresse, det vil si at man eier minst 10 pst. av kapitalen eller har minst 10 pst. av stemmene som kan avgis på

generalforsamlingen. Ved avgrensningen av hvem som skal omfattes av oppgave- og dokumentasjonsplikten må kravet til betydelig eierinteresse økes. Departementet foreslår derfor at bare tilfeller der nærstående selskaper mv. eier eller kontrollerer mer enn halvparten av selskapet skal omfattes.

Et særskilt spørsmål er om de nye oppgave- og dokumentasjonsreglene også 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 intern norsk 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 intern norsk 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 ("Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations") kan gjøres gjeldene for tilordning av inntekter og kostnader til faste driftsteder.

En betydelig del av den utenlandske virksomheten i Norge er organisert gjennom faste driftsteder her. Hensynet til å sikre det norske skattefundamentet og hensynet til likebehandling av ulike organisasjonsstrukturer tilsier derfor 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.

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 må være avgjørende da den også vil være bestemmende for skatteplikten til det andre landet. I tilfeller hvor det ikke eksisterer noen skatteavtale mellom Norge og det annet land, legger departementet til grunn at definisjonen i OECDs mønsterskatteavtale artikkel 5 bør anvendes.

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 kontrollerte transaksjoner 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. *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* er det nylig vedtatt, og i Finland er det nylig fremmet forslag om, nye dokumentasjonsregler for internprising som bare gjelder grenseoverskridende transaksjoner. Etter departementets oppfatning bør en ved utarbeidelse av nye opplysnings- og dokumentasjonsregler unngå at det kan reises tvil om lovligheten i forhold til EU/EØS-retten. Etter departementets syn bør en derfor ved utarbeidelsen av de nye reglene ta utgangspunkt i at innenlandske og grenseoverskridende kontrollerte transaksjoner i størst mulig grad behandles likt.

Det må også tas stilling til på hvilket tidspunkt kravet til eierandel eller kontroll må være oppfylt for at skattyter skal være omfattet av reglene. Departementet antar at eierforholdene i de fleste av de selskapene som vil omfattes av oppgave- og dokumentasjonsplikten vil være stabile. Dette kan tale for å legge til grunn at kravene 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. Det foreslås derfor at alle transaksjoner som er gjennomført mens kravene til eierandel eller kontroll er oppfylt skal omfattes av oppgave- og dokumentasjonsplikten.

### **5.5.2 Særlig om dokumentasjonsplikt**

Mens opplysningsplikten først og fremst skal gi ligningsmyndighetene grunnlag for å avgjøre om det er grunn til å undersøke for eksempel 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. Dokumentasjonsplikten vil dermed være mer omfattende, og dermed også mer byrdefull, enn opplysningsplikten.

Utgangspunktet er at det er i de større virksomhetene at omfanget av konserninterne transaksjoner er av størst omfang. Det er disse virksomhetene som er av størst interesse for ligningsmyndighetene ved nærmere undersøkelser av fastsettingen av internpriser. Etter departementets syn bør derfor anvendelsesområdet for dokumentasjonsplikten i utgangspunktet være snevrere enn anvendelsesområdet for oppgaveplikten.

Etter departementets oppfatning kan det være naturlig å ta utgangspunkt i de danske reglene som også som hovedregel unntar de mindre virksomhetene fra dokumentasjonsplikten. Som mindre virksomheter 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 har erfart 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 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 bare omfatter virksomheter som har 250 eller flere ansatte og som enten har omsetning på 400 millioner kroner eller mer, eller en balanse på 350 millioner kroner eller mer.

Beregningen av antall ansatte, omsetning og balanse skal skje på konsolidert basis. Det vil dermed ikke være det enkelte selskaps størrelse som er avgjørende for om det foreligger særskilt dokumentasjonsplikt, men størrelsen på gruppen eller konsernet som selskapet inngår i. Ved beregningen av antall ansatte, omsetning eller balanse skal derfor alle selskap eller innretninger som er knyttet til hverandre på en slik måte at det oppstår oppgave- og dokumentasjonsplikt tas med. Dette betyr at alle enheter som inngår ved beregningen av om kravet til eierskap eller kontroll er oppfylt, skal regnes med ved beregningen.

Som eksempel kan nevnes at beregningen av antall ansatte, balanse og omsetning dermed omfatter alle selskapene eller innretningene som skattyter eier eller kontrollerer mer enn halvparten av. Tilsvarende skal beregningen omfatte alle selskap eller innretninger som eies eller kontrolleres for mer enn halvparten. Gruppen av selskaper som skal tas med ved beregningen av antall ansatte mv. kan også omfatte både selskap som skattyter kontrollerer og selskap som skattyter kontrolleres av. Det samme gjelder nærstående personer og enheter.

En liten enhet, for eksempel selskap eller fast driftssted, vil dermed kunne omfattes av den særskilte dokumentasjonsplikten, dersom gruppen av enheter som inngår ved beregningen av om kravet til eierskap eller kontroll er oppfylt, ofte et konsern, overstiger grensene som er nevnt ovenfor.

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. På usikkert grunnlag anslås at i størrelsesorden 2.500 - 3.500 skattytere vil bli underlagt et generelt krav om dokumentasjonsplikt.

Unntaket for små og mellomstore bedrifter bør imidlertid ikke gjelde for kontrollerte transaksjoner eller mellomværende med medkontrahenter hjemmehørende i land hvor Norge ikke kan kreve opplysninger om medkontrahentens inntekts- eller formuesforhold i medhold av 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 alle skattytere, uavhengig av størrelsen, når de har kontrollerte transaksjoner eller mellomværende med medkontrahenter som er hjemmehørende i land som norske myndigheter ikke kan innhente opplysninger fra. Dette vil som hovedregel gjelde såkalte lavskatteland eller skatteparadis. Dersom små og mellomstore bedrifter har transaksjoner med medkontrahenter både i land norske ligningsmyndigheter kan få opplysninger fra og ikke kan få opplysninger fra, vil dokumentasjonsplikten bare gjelde transaksjonene med medkontrahenter i land norske ligningsmyndigheter ikke kan få opplysninger fra.

Det presiseres at også skattytere som faller utenfor den særskilte dokumentasjonsplikten må være forberedt på å kunne dokumentere sine internpriser dersom ligningsmyndighetene ber om det. Disse selskapene må også kunne fremlegge 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 foreslås i dette høringsnotatet. Det vises i denne sammenhengen til gjennomgangen av gjeldende rett, som fortsatt vil ha betydning for de skattyterne som ikke omfattes av dette forslaget.

## **5.6 Nærmere om ny og utvidet oppgaveplikt**

### **5.6.1 Oppgavepliktens innhold**

Formålet med å innføre en særskilt oppgaveplikt for kontrollerte transaksjoner og mellomværende er å gi ligningsmyndighetene en oversikt over de kontrollerte transaksjonene og et grunnlag for utvelgelse av de skattyterne de ønsker å kontrollere grundigere i forbindelse med ligningen.

Opplysningene som gis i utenlandsoppgaven 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 for å ivareta ligningsmyndighetenes behov for et grunnlag for utvelgelse av de skattyterne de ønsker å kontrollere nærmere ved internprisfastsettelse.

Spørsmålet er hvor omfattende oppgaveplikten bør være. I OECDs retningslinjer gis det uttrykk for at skattemyndighetene bør begrense den mengde informasjon de anmoder om i forbindelse med levering av selvangivelse. På dette stadiet bør opplysningsplikten begrenses til å kreve at skattyter fremskaffer tilstrekkelig

informasjon til at skattemyndighetene omtrentlig kan fastslå hvilke skattytere 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 den kontrollen som utøves og de kontrollerte transaksjonene og mellomværendene. I tillegg skal skattyter gi enkelte identifikasjonsopplysninger om seg selv.

Etter departementets oppfatning er det kontrollerte transaksjoner og mellomværende av et visst omfang som vil være av størst interesse for ligningsmyndighetene å granske nærmere. For i størst mulig grad å redusere arbeidet med utfyllingen av en slik oppgave som nevnt ovenfor, foreslår departementet at skattyter allerede i selvangivelsen gir enkelte opplysninger knyttet til kontrollerte transaksjoner. Skattyter bør opplyse om han omfattes av kretsen av skattytere som har oppgaveplikt etter de nye reglene. Dersom skattyter svarer bekreftende på dette, bør han opplyse om omfanget av eventuelle kontrollerte transaksjoner og mellomværende. Dersom de kontrollerte transaksjonene ikke overstiger et visst omfang, for eksempel 10 millioner kroner, foreslår departementet at skattyter unntas fra oppgaveplikten. Ved beregningen av om grensen er overskredet skal både konserninterne transaksjoner og mellomværende, for eksempel konserninterne fordringer eller gjeld, regnes med. Eksempler på konserninterne transaksjoner er salg mellom kontrollerte selskap eller beløp som skattyter er belastet for tjenester fra et konserninternt selskap, mens eksempler på mellomværender kan være konserninterne fordringer eller gjeld. Dersom skattyter har gjennomført transaksjoner uten vederlag, bør han likevel ikke unntas fra oppgaveplikten. Dette bør også opplyses i selvangivelsen.

De foreslåtte kriteriene for oppgaveplikten gjør det vanskelig å tallfeste antall skattytere som vil omfattes. På usikkert grunnlag anslås likevel at ca. 8 000 skattytere vil omfattes av oppgaveplikten.

I de tilfellene skattyter skal levere oppgave, kan det reises spørsmål om hvor detaljerte opplysninger som bør gis om den kontrollen som utøves. En mulighet er at skattyter gir detaljerte opplysninger om kontrollen, for eksempel slik at eierandelen for hvert enkelt selskap oppgis. Etter departementets oppfatning er det ikke nødvendig med en så detaljert oversikt på dette stadiet. Skattytere som er forpliktet til å utarbeide særskilt dokumentasjon vil opplyse om disse forholdene i dokumentasjonen. Øvrige skattytere vil måtte gi nærmere opplysninger om dette i medhold av ligningsloven § 4-8 eller § 4-10. Departementet foreslår derfor at skattyter skal opplyse om skattyter kontrollerer en annen juridisk person eller har et fast driftssted eller om skattyter kontrolleres av en annen juridisk person eller er et fast driftssted. 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 som skattyter har kontrollerte transaksjoner med. Departementet foreslår også at det skal opplyses om hvem som er den endelige konsernspissen (ultimate eier) i det konsernet eller gruppen av selskaper som skattyter inngår i, og hvilken landtilhørighet den endelige konsern-

spissen har. Dersom et større konsern består av flere mindre konsern (underkonsern) er det konsernspissen i hovedkonsernet som det skal opplyses om.

Departementet foreslår også at det skal opplyses om noen av de juridiske personene eier eller kontrollerer mer enn 90 prosent av skattyter eller om skattyter eier eller kontrollerer mer enn 90 prosent av en juridisk person. Etter departementets oppfatning er det av spesiell interesse for ligningsmyndighetene å få en oversikt over tilfellene hvor det foreligger full kontroll.

Ved utvelgelsen av kontrollobjekter vil det også være av betydning for ligningsmyndighetene å få en viss oversikt over hvor selskapene mv. som den norske skattyteren eier eller kontrollerer er hjemmehørende. Tilsvarende er det interessant å få oversikt over hvor de selskapene mv. som kontrollerer den norske skattyteren er hjemmehørende. Departementet foreslår derfor at skattyter skal opplyse ved avkrysning om det kontrollerer eller kontrolleres av selskap mv. hjemmehørende i Norge, annet EØS-land eller øvrige land. Dersom skattyter krysser av for øvrige land, foreslår departementet at skattyter også skal oppgi hvilket eller hvilke land.

Ligningsmyndighetene har også 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 avkrysning av "ja" eller "nei" på spørsmål 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. For å kunne gi opplysninger om transaksjonenes omfang må skattyter foreta en beregning av omfanget av transaksjonene. I utgangspunktet vil dette medføre at skattyter beregner det konkrete beløpet som de kontrollerte transaksjonene utgjør. Hvor skattyter har beregnet dette nøyaktig vil det ikke være noen ekstra byrde for skattyter 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 mellomværende det dreier seg om. Skattyter 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 skattyter er del av et konsern hvor det inngår flere kontrollerte selskap kan det reises spørsmål om opplysningene om de kontrollerte transaksjonene skal oppgis samlet for alle selskapene innenfor konsernet, eller om rapporteringen bør deles opp slik at det fremgår hva som kan henføres til hvilke selskap. Opplysningene skal gi grunnlag for utvelgelse av de norske skattyterne ligningsmyndighetene ønsker å se nærmere på i forbindelse med ligningen eller senere kontroll av denne. Etter departementets oppfatning vil det derfor på dette stadiet være tilstrekkelig for ligningsmyndighetene å få opplysninger om de samlede kontrollerte transaksjonene. Departementet foreslår derfor at det er det samlede omfanget av kontrollerte transaksjoner som det skal opplyses om, uten at det spesifiseres hvem transaksjonsmotparten er.

Etter departementets oppfatning vil en oppgaveplikt som beskrevet ovenfor gi ligningsmyndighetene gode muligheter for å plukke ut de skattyterne de ønsker å undersøke nærmere i forbindelse med fastsettelse av internpriser ved kontrollerte transaksjoner. Ligningsmyndighetene vil for eksempel kunne plukke ut skattytere med betydelige transaksjoner med heleide datterselskap i lavskatteland.

Departementet legger opp til at denne særskilte oppgaveplikten erstatter utenlandsoppgaven.

Det vil senere bli vurdert om de opplysningene om kontrollerte transaksjoner som i dag gis i enkelte skjema, skal videreføres som i dag eller om disse skal inngå i skjemaet med 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.

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. 3700 selskaper å rapportere om sin utenriksøkonomi. For å oppfylle Norges internasjonale forpliktelser om rapportering av

utgående direkteinvesteringer og multinasjonale selskapers aktivitet (FATS-statistikk) er SSB avhengig av et register over direkte og indirekte eide datterselskap og tilknyttede selskap 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. Når utenlandsoppgaven fjernes vil Statistisk Sentralbyrå måtte hente disse opplysningene fra andre kilder. Departementet vil, i samarbeid med Statistisk Sentralbyrå og Skattedirektoratet, se nærmere på mulighetene for samordning av rapporteringspliktene. Etter departementets oppfatning er likevel utgangspunktet 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.

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

### **5.6.2 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 imidlertid av ligningsloven § 4-4 nr. 6 at det kan fastsette 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 opplysninger 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.

De opplysningene som det nå legges opp til at det skal opplyses om, er det ikke nødvendig å avvente avleggelsen av årsregnskapet for å kunne opplyse om. De opplysningene som nå 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 ligningsmyndigheten vil kontrollere nærmere ved ligningen.

## 5.7 Nærmere om ny og utvidet dokumentasjonsplikt

### 5.7.1 Innledning

Plikten til å utarbeide dokumentasjon vil gjelde for skattytere som er omfattet av reglens subjektive virkeområde og som gjennomfører kontrollerte transaksjoner. Ved den nærmere utformingen av dokumentasjonskravene 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 internasjonale 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 Atferdskodex for dokumentasjonsregler på internprisingsområdet, jf. omtale i kapittel 4.6 og 5.3.1 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 (arm lengdeprinsippet). 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 arm lengdeprisnippet, 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 betydelige transaksjoner underbygges med en annen og mer omfattende dokumentasjon enn enklere og mindre betydningsfulle transaksjoner. På samme vis vil det være naturlig at transaksjoner som er atypiske for foretaket, for eksempel overføring av immaterielle eiendeler, dokumenteres grundigere enn transaksjoner som er rutinemessige for foretaket. 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 arm lengdeprinsippet.

Den særlige dokumentasjonsplikten bør etter departementets oppfatning hjemles i lov. En mer detaljert veiledning om dokumentasjonskravets innhold kan imidlertid bare hensiktsmessig gis i form av retningslinjer. Det vil være naturlig at Skattedirektoratet står for utarbeidelsen av slike retningslinjer. Etter departementets vurdering bør forslaget til hjemmelsbestemmelse ledsages av noen rammer og hovedlinjer for hva dokumentasjonskravet skal gå ut på. Det foreslås at dokumentasjonsplikten hjemles i ny § 4-12 nr. 3 i ligningsloven, der det også foreslås at departementet gis hjemmel til å fastsette nærmere forskrifter eller gi retningslinjer om dokumentasjonskravets innhold. Departementet vil senere vurdere om det er behov for forskrifter om dokumentasjonskravets innhold, i tillegg til et sett mer detaljerte retningslinjer.

### 5.7.2 Hovedpunkter om dokumentasjonskravets innhold

Selv om omfanget og typen av dokumentasjon vil variere med kompleksiteten og omfanget av de kontrollerte transaksjoner, er det visse aspekter som er felles for alle internprisingsundersøkelser. Nedenfor angis noen hovedpunkter med hensyn til opplysninger som en bør forvente at inngår i dokumentasjonen. Deler av dokumentasjonen vil ha karakter av standardiserte opplysninger, som etter at de første gang er opprettet, bare behøver jevnlig oppdateringer. Andre deler vedrører spesifikke forhold som må dokumenteres fra gang til gang.

Departementet legger til grunn at foretak som etter beste skjønn oppfyller kravene som er nedfelt i EUs Atferdskodeks om internprisingsdokumentasjon, også vil tilfredsstille dokumentasjonskravene som foreslås innført i norsk rett.

#### *1) Beskrivelse av organisasjonen, foretaket og virksomheten*

Dokumentasjonen bør 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 bør redegjøres for skattyterens kjerneaktiviteter og de markedene han 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. En generell beskrivelse av bransjen og markedene som skattyteren eller det nærstående foretaket opererer i vil ofte 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, bør 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 ofte være nyttig at det gis en oversikt over de økonomiske resultater som skattyteren, og de nærstående partene som han har hatt kontrollerte transaksjoner med, har oppnådd i den senere tid.

Dokumentasjonen bør også inneholde en beskrivelse av organisasjonsstrukturen. Dette innbefatter 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 de skattyteren har hatt kontrollerte transaksjoner med. Beskrivelsen bør angi alle konsernenhetenes geografiske plassering. Det kan være hensiktsmessig å beskrive

nyere endringer i juridisk eller funksjonell struktur i konsernet. Juridisk/funksjonell organisasjonsstruktur kan hensiktsmessig vises ved et organisasjonskart.

### *2) Beskrivelse av art og omfang av kontrollert transaksjoner*

Dokumentasjonen bør 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. 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, dvs. mengde/omfang
- avtalevilkår
- hvordan betalingsbetingelsene er utformet, herunder valutaforhold
- hvordan transaksjonene står i sammenheng med andre kontrollerte transaksjoner

Det bør være anledning til å gi felles (aggregert) beskrivelse av flere likeartede transaksjoner som er gjennomført mellom samme parter på samme vilkår. Det må forventes at skattyteren gir en beskrivelse av det avtalegrunnlaget som er knyttet til de kontrollerte transaksjonene. Herunder bør det utarbeides en liste over relevante avtaler og sentrale avtaler bør vedlegges i kopi. Videre bør 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 4.5, eller er deltaker i kostnadsbidragsordninger som beskrevet i kapittel 4.9 foran.

### *3) Funksjonsanalyse*

Dokumentasjonen bør 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 FOU, 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 han har førstehåndskunnskap 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 5 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.

Departementet legger til grunn at funksjonsanalysen bør presenteres i form av en skriftlig redegjørelse. Trolig vil det være hensiktsmessig å supplere med en skjematisk fremstilling. En skisse til skjema til bruk ved funksjonsanalysen kan eventuelt inntas i retningslinjene. 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 prissettingsmetodene 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 metoden (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, partens økonomiske omstendigheter og forretningsstrategier. Et siste steg i analysen er å foreta justeringer i den utstrekning dette forbedrer sammenlignbarheten. Sammenlignbarhetsanalyse er omtalt i OECDs retningslinjene i punktene 1.15 til 1.35. Se også kapittel 4.2 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 1-4 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 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 (eller et foretak han er i interessefellesskap med) 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 normalt kreves at skattyteren undersøker om det finnes egnede interne sammenlignbare transaksjoner, og at dokumentasjonen inneholder 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 utgangspunktet vil være at det, innen rimelighetens grenser, bør innhentes så mye informasjon som mulig om de faktorer som påvirker sammenlignbarheten. En fremgangsmåte som i praksis blir benyttet for å innhente informasjon om eksterne sammenligningsobjekt er databasesøk i allment tilgjengelige databaser, som for eksempel Amadeus. Dette gir tilgang til aggregerte resultat- og balansetall, men gir de gir normalt liten veiledning på transaksjonsnivå. Etter departementets vurdering er det ikke grunnlag for konsekvent å avise 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 bør inneholde informasjon om sammenlignbare transaksjoner, forutsatt at skattyteren har hatt tilgang til slik informasjon. 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 immaterielle eiendeler.

Dersom skattyteren ikke har hatt tilgang til sammenligningsobjekt eller det vil være forbundet med uforholdsmessige store kostnader å skaffe seg tilgang til slike, bør internprisingsdokumentasjonen i utgangspunktet kunne leveres uten å inneholde en sammenlignbarhetsanalyse. Å avstå fra å presentere en sammenlignbarhetsanalyse vil bero på en subjektiv vurdering av kost/nytteforholdet fra skattyterens side. I slike tilfelle bør skattyteren imidlertid begrunne hvorfor en sammenlignbarhetsanalyse ikke presenteres og forklare 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.

Etter departementets vurdering bør det ikke forlanges at den dokumentasjonen som skattyter i første omgang leverer skal inneholde sammenlignbarhetsanalyser basert på databaseundersøkelser. Slike analyser er normalt kostbare og også tidkrevende å få utarbeidet.

Departementet legger imidlertid til grunn at ligningsmyndigheten, 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. Det legges imidlertid til grunn at ligningsmyndigheten forbeholder dette for saker som under kontrollen vurderes som komplekse og betydningsfulle.

#### *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 bør skattyteren også redegjøre for hvilken internprisingsmetode som er benyttet, og begrunne hvorfor den aktuelle metoden er valgt. I valget av prissettingsmetode må det forventes at skattyteren hensyntar anvisningene i OECDs retningslinjer for internprising, og den valgte metodes forhold til OECD-retningslinjene bør beskrives. Funksjonsanalysen av den kontrollerte transaksjon kan gi nyttige innspill til valg av prissettingsmetode og til anvendelsen av denne.

OECD-retningslinjene inneholder en beskrivelse av metoder for prising av kontrollerte transaksjoner i overensstemmelse med armlengdeprinsippet. I kapitel II i OECD-retningslinjene redegjøres for de såkalte tradisjonelle transaksjonsmetodene, som er sammenlignbar ukontrollert prismetoden, videresalgprismetoden og kost-pluss-metoden. I kapittel III i retningslinjene redegjøres det for to såkalte transaksjonsoverskuddsmetoder, nemlig overskuddsdelingsmetoden og den transaksjonsbaserte nettomarginmetoden. I henhold til OECD-retningslinjene er de tradisjonelle transaksjonsmetodene å foretrekke fremfor transaksjonsoverskuddsmetodene. I kapittel 4 foran er det gitt en sammenfatning av OECD-retningslinjene, herunder inngår en beskrivelse av metodene og deres anvendelsesområde. Det vises særlig til kapitlene 4.3 og 4.4 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 prissettingsmetoder 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.

#### **5.7.3 Leveringsmåte, leveringsfrist og oppbevaringskrav**

Internprisingsdokumentasjon skal være skriftlig. Den kan utarbeides på papir eller elektronisk. Departementet legger til grunn at dokumentasjon som er utarbeidet på norsk, dansk, svensk eller engelsk bør aksepteres. Det forutsettes videre at ligningsmyndighetene i enkelttilfeller kan akseptere dokumentasjon på annet språk dersom ligningsmyndighetene anser dette som hensiktsmessig.

Departementet foreslår at internprisingsdokumentasjon bare skal leveres etter krav fra ligningsmyndighetene. Et slikt påkrav vil bare fremmes på kontrollstadiet, der utvelgelsen av kontrollobjekter i betydelig grad vil bero på informasjon om kontrollerte transaksjoner i vedlegg til selvangivelsen, jf. foran i kapittel 5.6. Dette aktualiserer spørsmål om 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. Og 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 ligningsmyndigheten 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. Det forutsetter at en betydelig del av arbeidet med å utarbeide og oppdatere internprisingsdokumentasjonen 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 forskjelligartet dokumentasjon. Etter departementets vurdering kan det være naturlig at fristen settes til 45 dager fra ligningsmyndigheten har fremsatt skriftlig krav om å få dokumentasjonen utlevert. En slik frist 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 5.7.2 bør det ikke forventes at internprisingsdokumentasjonen i første omgang inneholder opplysninger om sammenlignbare transaksjoner mellom uavhengige parter, når slik informasjon ikke var tilgjengelig på transaksjonstidspunktet. Heller ikke bør det forventes at skattyteren har utført databaseundersøkelser for å etablere et sammenligningsgrunnlag. Ligningsmyndigheten kan imidlertid, etter en konkret vurdering, anmode om at skattyteren utarbeider slik dokumentasjon. Det kan være naturlig at skattyteren gis noe lengre frist til utarbeidelse av slik dokumentasjon. Slike fristregler vil det være naturlig å nedfelle i forskrift.

Det oppstår videre spørsmål om oppbevaring av internprisingsdokumentasjon. I bokføringsloven (lov 19. november 2004 nr. 73) § 13 er det gitt regler om oppbeving av regnskapsmateriale, herunder også hvor lang tid materialet skal oppbevares av skattyteren. Bokføringsloven sonder 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 punkt 5-8.

Hvor skattyter har gitt uriktige eller ufullstendig opplysninger, følger det av ligningsloven § 9-6 at skattyters ligning kan endres 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 oppbevaring av slik dokumentasjon også inntas i eller 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 på grunnlag av tiårsfristen. Departementet foreslår derfor at internprisingsdokumentasjon i medhold av ligningsloven § 4-12 nr. 3 skal oppbevares i ti år etter inntektsåret, og at dette skal gjelde i tillegg til de oppbevaringskravene som følger av bokføringsloven.

## **5.8 Sanksjoner**

Skattyter som gir ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger kan få sin inntekt fastsatt ved skjønn, jf. skatteloven § 13-1 og 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 a og kan ilegges gebyr dersom utenlandsoppgaven ikke leveres innen fristen, jf. ligningsloven § 10-8.

Ved innføring av nye oppgave- og dokumentasjonsplikter oppstår spørsmål om gjeldende regler er tilstrekkelig for å sikre etterlevelse av oppgave- og dokumentasjonsplikten.

Etter departementets oppfatning bør de grunnleggende reaksjonene fortsatt være skjønnsligning og tilleggsskatt ved opplysningssvikt i forbindelse med internprisfastsettelse. De alminnelige reglene om skjønnsligning og tilleggsskatt bør også få anvendelse ved opplysningssvikt knyttet til oppgave- og dokumentasjonsplikten.

Departementet foreslår derfor at det gjøres en tilføyelse i ligningsloven § 8-2 nr. 2 slik at det fremgår at skattyters oppgaver kan settes til side dersom han ikke fremlegger dokumentasjon som nevnt i ligningsloven § 4-12 nr. 3 innen den fristen som er oppstilt der. Departementet legger til grunn at ikke ethvert forsøk på å dokumentere skattyters internpriser vil være tilstrekkelig til å oppfylle plikten. Den dokumentasjonen som fremlegges må være av en viss kvalitet for at skattyter skal anses for å ha oppfylt sin dokumentasjonsplikt. Departementet vil understreke at innføringen av særskilt dokumentasjonsplikt vil senke terskelen for å fastsette inntekten ved skjønn dersom skattyter ikke oppfyller denne plikten.

Ligningsloven § 8-2 nr. 3 må tilpasses slik at adgangen til skjønnsligning 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.

Departementet foreslår videre at regelen i ligningsloven § 9-2 nr. 7 om at skattyter taper sin klagerett når han ikke har levert utenlandsoppgave endres slik at klageretten tapes

når skattyter ikke oppfyller sin oppgave- eller dokumentasjonsplikt i medhold av forslaget til ligningsloven ny § 4-12.

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.

Det er ikke nødvendig med endringer i reglene om tilleggsskatt.

Departementet ser heller ikke grunn til å innføre ytterligere regler for å sikre etterlevelsen av oppgave- og dokumentasjonsplikten nå, men vil se nærmere på dette senere dersom det viser seg at etterlevelsen ikke er god nok.

## 6 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 er dette et omfattende arbeid. Denne gruppen kan få noe redusert oppgaveplikt med den nye oppgaven. Det er dermed særlig ved rapporteringen av innenlandske transaksjoner at det vil bli økt rapporteringsbyrde. Rapporteringsbyrden begrenses likevel betydelig ved at det er først når konserninterne transaksjoner og mellomværende overstiger et visst omfang, for eksempel kr. 10 mill., at det skal leveres en slik oppgave.

*Dokumentasjonsplikten* etter ligningsloven § 4-12 nr. 3 pålegger også de skattyterne som omfattes økte kostnader. 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 slik dokumentasjon også i Norge. De foreslåtte dokumentasjonskravene er i stor utstrekning de samme som i andre land. Skattyterne vil dermed kunne unngå 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 store foretak, slik at det er relativt få skattytere som skal utarbeide dokumentasjon.

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. I de tilfellene 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 fastsettelse og opplysningsplikt knyttet til internpriser. Departementet antar også at det har vært en økende bevissthet hos norske selskaper om muligheten for anvendelse av internpriser til allokering av inntekter eller fradrag der 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 oppfølging av fastsettelsen 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 ikke medføre behov for økte ressurser i skatteetaten.

## 7 UTKAST TIL FORSLAG TIL LOVENDRINGER

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

§ 4-4 nr. 3 skal lyde:

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

§ 4-4 nr. 6 skal lyde:

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

Ny § 4-12 skal lyde:

1.

*Selskap eller innretning som har plikt til å levere selvangivelse i medhold av § 4-2 nr. 1 og som*

- a. selv eller sammen med nærstående, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer mer enn halvparten av et selskap eller innretning, eller*
- b. eies eller kontrolleres for mer enn halvparten, direkte eller indirekte, av et selskap eller innretning alene eller sammen med nærstående, eller*
- c. har fast driftssted i utlandet, eller*
- d. er en utenlandsk skattyter som har fast driftssted i Norge*  
*skal levere oppgave over art og omfang av økonomiske transaksjoner og mellomværende med slike selskaper, innretninger og faste driftsteder.*

2.

*Som nærstående regnes*

- a. selskap eller innretning som skattyteren har en betydelig direkte eller indirekte eierinteresse i eller kontroll over,*
- b. person eller selskap mv. som har en betydelig direkte eller indirekte eierinteresse i eller kontroll over skattyteren,*
- c. selskap mv. som nærstående etter b har en betydelig direkte eller indirekte eierinteresse i eller kontroll over,*
- d. nærstående person etter b sine foreldre, søsken, barn, barnebarn, ektefelle, samboer, ektefelles foreldre og samboers foreldre, samt selskap mv. som disse har betydelig eierinteresse i eller kontroll over,*
- e. selskap mv. som nærstående etter d har en betydelig direkte eller indirekte eierinteresse i eller kontroll over.*

*Betydelig eierinteresse eller kontroll foreligger ved eie eller kontroll av minst halvparten av eier- eller kontrollandelene i selskapet eller innretningen.*

3.

*Skattyter som nevnt i nr. 1, som alene eller sammen med selskap eller innretning som nevnt der, som har*

- minst 250 ansatte og enten*
- har en salgsinntekt på minst 400 millioner kroner eller*
- har en balansesum på minst 350 millioner kroner*

*skal utarbeide skriftlig dokumentasjon som gir grunnlag for å vurdere om priser og vilkår mellom kontrollerte foretak er fastsatt i samsvar med det som ville vært fastsatt mellom uavhengige parter.*

*Skattyter som har kontrollerte transaksjoner med selskaper eller innretninger hjemmehørende i stater hvor Norge ikke kan kreve opplysninger om medkontrahentens inntekts- eller formuesforhold i medhold av folkerettslig overenskomst, skal utarbeide skriftlig dokumentasjon for slike transaksjoner uavhengig av begrensningene ovenfor.*

*Dokumentasjonen skal legges fram, utleveres eller sendes innen 45 dager etter krav fra ligningsmyndighetene, og skal oppbevares av skattyter i minst 10 år etter utgangen av inntekståret.*

4.

*Departementet kan fastsette nærmere forskrifter og retningslinjer til utfylling og gjennomføring av denne bestemmelsen, herunder begrense kretsen av skattytere som omfattes av oppgave- og dokumentasjonsplikten.*

§ 8-2 nr. 2 skal lyde:

Skattyterens oppgaver kan settes til side også når han ikke innen den frist som ligningsmyndigheten 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 skattyter ikke fremlegger dokumentasjon som nevnt i § 4-12 nr. 3 innen den frist som er oppgitt der.*

§ 8-2 nr. 3 skal lyde:

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

§ 9-2 nr. 7 skal lyde:

Skattyteren kan ikke kreve å få sin klage behandlet hvis han har unnlatt

- a. *å levere selvangivelse, næringsoppgave eller oppgave som nevnt i § 4-12 nr. 1*
- b. *å gi opplysning som ligningsmyndighetene spesielt har bedt om*
- c. *å medvirke til spesiell undersøkelse etter pålegg han har fått etter § 4-10 eller*
- d. *å fremlegge dokumentasjon som nevnt i § 4-12 nr. 3 innen den frist som er oppgitt der.*

§ 10-8 nr. 1 skal lyde:

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.

I lov om skatt av inntekt og formue (skatteloven) av 26. mars 1999 nr. 14 gjøres følgende endringer i § 13-1:

Annet ledd skal lyde

Er den andre personen, selskapet eller innretningen som er nevnt i første ledd, bosatt eller hjemmehørende i et land hvor Norge ikke kan kreve opplysninger om vedkommendes formues- og inntektsforhold i medhold av folkerettslig overenskomst, 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.

Nytt fjerde ledd skal lyde:

*Ved avgjørelsen av om formue eller inntekt er redusert etter første ledd og ved skjønnsmessig fastsettelse av formue eller inntekt etter tredje ledd, skal det tas hensyn til retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter som er vedtatt av Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling (OECD). Disse retningslinjer skal, så langt de passer, på samme måte tas hensyn til i transaksjoner inngått mellom skattytere som er bosatt eller hjemmehørende i Norge. Det foranstående gjelder bare i den utstrekning Norge har sluttet seg til retningslinjene og så fremt departementet ikke har bestemt noe annet.*