

# **DOKUMENTASJONSKRAV VED INTERNPRISING**

**En komparativ fremstilling av finansdepartementets forslag til  
dokumentasjonskrav og tilsvarende krav i  
EU og USA**

Kandidatnummer: 509

Leveringsfrist: 25.04.2007

Til sammen 17.099 ord

23.11.2007

# Innholdsfortegnelse

<b><u>1</u></b>	<b><u>INNLEDNING</u></b>	<b><u>1</u></b>
1.1	Bakgrunn for valg av tema	1
1.2	Hva er internprising?	1
1.3	Behovet for internprisingsregler	2
1.4	Behovet for dokumentasjonskrav	3
1.5	Presisering av problemstillingen	4
1.6	Rettskildebildet	5
1.6.1	Norge	5
1.6.2	EU	7
1.6.3	USA	8
1.6.4	OECD	9
1.6.5	Forholdet mellom OECDs retningslinjer og høringsnotatet	10
<b><u>2</u></b>	<b><u>KORT OM INTERNPRISINGSMETODENE</u></b>	<b><u>11</u></b>
2.1	Armlengdeprinsippet	11
2.2	Tradisjonelle transaksjonsmetoder	12
2.2.1	Sammenlignbar ukontrollert pris-metoden	12
2.2.2	Videresalgsprismetoden	13
2.2.3	Kost-pluss-metoden	14
2.3	Transaksjonsoverskuddsmetoder	16
2.3.1	Overskuddsdelingsmetoden	16
2.3.2	Transaksjonsbasert nettomargin-metoden	17
<b><u>3</u></b>	<b><u>KORT OM OPPGAVEPLIKTEN</u></b>	<b><u>17</u></b>

<b>3.1</b>	<b>Oppgaveplikt etter norsk rett</b>	<b>18</b>
<b>3.2</b>	<b>Oppgaveplikt etter amerikansk rett</b>	<b>20</b>
<b>4</b>	<b><u>DOKUMENTASJONSKRAV</u></b>	<b>21</b>
<b>4.1</b>	<b>Dokumentasjonskravenes anvendelsesområde</b>	<b>21</b>
4.1.1	Hvilke skattytere omfattes	22
4.1.2	Geografisk avgrensing	27
4.1.3	Krav til interessefelleskap	28
<b>4.2</b>	<b>Generelt om dokumentasjonskravene</b>	<b>31</b>
4.2.1	Norge	31
4.2.2	EU	31
4.2.3	USA	32
<b>4.3</b>	<b>Generell informasjon om virksomheten mm.</b>	<b>33</b>
4.3.1	Norge	33
4.3.2	EU	34
4.3.3	USA	35
<b>4.4</b>	<b>Nærmere beskrivelse av transaksjonene</b>	<b>35</b>
<b>4.5</b>	<b>Funksjonsanalyse</b>	<b>37</b>
4.5.1	Norge	37
4.5.2	EU	38
4.5.3	USA	38
<b>4.6</b>	<b>Sammenlignbarhetsanalyse</b>	<b>39</b>
4.6.1	Norge	39
4.6.2	EU	42
4.6.3	USA	43
<b>4.7</b>	<b>Valg og anvendelsen av prisingsmetodene</b>	<b>44</b>
<b>4.8</b>	<b>Særskilte amerikanske dokumentasjonskrav</b>	<b>45</b>
4.8.1	Bakgrunnen for reglene	45
4.8.2	Generelt om omfanget	47

4.8.3	Dokumentasjonskravene	47
4.8.4	Bør tilsvarende krav innføres i Norge?	49
<b>5</b>	<b><u>UTVALGTE PROBLEMSTILLINGER</u></b>	<b>50</b>
<b>5.1</b>	<b>Markedsstrategier</b>	<b>51</b>
5.1.1	Norge	51
5.1.2	USA	52
<b>5.2</b>	<b>Kostnadsbidragsordninger</b>	<b>53</b>
5.2.1	Norge	53
5.2.2	USA	54
<b>5.3</b>	<b>Sammenslåing av transaksjoner</b>	<b>55</b>
<b>6</b>	<b><u>SANKSJONER OG TIDFRISTER</u></b>	<b>56</b>
<b>6.1</b>	<b>Sanksjoner</b>	<b>56</b>
6.1.1	Brudd på oppgaveplikten	56
6.1.2	Brudd på dokumentasjonsplikten	57
6.1.3	Tilleggsskatt	58
<b>6.2</b>	<b>Tidsfrister</b>	<b>60</b>
<b>7</b>	<b><u>AVSLUTTENDE KOMMENTARER</u></b>	<b>61</b>
<b>8</b>	<b><u>KILDEREGISTER</u></b>	<b>64</b>
<b>8.1</b>	<b>Litteratur</b>	<b>64</b>
<b>8.2</b>	<b>Lover</b>	<b>64</b>
<b>8.3</b>	<b>Forarbeider</b>	<b>64</b>
<b>8.4</b>	<b>Rettsavgjørelser</b>	<b>64</b>
<b>8.5</b>	<b>Artikler</b>	<b>65</b>

<b>8.6</b>	<b>Høringsuttalelser</b>	<b>65</b>
<b>8.7</b>	<b>E-mail og telefonsamtaler</b>	<b>65</b>
<b>8.8</b>	<b>Annet materialet</b>	<b>66</b>

## 1 INNLEDNING

### 1.1 Bakgrunn for valg av tema

Finansdepartementet sendte den 7. november 2006 ut et høringsnotat hvor det ble fremmet forslag om krav om dokumentasjon av prisingen av interne transaksjoner. Et slikt krav finnes i dag i en rekke land, og det har lenge vært ventet at Norge ville følge etter. I det dette skrives har høringsfristen gått ut, og flere av høringsinstansene har kommet med kritiske bemerkninger. I følge høringsinstansene er det store rom for forbedringer av forslaget.

Min oppgave har til hensikt å sammenligne de foreslåtte dokumentasjonskravene med tilsvarende krav i EU og USA. Jeg skal videre identifisere uklarheter og svakheter i de foreslåtte kravene, og foreslå alternative løsninger ved å trekke på erfaringer fra hvordan dette er løst i EU og USA. En slik fremstilling vil muligens kunne benyttes til å identifisere potensielle fremtidige endringer i de foreslåtte norske reglene. De tilbakemeldinger jeg har fått blant praktiserende skattejurister er at det er liten kjennskap til særlig de amerikanske kravene. Oppgaven kan derfor også benyttes som en introduksjon til dokumentasjonskravene i EU og USA.

### 1.2 Hva er internprising?

Internprising er prisfastsettingen av transaksjoner mellom parter i et interessefelleskap. Et slikt interessefelleskap kan eksempelvis bestå mellom to fysiske personer, en aksjonær og et selskap, eller selskaper innen samme konsern. Fellestrekket er at markedskreftene ikke påvirker transaksjonen grunnet tilknytningen mellom partene. Prising i snever forstand er begrenset til kun ordinære vederlag, men ved en vid definisjon omfatter internprising forutsetninger, vilkår, risiko og andre elementer i transaksjonen som kan påvirke prisen.

Det er internprising i vid forstand som er benyttet i denne oppgaven. Internprising anses av flere juridiske forfattere som det viktigste spørsmålet innen internasjonal skatterett.<sup>1</sup>

### 1.3 Behovet for internprisingsregler

Internprising har fått stadig større betydning i skatteretten de siste årene i takt med økt globalisering, vekst i internasjonal handel, økt bransjekonsolidering og som et resultat av dette stadig flere og større multinasjonale foretak. Norge er i denne sammenhengen ikke noe unntak, noe den påtroppende fusjonen mellom Statoil og Norsk Hydro er et godt eksempel på. Det fusjonerte selskapet vil drive virksomhet i nær 40 land.<sup>2</sup> I 2005 eksporterte Norge varer og tjenester for 862 milliarder og importerte varer og tjenester for 534 milliarder kr.<sup>3</sup> Finansdepartementet anslår at mer enn 60 % av verdenshandelen med varer og tjenester skjer mellom selskaper i interessefelleskap.<sup>4</sup> Ved kontrollerte transaksjoner vil ikke markedskreftene påvirke vilkårene for transaksjonen slik de gjør ved transaksjoner mellom uavhengige parter. Selv om interessefelleskapets samlede inntekter og kostnader forblir uendret, vil nærstående parter ha muligheten til å benytte interne transaksjoner som et middel til å fordele skattepliktig inntekt og fradrag innad i fellesskapet, og på denne måten kunne redusere den samlede skattekostnaden. Dette muliggjøres ettersom forskjellige land kan operere med ulike skattenivåer. Det vil videre være særlig land med høye skattenivåer som risikerer å få redusert sitt skattefundament, ettersom det er i slike land skattebesparelsen kan bli størst. Dette kan eksempelvis gjøres ved å overfakturere norske morselskaper for tjenester ytt fra datterselskaper i utenlandske lavskatteland.

For skattemyndighetene er det derfor behov for bestemmelser som gir rett til å foreta justeringer av skattyters inntekter i tilfeller som beskrevet over. En slik adgang har norske skattemyndigheter etter lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (sktl.

---

<sup>1</sup> Ole Gjems-Onstad, *Norsk bedriftsskatterett*, 6. utgave, Oslo 2003 s. 1391

<sup>2</sup> Pressemelding fra Norsk Hydro publisert 18. desember 2006

<sup>3</sup> Statistisk årbok 2006 (www.ssb.no)

<sup>4</sup> Høringsnotat om internprising s. 4

eller skatteloven) § 13-1 og amerikanske skattemyndigheter etter Internal Revenue Code § 482. Bestemmelsene vil bli nærmere beskrevet i punkt 1.6 nedenfor.

Fra bedriftenes ståsted er det også av betydning at den valgte internprisen ikke avviker fra markedsprisen. Om interne transaksjoner i et konsern ikke skjer til markedspris, vil partenes resultater avvike fra de resultater uavhengige parter ville oppnådd i tilsvarende transaksjoner. For konsernet som helhet vil en misvisende internpris i utgangspunktet ikke ha noen innvirkning ettersom det samlede resultatet før skatt forblir uendret. Ved korrekt internpris vil imidlertid konsernet kunne oppnå at datterselskapenes reelle resultater belyses, og på denne måten vil konsernet enklere kunne identifisere enheter med svak eller ulønnsom drift.

Som eksempel kan benyttes et konsern som består av et heleid verft og et heleid eiendomsselskap. Eiendomsselskapet eier tomten og bygningene der verftet er plassert. Om verftet betaler mindre enn markedsleie til eiendomsselskapet, vil dette bidra til at verftet fremstår som mer lønnsomt enn det i realiteten er. Om verftets overskudd ville blitt betydelig redusert ved markedsleie, vil korrekt internpris bidra til at konsernet kan avdekke ulønnsom drift og igangsette tiltak som ellers ikke ville vært gjort.

#### 1.4 Behovet for dokumentasjonskrav

Det er altså av betydning både for selskapene og skattemyndighetene at interne transaksjoner skjer til markedsvilkår. Ettersom markedskreftene ikke påvirker internprisen, reiser det seg to problemstillinger. For det første hvordan bedriftene selv kan gå frem for å beregne en korrekt pris på transaksjonen, og for det andre hvordan skattemyndighetene kan kontrollere at transaksjonen faktisk skjer til markedspris. For skattemyndighetene vil det kunne være problematisk å foreta en vurdering av hvorvidt skattyters interne transaksjoner skjer til markedsvilkår. Myndighetene vil ikke alltid inneha nødvendig kunnskap om bransjen, markedet, selskapet og produktet til å foreta en tilstrekkelig kontroll. Dokumentasjonskravene beskrevet nedenfor gir blant annet en beskrivelse av disse



områdene, og vil derfor spare myndighetene for tid samt gi et bedre grunnlag til å vurdere om interne transaksjoner skjer til markedspris og eventuelt korrigere internprisen. Samtidig vil dokumentasjonskravene være et verktøy for skattyter til å beregne markedsprisen.

Det er imidlertid viktig at dokumentasjonskravene ikke settes urimelig høyt. For enkelte bedrifter vil høye dokumentasjonskostnader settes opp mot den risiko og kostnad en potensiell justering av internprisen og eventuelle sanksjoner medfører. Om dokumentasjonskravene er for omfattende, kan det tenkes at kostnadene til utarbeidelse av dokumentasjonen overstiger eventuelle tilleggskatter.

### 1.5 Presisering av problemstillingen

Oppgavens tema er altså det norske forslaget om krav til dokumentasjon av interne transaksjoner, sammenlignet med tilsvarende krav i EU og USA. Oppgaven har til hensikt å gi en introduksjon til dokumentasjonskravene i de tre regelsettene, identifisere og forklare forskjeller av betydning, samt vurdere uklarheter og svakheter ved de foreslåtte norske kravene opp mot hvordan dette er løst i EU og amerikansk rett.

Det vil bli tatt utgangspunkt i de foreslåtte norske kravene. Dokumentasjonskravene i alle tre regelsettene har felles formål, og har derfor naturlig nok mange fellestrekk.

Oppbyggingen av dokumentasjonen er til en viss grad lik, og baserer seg på informasjon av lik karakter. Jeg vil derfor ta utgangspunkt i de felles kategoriene av informasjon som forventes inkludert, for deretter å redegjøre for kravene som stilles i de tre regelverkene. I tillegg har jeg skilt ut noen praktiske problemstillinger som reiser seg for dokumentasjonskrav generelt.

I tilknytning til emnet finner jeg det naturlig å gi en kort oppsummering av de metodene som anbefales brukt i beregningen av korrekt internpris, da valget og anvendelsen av disse utgjør et sentralt element i den materialet skattyter skal utarbeide i alle tre regelsettene. Videre finner jeg det naturlig å inkludere en oversikt over skattyters opplysningsplikt, herunder den særskilte oppgaveplikten som foreslås i høringsnotatet, og tilsvarende oppgaveplikt etter amerikansk rett. Oppgavepliktens funksjon som et utsilingsverktøy for

skattemyndigheten gjør at den etter min oppfatning faller naturlig innunder oppgavens tema.

Det er ikke mulig innenfor rammen av denne oppgaven å gi en fullstendig oversikt over innholdet av de dokumentasjonskrav som gjelder. Det vil derfor bli fokusert på de sentrale elementene i kravene. Tre regelsett med ulik opprinnelse vil nødvendigvis avvike fra hverandre på en rekke punkter, selv om de omfatter samme problemstilling. Det er i tillegg til dels store forskjeller i detaljgraden mellom regelsettene. Det vil derfor i fremstillingen bli påpekt de forskjeller som etter min oppfatning er særlig fremtredende. Sammenligningen av regelsettene vil bli foretatt fortløpende.

## 1.6 Rettskildebildet

### 1.6.1 Norge

#### 1.6.1.1 Skatteloven § 13-1

Skattelovens § 13-1 åpner for en justering av skattyters inntekt eller formue etter nærmere angitte vilkår. Bestemmelsen er en presisering av lovens alminnelige regler om tilordning av inntekter og kostnader og virker ved siden av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.<sup>5</sup> § 13-1 gir ligningsmyndighetene adgang til å fastsette inntekten ved skjønn om tre vilkår er oppfylt. Det må for det første foreligge et direkte eller indirekte interessefelleskap. Det må videre foreligge en reduksjon i inntekt eller formue. I tillegg må det foreligge årsakssammenheng mellom reduksjonen og interessefelleskapet.

Om vilkårene er oppfylt anviser bestemmelsens tredje ledd at inntekten eller formuen skal fastsettes ved skjønn som om interessefelleskapet ikke hadde foreligget. Det er denne bestemmelsen som stadfester armlengdeprinsippet i norsk skattelovgivning.<sup>6</sup> Det nærmere innholdet av armlengdeprinsippet vil bli redegjort for i punkt 2.1 nedenfor.

---

<sup>5</sup> Ot.prp.nr. 86 (1997-1998) *Ny skattelov* punkt 7.13

<sup>6</sup> Høringsnotatet s. 7

### 1.6.1.2 Opplysnings- og dokumentasjonsplikt etter gjeldende rett

Etter norsk rett har skattytere i dag, uavhengig av forslaget til særskilt oppgaveplikt, en opplysningsplikt til ligningsmyndighetene. Reglene om opplysningsplikten er nedfelt i lov om ligningsforvaltning 13. juni 1980 nr. 24 kapittel 4. Det følger ikke av opplysningsplikten en generell plikt til uoppfordret å gi opplysninger om de nærmere omstendighetene ved kontrollerte transaksjoner. Departementet antar imidlertid at skattytere plikter å gjøre ligningsmyndighetene oppmerksom på at det er gjennomført kontrollerte transaksjoner, men at det er uklart i hvilken utstrekning skattytere plikter å gi ytterligere opplysninger i selvangivelsen.<sup>7</sup> I tillegg skal norske selskaper som har eierandeler i utenlandske selskaper gi enkelte opplysninger knyttet til eierskapet og transaksjoner mellom selskapene i en særskilt utenlandsoppgave.<sup>8</sup> Det finnes i tillegg særskilte opplysningskrav for nærmere bestemte grupper av skattytere, men ingen generell oppgaveplikt ved kontrollerte transaksjoner av tilsvarende karakter som den foreslåtte oppgaven.

Det er i dag ingen særskilte regler om dokumentasjonskrav ved kontrollerte transaksjoner. Departementet anser det uklart i hvilken utstrekning ligningsmyndighetene kan kreve opplysninger av skattytere ved kontroll av internpriser.<sup>9</sup>

### 1.6.1.3 Høringsnotatet

Finansdepartementet sendte den 7. november 2006 ut et høringsnotat om forslag til endrede regler om internprising mellom nærstående foretak. Det er fremmet forslag om en formalisering av deler av OECDs retningslinjer for internprising som rettskildefaktor i norsk rett. Retningslinjene vil bli nærmere omtalt i punkt 1.6.4 nedenfor. Det er i tillegg foreslått innført generelle oppgave- og dokumentasjonskrav for en nærmere angitt gruppe

---

<sup>7</sup> Høringsnotatet s. 35

<sup>8</sup> Høringsnotatet s. 49

<sup>9</sup> Høringsnotatet s. 49

av skatteyttere. Høringsfristen gikk ut 9. februar 2007. Departementet har ikke konkretisert når kravene skal tre i kraft, men enkelte oppfatter høringsnotatet dit at det hintes om ikrafttredelse 1. januar 2008.<sup>10</sup> På bakgrunn av blant annet positive tilbakemeldinger fra høringsinstansene antar jeg at hovedlinjene i forslaget vil bli vedtatt.

## 1.6.2 EU

Det finnes i dag 32 land med dokumentasjonskrav.<sup>11</sup> For skattytere med virksomheter i land med ulike dokumentasjonskrav, kan kostnadene knyttet til utarbeidelsen av dokumentasjonen bli store. Dokumentasjonskrav er videre særlig aktuelt ved grenseoverskridende transaksjoner, og kan således også utgjøre et hinder for verdenshandelen. EU ønsket på denne bakgrunn å etablere et felleseuropeisk regelverk, for på denne måten styrke det indre markedet samt redusere selskapenes kostnader knyttet til dokumentasjonskrav.<sup>12</sup>

EU-kommisjonen opprettet derfor i juni 2002 Joint EU Transfer Pricing Forum (JTPF). Forumet består av en representant fra skattemyndighetene i hvert medlemsland, samt 10 representanter fra næringslivet. I tillegg er OECD og søkerland representert ved observatører. Dets formål var å etablere et frivillig felles regelverk for dokumentasjonsplikt for skattytere tilhørende EU-området. Rådet, som er et lovgivende organ i EU, vedtok 27. juni 2006 en atferdskodeks, code of conduct on transfer pricing documentation (heretter EU TPD eller code of conduct), på bakgrunn av en rapport fra JTPF.

EU TPD er utarbeidet som en atferdskodeks og det vil derfor være opp til medlemslandene hvorvidt de ønsker å slutte seg til denne. Ettersom atferdskodeksen er såpass ny er det vanskelig å vite hvordan den vil bli mottatt av medlemslandene. Om kun et mindre antall

---

<sup>10</sup> Ernst & Young, *Høringsnotat om internprising – en gjennomgang* s. 4 Foredrag i regi av IFA 17. januar 2007

<sup>11</sup> Ernst & Young, *Høringsnotat om internprising – en gjennomgang* s. 2

<sup>12</sup> Forordet til Code of conduct

medlemsland slutter seg til EU TPD vil formålet med atferdskodeksen svekkes i sterk grad, ettersom det var ønskelig med et sett felles dokumentasjonsregler gjeldende for hele EU. For Norges del er direkte og indirekte beskatning i utgangspunktet holdt utenfor EØS-avtalens samarbeidsområder.<sup>13</sup> Imidlertid kan virkningene av skattelovgivingen stride mot EØS-avtalen. I høringsnotatet er det opplyst om at skattytere som etter beste skjønn oppfyller kravene etter EU TPD vil samtidig ha oppfylt de foreslåtte dokumentasjonskravene.<sup>14</sup>

### 1.6.3 USA

Den generelle bestemmelsen som åpner for at amerikanske skattemyndigheter kan justere den fastsatte internprisen ved kontrollerte transaksjoner er nedfelt i Internal Revenue Code (IRC) § 482. Det er ikke gjort vesentlige endringer av bestemmelsen siden 1928.<sup>15</sup> Den nærmere forståelsen av bestemmelsen har kommet til uttrykk gjennom et sett av forskrifter, Treasury Regulations (heretter TR) § 1.482, hvor blant annet internprisingsmetodene og anvendelsen av disse gis en nærmere beskrivelse.

Forskriftene til IRC § 482 inneholder enkelte dokumentasjonskrav knyttet særlig til valg og anvendelse av prisingsmetodene. De viktigste dokumentasjonskravene finnes imidlertid i forskriftene til § 6662, som omhandler tilleggsatt. Av særlig interesse for denne oppgaven er TR § 1.6662-6.

Det er i tillegg gitt særskilte dokumentasjonskrav beregnet på amerikanske selskaper som er delvis utenlandsk kontrollert. Bestemmelsen § 6038A omfatter amerikanske skattytere som kontrolleres med minst 25 % av utenlandsk eier. Disse tilfellene faller utenfor de alminnelige dokumentasjonskravene, da kravet til eierskap eller kontroll ikke er oppfylt. Internal Revenue Service (IRS) hadde store problemer med å fremskaffe de nødvendige

---

<sup>13</sup> Ole Gjems-Onstad 2003 s. 1413

<sup>14</sup> Høringsnotatet s. 61

<sup>15</sup> Joachim M. Bjerke, *Internprissetting*, Oslo 1997 s. 69

opplysninger fra utenlandske nærstående til disse selskapene.<sup>16</sup> Dokumentasjonskravene er nærmere beskrevet i forskriftene til bestemmelsen, TR § 1.6038A. Disse kravene skiller seg ut både i omfang og karakter sammenlignet med de alminnelige dokumentasjonskravene i § 1.6662-6, og har ingen parallell i de norske foreslåtte reglene eller EU TPD. Det vil derfor bli særskilt redegjort for disse kravene i punkt 4.8 nedenfor.

#### 1.6.4 OECD

Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) ble opprettet 14 desember 1960 og har blant annet til formål å fremme økonomisk vekst i medlemslandene.<sup>17</sup> Organisasjonen har i dag 30 medlemsland, herunder Norge og USA.<sup>18</sup> I 1963 gav OECD ut en mønsteravtale for skatteavtaler. Mønsteravtalen danner utgangspunkt for mange av de skatteavtaler Norge har inngått. I avtalens artikkel 9 nr 1 er armlengdeprinsippet fastslått (se punkt 2.1 for en nærmere beskrivelse av armlengdeprinsippet). OECD har i tillegg utgitt kommentarer til avtalen hvor forståelsen av armlengdeprinsippet blir ytterligere belyst. På bakgrunn av et ønske om en ensartet praktisering av armlengdeprinsippet publiserte OECD i 1995 et sett retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter (heretter OECDs retningslinjer eller Retningslinjene). Retningslinjene bygger på tidligere arbeider fra OECD utgitt i 1979. Retningslinjene er som navnet indikerer ikke bindende regler. De har imidlertid betydelig vekt som følge av at samtlige medlemsland gjennom OECD Rådet har gitt sin tilslutning til de.<sup>19</sup> De er utgitt som løssblad, slik at endringer kan gjøres fortløpende. Det ble blant annet gjort endringer i 1996 og 1997, da det ble lagt til tre nye kapitler om immaterielle eiendeler, konserninterne tjenester og kostnadsbidragsordninger. De øvrige kapitlene omhandler armlengdeprinsippet, redegjørelse for prissettingsmetodene samt veiledning om

---

<sup>16</sup> International Transfer Pricing Journal, Volume 5 1998 nr. 3, Deloris R. Wright s. 11

[http://www.analysisgroup.com/AnalysisGroup/uploadedFiles/Publishing/Articles/ITPJ\\_US\\_Survey\\_TP\\_Doc.pdf](http://www.analysisgroup.com/AnalysisGroup/uploadedFiles/Publishing/Articles/ITPJ_US_Survey_TP_Doc.pdf)

<sup>17</sup> Bjerke, 1997, s. 19

<sup>18</sup> [www.oecd.org](http://www.oecd.org)

<sup>19</sup> Bjerke, 1997 s. 20

administrative prosedyrer og dokumentasjonskrav. Både høringsnotatet og EU TPD henviser til retningslinjene.

#### 1.6.5 Forholdet mellom OECDs retningslinjer og høringsnotatet

I høringsnotatet er det fremmet forslag om at retningslinjene gis en mer formalisert status som rettskildefaktor i norsk rett. Dette skal gjøres ved en henvisning til retningslinjene i lovtekst. Det foreslås at kapitlene om administrative prosedyrer og dokumentasjonskrav opprettholder sin status som rettskildefaktor og ikke gis direkte anvendelse i norsk rett.<sup>20</sup> Selv om kapitlet om dokumentasjonskrav ikke skal gis direkte anvendelse, inneholder også de øvrige kapitlene informasjon av betydning for utarbeidelsen av dokumentasjonen. Dette gjelder særlig valg og anvendelsen av prisingsmetodene, samt enkelte praktiske problemstillinger.

Av den foreslåtte lovteksten fremgår det at det skal tas hensyn til retningslinjene. Denne formuleringen er blitt kritisert som altfor uklar av flere høringsinstanser.<sup>21</sup> Blant annet oppfatter kritikere det som uklart om departementet ønsker å styrke retningslinjenes vekt som rettskildefaktor. I tillegg har det kommet kritiske bemerkninger til departementets adgang til å fravike retningslinjene i forskrift, ettersom en slik endringsadgang etter kritikernes oppfatning gir departementet en lovgivningskompetanse som burde vært forbeholdt lovgivende organ.

Etter gjeldende rett er retningslinjene en relevant rettskildefaktor, noe som ble stadfestet i Rt. 2001 s. 1265 (Agip-dommen). Førstvoterende uttaler på side 1278 at ”retningslinjene gir et mer presist uttrykk for innholdet i § 54 første ledd (*tilsvarer dagens sktl. § 13-1, min uthevelse*).” Spørsmålet er hvilken vekt retningslinjene skal ha som rettskildefaktor. Ettersom formålet med formaliseringen er å klargjøre forholdet mellom intern rett og retningslinjene, kan det etter min oppfatning være en fordel å presisere i forarbeidene

---

<sup>20</sup> Høringsnotatet s. 11

<sup>21</sup> Se blant annet Oljeindustriens Landsforenings høringsuttalelse s. 6 og Ernst & Youngs høringsuttalelse s. 3

hvorvidt den foreslåtte lovteksten har til hensikt å styrke retningslinjenes betydning i norsk rett.

Retningslinjene er oversatt til norsk og lagt ut på Finansdepartementets hjemmesider. OECD innestår ikke for kvaliteten av oversettelsen. De steder i oppgaven det er gjort henvisninger til retningslinjene, er det den oversatte versjonen det er tatt utgangspunkt i.

## **2 Kort om internprisingsmetodene**

### **2.1 Armlengdeprinsippet**

Armlengdeprinsippet er en internasjonal standard som kort fortalt gir uttrykk for at interne transaksjoner skal skje på samme vilkår som det som ville blitt avtalt mellom uavhengige parter. I OECDs mønsterskatteavtale artikkel 9 punkt 1 er det nærmere innholdet i armlengdeprinsippet beskrevet slik:

”Dersom det i slike tilfelle mellom de to (nærstående) foretak blir avtalt eller pålagt vilkår i deres kommersielle eller finansielle samkvem som avviker fra dem som ville vært avtalt mellom uavhengige foretak, kan enhver inntekt, som uten disse vilkår ville ha tilfalt et av foretakene, men i kraft av disse vilkår ikke har tilfalt dette, medregnes i og skattlegges sammen med dette foretakets inntekt.”

Det er gitt en beskrivelse av standarden i forskriftene til § 482.<sup>22</sup> Ordlyden skiller seg fra beskrivelsen over, men gir i praksis uttrykk for det samme.

Essensen i prinsippet er altså at interne transaksjoner skal skje på tilsvarende vilkår som transaksjoner inngått mellom parter på armlengdes avstand. Dokumentasjonskravene har nettopp til hensikt å underbygge skattyters påstand om at transaksjonene har skjedd i

---

<sup>22</sup> TR § 1.482-1(b)(1)



samsvar med prinsippet. Prisingemetodene beskrevet nedenfor har til hensikt å underbygge en slik påstand ved at den kontrollerte transaksjonen sammenlignes med en tilsvarende transaksjon inngått mellom uavhengige parter. Valget og anvendelsen av metodene utgjør derfor et sentralt element i det materialet skattyter skal utarbeide.

Beskrivelsen tar utgangspunkt i metodene beskrevet i OECDs retningslinjer. Disse tilsvarer i stor utstrekning metodene beskrevet i de amerikanske forskriftene til § 482. EU TPD inneholder ingen opplysninger om de enkelte metodene.

## 2.2 Tradisjonelle transaksjonsmetoder

Det skilles i retningslinjene mellom tradisjonelle transaksjonsmetoder og transaksjonsoverskuddsmetoder. De tradisjonelle transaksjonsmetodene anses i utgangspunktet som best egnet til å vurdere om betingelsene i en kontrollert transaksjon er i samsvar med armlengdeprinsippet og er derfor å foretrekke etter retningslinjene.

### 2.2.1 Sammenlignbar ukontrollert pris-metoden

Skattyter skal ved sammenlignbar ukontrollert pris-metoden (SUP-metoden) sammenligne prisen i den kontrollerte transaksjonen med prisen i en sammenlignbar ukontrollert transaksjon under sammenlignbare omstendigheter.<sup>23</sup>

En ukontrollert transaksjon er sammenlignbar dersom ingen forskjeller mellom transaksjonene eller virksomhetene i vesentlig grad vil kunne påvirke prisen. Om slike forskjeller foreligger, vil transaksjonen likevel kunne være sammenlignbar om rimelige presise justeringer kan gjøres for å eliminere vesentlige konsekvenser av forskjellene.<sup>24</sup>

Det kan by på utfordringer for skattyter å foreta presise justeringer for forskjeller i eksempelvis forretningsfunksjoner mellom transaksjonene. Dette bør ikke i seg selv

---

<sup>23</sup> OECDs retningslinjer punkt 2.6

<sup>24</sup> OECDs retningslinjer punkt 2.7

utelukke at metoden anvendes. Metodens pålitelighet vil imidlertid avhenge av hvor presise justeringer som kan foretas.<sup>25</sup> Påliteligheten vil også variere med hvor store produktforskjeller det er mellom den kontrollerte og ukontrollerte transaksjonen, ettersom selv mindre forskjeller kan innebære store endringer i prisen. Metoden anses derfor særlig velegnet for råvarer, ettersom det er et område hvor det ofte er færre produktforskjeller og hvor markedene er transparente.

SUP-metoden er både etter OECD og de amerikanske forskriftene ansett som den mest pålitelige måten å kontrollere hvorvidt en kontrollert transaksjon er i samsvar med armlengdeprinsippet.<sup>26</sup> Det er fordi eventuelle forskjeller i pris mellom to tilnærmet identiske transaksjoner som utgangspunkt vil antas å være forårsaket av interessefellesskapet.

### 2.2.2 Viderealgprismetoden

Viderealgprismetoden tar utgangspunkt i prisen et produkt kjøpt fra et nærstående foretak selges videre for til et uavhengig foretak. Ettersom salget skjer til en uavhengig part, vil transaksjonen nødvendigvis skje til markedsbetingelser. Det trekkes så fra en bruttofortjenestemargin som skal dekke virksomhetens driftskostnader samt fortjeneste tilknyttet produktet. Viderealgprisen etter fratrukket er å betrakte som en armlengdepris for den kontrollerte transaksjonen.<sup>27</sup>

Utfordringen for skattyter er å fastslå en passende bruttomargin. I likhet med SUP-metoden gjøres dette ved å sammenligne den kontrollerte transaksjonen med ukontrollerte transaksjoner. Gjenstand for sammenligning er her bruttomarginen. Skattyter kan benytte marginer fra tilsvarende transaksjoner som virksomheten har med uavhengige parter. Om dette ikke foreligger kan en benytte marginer fra sammenlignbare transaksjoner mellom

---

<sup>25</sup> OECDs retningslinjer 2.9

<sup>26</sup> TR § 1.482-1(c)(2)(i) og OECDs retningslinjer 2.7

<sup>27</sup> OECDs retningslinjer 2.14

uavhengige foretak. I likhet med SUP-metoden vil en ukontrollert transaksjon være sammenlignbar dersom ingen forskjeller mellom transaksjonene eller virksomhetene i vesentlig grad vil kunne marginen. Om slike forskjeller foreligger, vil transaksjonen likevel kunne være sammenlignbar om rimelige presise justeringer kan gjøres for å eliminere vesentlige konsekvenser av forskjellene. Det vil som regel være mindre behov for å foreta justeringer knyttet til produktforskjeller, ettersom mindre forskjeller mellom produktene som utgangspunkt ikke påvirker marginene i samme omfang som prisene.<sup>28</sup> Det er fordi en virksomhet som selger flere typer produkter innen et varesortiment, eksempelvis en møbelforretning, ofte benytter samme marginer på beslektede produkter. Dette gjøres både av praktiske årsaker, men også fordi beslektede produkter ofte har lik kostnadsstruktur. For møbelforretningen vil eksempelvis kostnader knyttet til innkjøp, lagring, markedsføring og salg av en sofa, være relativt like som tilsvarende kostnader knyttet til et spisebord.

Metoden er særlig velegnet der videreforsandleren ikke i vesentlig grad øker verdien av produktet og det går kort tid mellom kjøp og videresalg. Om produktet foredles eller benyttes i utviklingen av et mer komplisert produkt, vil det kunne by på utfordringer å beregne det opprinnelige produktets andel i videresalgsprisen. I tillegg vil stor avstand i tid fra kjøp til videresalg kunne påvirke marginen på bakgrunn av markeds-, valutakurs- og kostnadsendringer.<sup>29</sup>

### 2.2.3 Kost-pluss-metoden

Kost-pluss-metoden tar utgangspunkt i kostnadene som er pådratt i tilknytning til produktet i den kontrollerte transaksjonen. Det legges så til en bruttofortjenestemargin tatt i betraktning markedsforholdene og funksjonene som er utført. Beløpet etter påslaget er da å anse som en armlengdepris for transaksjonen. I likhet med videresalgsmetoden er det bruttofortjenestemarginen som er gjenstand for sammenligning. Generelt kan en si at ved kost-pluss-metoden ser en på bruttofortjenestemarginen til selger i den kontrollerte

---

<sup>28</sup> OECDs retningslinjer 2.16

<sup>29</sup> OECDs retningslinjer 2.23

transaksjonen, og tar utgangspunkt i dennes innkjøps- eller tilvirkningspris. Dette i motsetning til videresalgsmetoden, hvor en vurderer bruttofortjenestemarginen til kjøper i den kontrollerte transaksjonen, og tar utgangspunkt i kjøpers videresalgpris. Kost-pluss-metoden tar altså utgangspunkt i et tidligere omsetningsledd enn videresalgsmetoden.<sup>30</sup> Retningslinjene anser metoden som særlig egnet ved salg av halvfabrikata og langsiktige kjøps- og leveringsordninger mellom nærstående.<sup>31</sup>

I likhet med videresalgsprismetoden skal skattyter fastsette bruttomarginen ved å benytte den bruttomarginen virksomheten har i andre sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner. Om slike transaksjoner ikke er tilgjengelig kan skattyter ta utgangspunkt i bruttomarginer fra tilsvarende transaksjoner mellom uavhengige virksomheter. I likhet med de to metodene nevnt over vil en ukontrollert transaksjon være sammenlignbar dersom ingen forskjeller mellom transaksjonene eller virksomhetene i vesentlig grad vil kunne påslaget. Om slike forskjeller foreligger, vil transaksjonen likevel kunne være sammenlignbar om rimelige presise justeringer kan gjøres for å eliminere vesentlige konsekvenser av forskjellene. Av samme årsak som ved videresalgsprismetoden vil bruttomarginen være mindre utsatt for produktforskjeller.

Metoden kan by på særlige utfordringer ved fastsettelsen av kostnadene, særlig ved sammenligningen av transaksjoner mellom uavhengige foretak. Kostnadsgrunnlaget mellom virksomhetene kan være av ulik karakter slik at justeringer må foretas. Retningslinjene benytter som eksempel at hvorvidt virksomhetene leier eller eier driftsmidlene vil kunne påvirke kostnadsgrunnlaget og dermed påslaget.<sup>32</sup> I tillegg kan det være behov for å foreta justeringer grunnet ulik regnskapspraksis, eksempelvis ved forskjeller mellom virksomhetene i hvordan kostnader bokføres.

---

<sup>30</sup> Arvid Aage Skaar m.fl. *Norsk skatteavtalerett* Oslo 2006 s. 412

<sup>31</sup> OECDs retningslinjer 2.32

<sup>32</sup> OECDs retningslinjer 2.37

## 2.3 Transaksjonsoverskuddsmetoder

De tradisjonelle transaksjonsmetodene er ansett i retningslinjene som best egnet til å vurdere hvorvidt betingelsene i en kontrollert transaksjon er i samsvar med armlengdeprinsippet. Det kan imidlertid forekomme at skattyter ikke har tilgang på tilstrekkelig relevant data til at disse metodene kan benyttes. Retningslinjene åpner i disse tilfellene opp for at skattyter kan anvende transaksjonsoverskuddsmetoder enten alene eller som et supplement til de tradisjonelle metodene.

### 2.3.1 Overskuddsdelingsmetoden

Overskuddsdelingsmetoden er i følge retningslinjene særlig anvendelig i transaksjoner som er så nært knyttet til hverandre at det er umulig å vurdere dem separat. I slike tilfeller antas det at uavhengige parter ville avtalt en form for overskuddsdeling.<sup>33</sup> Metoden tar utgangspunkt i det samlede overskuddet transaksjonene frembringer, og forsøker deretter å fordele overskuddet mellom de nærstående partene i samsvar med hvordan dette ville blitt avtalt mellom uavhengige virksomheter, hensyn tatt til de funksjoner hver av partene utfører. Skattyter skal så benytte data fra uavhengige foretak til å verdsette partens bidrag til transaksjonen. Skattyter vil normalt ha et bredt sammenligningsgrunnlag ettersom det er verdsettelsen av funksjonene og ikke overskuddsdelingen selv som er gjenstand for sammenligningen. En fordel ved metoden er at alle parter i transaksjonen sees under ett, og gjør det derfor mer synlig hvorvidt en av partene sitter igjen med en uforholdsmessig stor andel av overskuddet.<sup>34</sup> En svakhet ved metoden er at sammenligningsgrunnlaget har en fjernere tilknytning til den kontrollerte transaksjonen enn det de øvrige metodene har.

---

<sup>33</sup> OECDs retningslinjer 3.5

<sup>34</sup> OECDs retningslinjer 3.6

### 2.3.2 Transaksjonsbasert nettomargin-metoden

Transaksjonsbasert nettomargin-metoden (TNM) tar utgangspunkt i en overskuddsmargin beregnet ut fra eksempelvis kostnader, salg eller aktiva.<sup>35</sup> Metoden har visse likhetstrekk med videresalgsprismetoden og kost-pluss-metoden, og innebærer at nettomarginen fastsettes ved å undersøke nettomarginer skattyter oppnår i tilsvarende ukontrollerte transaksjoner. Der dette ikke er tilgjengelig, vil nettomarginer oppnådd av uavhengige foretak i tilsvarende transaksjoner kunne benyttes. For begge tilfellene er det nødvendig med en funksjonsanalyse av det nærstående foretaket for å kunne foreta justeringer for eventuelle forskjeller. I tillegg vil det være nødvendig med en funksjonsanalyse av det uavhengige foretaket i tilfelle denne benyttes for sammenligningsformål.<sup>36</sup>

En styrke ved metoden er at nettomarginene, eksempelvis kapitalavkastning, ikke i like stor grad som pris påvirkes av forskjeller i utøvde funksjoner og andre transaksjonsforskjeller.

## 3 Kort om oppgaveplikten

Det er i høringsnotatet foreslått innført en generell oppgaveplikt for en nærmere avgrenset gruppe skattytere. En oppgaveplikt av delvis tilsvarende karakter finnes også etter amerikansk rett. I EU TPD gis det på sin side ingen anbefalinger om en særskilt oppgaveplikt. Det legges med andre ord opp til at medlemslandene selv utarbeider tilfredsstillende løsninger knyttet til dette. Atferdskodeksen påpeker imidlertid viktigheten av at en slik oppgave bør begrenses til et kort spørsmålsformular.<sup>37</sup>

---

<sup>35</sup> OECDs retningslinjer 3.26

<sup>36</sup> OECDs retningslinjer 3.26

<sup>37</sup> Annex to Code of Conduct, Section 3 punkt 22

### 3.1 Oppgaveplikt etter norsk rett

Det er på bakgrunn av den noe uklare opplysningsplikten på internprisingsområdet at Finansdepartementet foreslår innført en oppgaveplikt. Oppgaven skal erstatte dagens utenlandsoppgave, og skal gi ligningsmyndighetene et egnet instrument til å skille ut de transaksjoner som ønskes undersøkt nærmere. Oppgaveplikten er langt mindre omfattende enn dokumentasjonsplikten, og skal kun inneholde en kort beskrivelse av foretaket, den kontroll som utøves og identifisere de kontrollerte transaksjonene.<sup>38</sup> Oppgaveplikten omfatter samme type skattytere som dokumentasjonskravene, noe som innebærer at fysiske personer er unntatt. Jeg har nedenfor under punkt 4.1.1.1 redegjort nærmere for anvendelsesområdet til dokumentasjonskravene.

Det foreslås blant annet at det skal opplyses om skattyter kontrollerer en annen juridisk person eller har et fast driftssted, eller om skattyter selv kontrolleres av en annen juridisk person eller er et fast driftssted. Det skal videre opplyses om hvor mange selskaper internt i konsernet skattyter har hatt kontrollerte transaksjoner med, samt opplyse om skattyter kontrollerer eller kontrolleres med mer enn 90 % av et av selskapene involvert i de kontrollerte transaksjonene. Skattyter må videre opplyses om hvorvidt de nevnte selskapene er hjemmehørende i Norge, EØS eller øvrige land.<sup>39</sup>

Departementet foreslår også at det gis en nærmere beskrivelse av transaksjonenes art, herunder om det dreier seg om varer, tjenester, finansiering, immaterielle eiendeler med mer, samt presisering av salgs/kjøpssum innenfor gitte intervaller.<sup>40</sup> Det foreslås at virksomheter med et mindre omfang av interne transaksjoner skal unntas fra oppgaveplikten. Samlede transaksjoner på over 10 millioner kroner benyttes som eksempel på et passende nivå hvor oppgaveplikten bør inntre. I beregningen av om oppgaveplikten inntre skal skattyters samlede interne transaksjoner for det enkelte år sees under ett. Det er altså ikke avgjørende hvorvidt den enkelte transaksjon overstiger 10 millioner kroner, men

---

<sup>38</sup> Høringsnotatet s. 56

<sup>39</sup> Høringsnotatet s. 57

<sup>40</sup> Høringsnotatet s. 58

om verdien av samtlige interne transaksjoner det enkelte skatteår overstiger grensen. I beregningen av konserninterne fordringer og gjeld skal ikke kun rentene men hele mellomværende inkluderes.<sup>41</sup>

En slik avgrensning er etter min oppfatning lite hensiktsmessig, ettersom det ikke tas hensyn til transaksjonens art. For eksempel vil interne lån på over 10 millioner kroner rammes av oppgaveplikten. Dette på tross av at det kun er renten på lånet som er gjenstand for en eventuell justering av skattemyndighetene. Det kan derfor være hensiktsmessig å skille mellom ulike typer transaksjoner, noe som også påpekes av Advokatforeningen i deres høringsuttalelse.<sup>42</sup> Advokatforeningen foreslår at det skilles mellom tjenester og immaterielle eiendeler, varer og lån, og at oppgaveplikten først skal inntre ved transaksjoner som overstiger hhv. 30, 10 og 50 millioner kroner. En slik inndeling fremstår for meg som fornuftig.

Departementet legger opp til at oppgaveplikten i stor utstrekning vil utføres gjennom avkryssing i et skjema. Oppgaven skal leveres sammen med selvangivelsen.<sup>43</sup> Om skattyteren har gjennomført transaksjoner uten vederlag vil oppgaveplikten likevel inntre.<sup>44</sup> Det synes noe uklart for meg hvorvidt oppgaveplikten inntre ved enhver transaksjon uten vederlag, eller om det kun er skattytere som har gjennomført transaksjoner på over 10 millioner kroner som i tillegg plikter å opplyse om transaksjoner uten vederlag. Transaksjoner uten vederlag kan omfatte eksempelvis rentefrie lån eller vederlagsfrie overføringer av eiendeler, men også flytting av funksjoner eller særlig viktige ansatte. Om departementet er av den oppfatning at enkelte typer transaksjoner uten vederlag, eksempelvis flytting av funksjoner, ikke skal omfattes av oppgaveplikten, kan det fra et praktisk ståsted være ønskelig at det gis noen eksempler i forarbeidene på vederlagsfrie transaksjoner som faller henholdsvis innenfor og utenfor oppgaveplikten.

---

<sup>41</sup> Høringsnotatet s. 56

<sup>42</sup> Advokatforeningens høringsuttalelse s. 4

<sup>43</sup> Høringsnotatet s. 59

<sup>44</sup> Høringsnotatet s. 56



### 3.2 Oppgaveplikt etter amerikansk rett

USAs selvangivelsessystem bygger på at skattyter selv foretar skatteberegningen. Opplysningsplikten på internprisingsområdet er ivaretatt ved at skattyter plikter å sende inn relativt detaljerte opplysninger om konserninterne transaksjoner. Dette gjøres gjennom utfylling av en oppgave av tilsvarende karakter som det norske forslaget.

Selskapet skal gjennom selvangivelsen informere om det eier eller kontrollerer, eller eies eller kontrolleres av en utenlandsk virksomhet og videre om det har funnet sted kontrollerte transaksjoner mellom selskapene. Om det har funnet sted transaksjoner med utenlandske nærstående, må skattyter fylle ut et skjema som leveres samtidig med selvangivelsen. "Form 5471 Schedule M" skal benyttes ved transaksjoner med utenlandske virksomheter som kontrolleres av amerikanske skattytere. "Form 5472" skal benyttes om et amerikansk selskap er involvert i transaksjoner med en utenlandsk aksjonær som eier eller kontrollerer minst 25 % av den amerikanske skattyteren. Sistnevnte skjema har ingen parallell i det norske forslaget. Opplysningene som skal gis er tilnærmet like i begge skjemaene. Skjemaene har lik funksjon som oppgaveplikten etter høringsnotatet, og skal gi skattemyndighetene et egnet instrument til å skille ut de transaksjonene de ønsker å undersøke nærmere.

I begge skjemaene skal skattyter gi en nærmere oversikt over selskapet, visse kretser av dets aksjonærer, nærmere beskrivelse av transaksjonsgjenstanden og samlet størrelse på kontrollerte transaksjoner.<sup>45</sup> Det skal videre gis en nærmere beskrivelse av de selskaper det er foretatt kontrollerte transaksjoner med. I motsetning til den foreslåtte norske oppgaveplikten følger det av begge skjemaene at kontrollerte transaksjoner med enhver person, juridisk eller fysisk, er omfattet.

I likhet med den foreslåtte norske oppgaveplikten skal skattyter gi en nærmere beskrivelse av de kontrollerte transaksjonene. Skattyter skal opplyse om transaksjonens art, eksempelvis

---

<sup>45</sup> TR § 16038A-2(a)(2)(b) og Form 5471

varer, royalties eller forsikring, samt transaksjonens størrelse. Det er i motsetning til den foreslåtte norske oppgaveplikten ikke gitt noen unntak for mindre transaksjoner. Det er heller ikke nødvendig å opplyse om transaksjoner mellom amerikanske skattytere.<sup>46</sup>

I likhet med oppgaveplikten skal opplysningene hovedsakelig gis gjennom avkryssing i et skjema.

## **4 Dokumentasjonskrav**

### **4.1 Dokumentasjonskravenes anvendelsesområde**

Dokumentasjonskravene utgjør en økonomisk og tidsmessig byrde for skattyterne så vel som skattemyndighetene. Fra skattemyndighetenes ståsted vil det først og fremst være interessant å undersøke transaksjoner av en viss størrelse, ettersom det er her større skatteunndragelser kan finne sted. Samtidig vil det for skattyternes side være praktisk og kostnadsbesparende at ikke enhver intern transaksjon skal dokumenteres. Det kan derfor være hensiktsmessig for begge parter med en nærmere avgrensning av hvilke skattytere som omfattes, eksempelvis knyttet til virksomhetens eller transaksjonens størrelse.

Dokumentasjonskravene har til hensikt å underbygge skattyters påstand om at kontrollerte transaksjoner har skjedd i samsvar med armlengdeprinsippet. Transaksjoner som finner sted mellom uavhengige parter vil nødvendigvis skje til armlengdevilkår. Det er derfor også nødvendig med en avklaring av hvilke kriterier som må ligge til grunn for at en transaksjon kan sies å være kontrollert.

---

<sup>46</sup> Følger av overskriften og veiledningen til skjema F7471 og F5472

## 4.1.1 Hvilke skattytere omfattes

### 4.1.1.1 Norge

Skattelovens § 13-1 har ingen skarp avgrensning av hvem som omfattes. Tatt i betraktning de kostnader en oppgave- og dokumentasjonsplikt innebærer for skattyter, er det etter departementets oppfatning hensiktsmessig med en klarere og annerledes avgrensning av hvem som skal omfattes av den nye oppgave- og dokumentasjonsplikten.<sup>47</sup> Etter Finansdepartementets oppfatning oppstår spørsmål knyttet til internprising først og fremst ved transaksjoner innad i et konsern. Selv om transaksjoner mellom aksjonærer som er fysiske personer og selskapet de kontrollerer også skal skje til armlengdevilkår, er det departementets syn at kontrollen i slike tilfeller bør sikres med andre virkemidler. Finansdepartementet foreslår derfor at kun juridiske personer skal omfattes av reglene.<sup>48</sup> Fysiske personer er dermed unntatt fra den foreslåtte oppgave- og dokumentasjonsplikten. Selv om det er antatt at de fleste konserninterne transaksjoner skjer mellom selskap, vil også blant annet fond, truster, stiftelser og pensjonskasser bli omfattet.<sup>49</sup> Videre vil også faste driftssteder omfattes, enten det er et fast driftsted i Norge for et utenlandsk selskap eller et norsk selskaps faste driftssted i utlandet.

Finansdepartementet foreslår videre at små- og mellomstore virksomheter skal være unntatt fra dokumentasjonsplikten. Det foreslås at den nærmere avgrensningen følger EUs anbefaling om hva som skal defineres som små- og mellomstore bedrifter. Etter dette vil virksomheter med 250 eller flere ansatte og som enten har en omsetning på minst 400 millioner kroner eller en balanse på minst 350 millioner kroner bli omfattet.<sup>50</sup> Beregningen skal skje på konsolidert basis, og skal omfatte alle nærstående selskaper i konsernet. En nærmere definisjon av nærstående er gitt nedenfor i punkt 4.1.3.1. I beregningen av balansen skal ikke konserninterne fordringer eller gjeld tas med. I beregningen av

---

<sup>47</sup> Høringsnotatet s. 50

<sup>48</sup> Høringsnotatet s. 50

<sup>49</sup> Høringsnotatet s. 50

<sup>50</sup> Høringsnotatet s. 54

omsetningen skal ikke konsernintern omsetning tas med.<sup>51</sup> Ettersom beregningen skal skje på konsolidert basis vil ikke den enkelte virksomhets størrelse være avgjørende, noe som innebærer at også små selskaper som er nærstående til større konsern vil bli omfattet av dokumentasjonskravene.

Det er som nevnt ovenfor i punkt 3.1 foreslått at samlede transaksjoner under 10 millioner kroner skal unntas fra oppgaveplikten. Et tilsvarende unntak fremgår ikke av forslaget til dokumentasjonskrav. Dette kan skyldes en glipp fra departementets side. Det kan imidlertid også forstås dit hen at enhver kontrollert transaksjon skal dokumenteres, uavhengig av hvorvidt skattyter må opplyse om disse i oppgaven, såfremt kravene til virksomhetens størrelse er oppfylt. Et krav om at alle kontrollerte transaksjoner skal dokumenteres vil etter min oppfatning bli for omfattende. Flere av høringsinstansene påpeker også dette i sine høringsuttalelser.<sup>52</sup> En slik løsning vil også kunne innebære at et selskap ikke plikter å levere oppgave, men likevel må utarbeide dokumentasjon. Det vil være tilfelle om skattyter har interne transaksjoner som sammenlagt utgjør mindre enn 10 millioner kroner, men som samtidig oppfyller kravene til virksomhetens størrelse beskrevet over.

Etter min oppfatning bør det fra skattemyndighetens ståsted være mer interessant med transaksjonenes størrelse enn virksomhetens størrelse. Virksomhetenes omsetning, balanse og antall ansatte vil riktignok kunne gi indikasjoner på hvorvidt større transaksjoner kan ha funnet sted, men er langt mindre presis enn en avgrensning knyttet til transaksjonenes størrelse. Kravet om 250 ansatte vil kunne medføre at større bedrifter som har få ansatte vil falle utenfor dokumentasjonskravene. Riktignok vil bedrifter med en omsetning og/eller balanse som overstiger kravene ofte ha et større antall ansatte. Enkelte bransjer er imidlertid ikke like arbeidsintensive som andre. Eksempelvis vil typisk forvaltningsvirksomhet som verdipapirfond fort falle utenfor kravet til antall ansatte, på tross av at virksomhetens omsetning og balanse overstiger kravene. En avgrensning knyttet til transaksjonens størrelse vil også fra skattyters side være hensiktsmessig, ettersom en slik

---

<sup>51</sup> Høringsnotatet s. 54

<sup>52</sup> Ernst & Youngs høringsuttalelse s. 2 og Storbedriftenes Skatteforums høringsuttalelse s. 5

løsning er mer praktisk håndterbar. Skattyter vil da på transaksjonstidspunktet raskt kunne fastslå om dokumentasjon skal utarbeides, avhengig av om transaksjonstørrelsen faller utenfor eller innenfor et bestemt nivå.

Departementet foreslår videre at unntaket for små- og mellomstore bedrifter ikke får anvendelse på transaksjoner med nærstående parter hjemmehørende i land hvor Norge ikke kan kreve opplysninger om inntekts- eller formuesforhold.<sup>53</sup> Dette vil typisk være land Norge ikke har inngått skatteavtale med.

Etter min oppfatning synes det noe unødvendig å pålegge små virksomheter dokumentasjonsplikt i disse tilfellene. Ettersom de samme hensynene bak avgrensingen mot mindre virksomheter gjør seg gjeldende her, kan jeg ikke se at manglende innsyn i seg selv forsvarer et utvidet anvendelsesområde. Det kan imidlertid være hensiktsmessig at oppgaveplikten inntreer uavhengig av størrelsen på transaksjonene for denne gruppen skattytere. Skattemyndighetene vil da kunne benytte opplysningene fra oppgaven til å vurdere om det er ønskelig med nærmere undersøkelser av skattyterens kontrollerte transaksjoner. Det presiseres i høringsnotatet at virksomheter som faller utenfor anvendelsesområdet likevel må være forberedt på å dokumentere sine internpriser om ligningsmyndighetene ber om dette.<sup>54</sup> Jeg oppfatter det som mer hensiktsmessig at myndighetene heller benytter seg av denne adgangen, fremfor å kreve at dokumentasjon utarbeides i ethvert tilfelle.

#### 4.1.1.2 USA

Paragraf 482 gir skattemyndighetene hjemmel til å justere inntekter ved internpriser som avviker fra armlengdeprinsippet. I forskriftene til § 482 gis det en nærmere beskrivelse av hvilke skattytere som omfattes. I forskriftene til § 6662, hvor dokumentasjonskravene er beskrevet, gis det derimot ingen nærmere definisjon av hvilke skattytere som omfattes. Det opplyses imidlertid at begreper benyttet i forskriftene til § 6662 skal ha samme

---

<sup>53</sup> Høringsnotatet s. 55

<sup>54</sup> Høringsnotatet s. 55

meningsinnhold som tilsvarende begreper benyttet i forskriftene til § 482.<sup>55</sup> Begrepet ”taxpayer” i § 1.6662 tilsvarende dermed ”taxpayer” i § 1.482 og anvendelsesområdet er derfor i utgangspunktet det samme.

Bestemmelsen omfatter etter sin ordlyd transaksjoner mellom to eller flere organisasjoner, næringer eller virksomheter som er eid eller kontrollert av de samme interessene.

Forskriftene inneholder en detaljert definisjon av hvilke skattytere som omfattes, men anvendelsesområdet skiller seg med ett unntak i praksis lite fra det norske forslaget. I motsetning til de foreslåtte norske reglene og EU TPD gjelder bestemmelsen også for fysiske personer.<sup>56</sup> Mer presist omfatter bestemmelsen ”sole proprietorship” som best kan oversettes med enkeltpersonforetak. Bestemmelsen gjelder med andre ord ikke enhver transaksjon med fysiske personer, men kun der personer er involvert i næringsvirksomhet. Organisasjoner er definert som organisasjoner av enhver art, herunder ansvarlig selskap, trust, forening eller selskap.<sup>57</sup> Næringer og virksomheter av enhver art er omfattet, uavhengig av hvor denne er lokalisert og hvor virksomheten utøves.<sup>58</sup>

I motsetning til det norske forslaget er det etter amerikansk rett ingen direkte unntak for små- og mellomstore bedrifter. I det norske forslaget knyttes avgrensingen opp mot virksomhetens størrelse. Etter amerikansk rett er derimot den avgjørende faktoren hvor store justeringer skattemyndighetene kan foreta. Dette må sees i sammenheng med at skattyter ikke risikerer tilleggskatt ved utarbeidelse av dokumentasjon i samsvar med kravene. En tilleggskatt på 20 % inntreffer om skattemyndigheten justerer inntektene med mer enn 5 millioner amerikanske dollar (heretter USD) eller mer enn 10 % av virksomhetens omsetning. Om justeringene overstiger 20 millioner USD eller mer enn 20 % av virksomhetens omsetning kan det ilegges 40 % tilleggskatt.<sup>59</sup> Om skattyteren vet at

---

<sup>55</sup> § 1.6662-6(a)(3)

<sup>56</sup> TR § 1.482-1(i)(1)

<sup>57</sup> TR § 1.482-1(i)(1)

<sup>58</sup> TR § 1.482-1(i)(2)

<sup>59</sup> TR § 1.6662-6(c)(2) og (3)

eventuelle justeringer av kontrollerte transaksjoner faller utenfor disse nivåene, vil han heller ikke risikere tilleggskatt, selv om internprisen avviker fra armlengdepris. Det vil da heller ikke være noe insentiv til å utarbeide dokumentasjon.

Eksemplet med verftet og eiendomsselskapet beskrevet innledningsvis i oppgaven kan benyttes også her. Verftet betaler 4 millioner USD i leie til eiendomsselskapet. Verftets omsetning er 60 millioner USD. Markedsleien er imidlertid 5 millioner USD og verftet risikerer derfor at skattemyndighetene justerer inntektene med 1 million USD. Verftet risikerer imidlertid ikke tilleggskatt, ettersom justeringen er mindre enn 5 millioner. Justeringen utgjør i tillegg mindre enn 10 % av omsetningen. Ettersom selskapet ikke risikerer tilleggskatt, vil det heller ikke være nødvendig å utarbeide dokumentasjon. I praksis vil det derfor være unntak for mindre virksomheter som foretar transaksjoner med nærstående av liten verdi.

#### 4.1.1.3 EU

EU TPD er utarbeidet for "multinational enterprise groups", definert som en gruppe nærstående selskaper hjemmehørende i minst to land.<sup>60</sup> Atferdskodeksen omfatter både gruppen som helhet og det enkelte selskap som tilhører gruppen. Kodeksen gir ingen nærmere avgrensinger av hvilke former av juridiske personer som skal omfattes. I likhet med høringsnotatet er fysiske personer unntatt fra atferdskodeksen. Om et flernasjonalt konsern ønsker å følge kodeksen skal dette som hovedregel gjøres uten unntak. Samtlige selskaper innad i konsernet skal derfor som utgangspunkt benytte kodeksen, og det forventes at kodeksen benyttes over flere skatteår slik at det oppnås en viss kontinuitet i skattyters dokumentasjonsrutiner.

EU TPD har ingen konkrete avgrensinger mot mindre bedrifter. Atferdskodeksen anbefaler imidlertid medlemslandene å ikke kreve dokumentasjon fra mindre bedrifter av tilsvarende omfang og kvalitet som fra større bedrifter.<sup>61</sup> I hvilken grad selskapene plikter å utarbeide

---

<sup>60</sup> Annex to Code of Conduct, Section 5

<sup>61</sup> Code of Conduct, punkt 5

den dokumentasjonen vil derfor bero på de enkelte medlemslandenes avgrensninger i reglens subjektive anvendelsesområde.

#### 4.1.2 Geografisk avgrensning

I utgangspunktet vil fastsettelse av korrekt pris ved internprising være særlig relevant ved grenseoverskridende transaksjoner. Dette fordi skattetrykket jevnt over vil være relativt likt innad i en skattejurisdiksjon. Det kan imidlertid tenkes situasjoner der en skattyter vil ha interesse av å forskyve inntekter og kostnader også i slike tilfeller, eksempelvis der det er ulike skattesatser på forskjellige forretningsområder.

##### 4.1.2.1 Norge

For å unngå tvil om lovligheten i forhold til EØS-avtalen foreslår departementet at de foreslåtte kravene skal gjelde innenlandske så vel som grenseoverskridende transaksjoner.<sup>62</sup> Dette i motsetning til EU TPD, som kun omfatter grenseoverskridende transaksjoner som inkluderer minst ett medlemsland.<sup>63</sup> Dokumentasjonskravenes formål om å sikre det norske skattefundamentet faller i hovedsak bort ved innenlandske transaksjoner. Enkelte sektorer har imidlertid særskilte skatteordninger, eksempelvis petroleumssektoren. I tillegg vil transaksjoner kunne benyttes for å realisere spesielle skatteposisjoner, eksempelvis fremførbart underskudd. Det kan derfor være hensiktsmessig å skille ut de transaksjoner som ikke er egnet til å påvirke det norske skattefundamentet. Disse bør derfor etter min oppfatning unntas fra dokumentasjonsplikten, særlig tatt i betraktning de kostnader dette påfører skattyter. Et slikt skille mellom innenlandske transaksjoner avhengig av om de kan påvirke skattefundamentet er også blitt foreslått av en av høringsinstansene.<sup>64</sup> Fra et praktisk ståsted er det verdt å påpeke at skattytere med innenlandske transaksjoner som ikke kan påvirke skattefundamentet, heller ikke har noe insentiv til å utarbeide dokumentasjon. Det er ikke foreslått gebyrer eller bøter for manglende utarbeidelse av

---

<sup>62</sup> Høringsnotatet s. 53

<sup>63</sup> Forord til code of conduct og annex til code of conduct section 2 punkt 11

<sup>64</sup> Ernst & Youngs høringsuttalelse s. 6



dokumentasjon. Skattyter risikerer heller ikke tilleggsskatt, ettersom det ikke unndratt noe fra beskatning. Sanksjonene er for øvrig nærmere omtalt i kapittel 6.

Det er usikkert hvorvidt en forskjellsbehandling av innenlandske og grenseoverskridende transaksjoner er i strid med EØS-avtalen. Blant annet har Sverige, Finland og Tyskland unntatt innenlandske transaksjoner fra dokumentasjonsplikt.<sup>65</sup> Departementet bør etter min oppfatning forsøke å avklare spørsmålet om lovligheten i forhold til EØS-avtalen før det stilles dokumentasjonskrav til innenlandske transaksjoner.

#### 4.1.2.2 USA

Anvendelsesområdet til § 6662 knytter seg som nevnt over i punkt 4.1.1.2 til det samme anvendelsesområdet som § 482. Etter ordlyden i § 482 kan justeringer av skattyters inntekter foretas for å forhindre skatteunndragelse. Det avgjørende for om dokumentasjon er nødvendig er derfor hvorvidt de kontrollerte transaksjonene er egnet til å påvirke det amerikanske skattefundamentet. Det vil derfor som hovedregel være grenseoverskridende transaksjoner som omfattes, ettersom innenlandske transaksjoner som utgangspunkt ikke endrer skattefundamentet. Ettersom de enkelte stater kan operere med ulikt skattetrykk, kan det tenkes at dokumentasjonskravene også omfatter innenlandske transaksjoner mellom statene. Jeg har imidlertid ikke funnet frem til kilder som sier noe om dette.

#### 4.1.3 Krav til interessefelleskap

Det er kun transaksjoner der det foreligger et interessefelleskap mellom partene hvor det vil være behov for regler om internprising. Transaksjoner mellom uavhengige parter vil nettopp skje til armlengdevilkår, og behovet for dokumentasjonsreglene faller således bort. Det blir derfor av betydning hva som skal defineres som interessefelleskap. Definisjonene er noe ulikt utformet i det norske forslaget og de amerikanske forskriftene.

Atferdskodeksen på sin side gir ingen definisjon av interessefelleskap eller kontrollerte

---

<sup>65</sup> Storbedriftenes skatteforums høringsuttalelse s.3.

transaksjoner. Ettersom kodeksen er taus om dette, vil det være opp til medlemslandene å fastsette de nærmere grensene for hvilke kontrollerte transaksjoner som skal omfattes.

#### 4.1.3.1 Norge

Det foreslås i høringsnotatet at en skattyter som alene eller sammen med nærstående eier eller kontrollerer mer enn 50 % av et annet selskap skal omfattes av dokumentasjonskravene.<sup>66</sup> En skattyter som eies eller kontrolleres med mer enn 50 % av et annet selskap og dennes nærstående er også omfattet. Den nærmere definisjonen av nærstående tar utgangspunkt i skattelovens § 2-38 fjerde ledd, herunder fysiske personer selv om disse er unntatt fra dokumentasjonsplikten.<sup>67</sup> Etter denne bestemmelsen skal også en aksjonærs foreldre, søsken, barn, barnebarn, ektefelle, samboer, ektefelles foreldre og samboers foreldre inkluderes i definisjonen av nærstående, såfremt aksjonæren kontrollerer skattyter med mer enn 50 %.

Fra et praktisk ståsted kan denne avgrensingen by på særlige utfordringer for enkelte selskaper. Om eksempelvis person A eier 51 % av selskap B, vil slektninger av A i samsvar med oppramsingen ovenfor være nærstående til selskapet. Om slektningene sammenlagt eier 51 % av selskap C, vil selskap B måtte utarbeide dokumentasjon på eventuelle transaksjoner med C. En slik situasjon vil ofte være tilfelle i familiebedrifter. For selskap B vil det by på praktiske utfordringer å ha oversikt over omfattende slektsrelasjoner, noe som påpekes av Advokatforeningen i deres høringsuttalelse s. 3. Advokatforeningen foreslår at avgrensingen heller følger konserndefinisjonen som gis i lov av 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (aksjeloven) § 1-3 og lov av 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap mv. (regnskapsloven). En slik avgrensing er etter min oppfatning langt mer praktisk håndterbar enn den som følger av sktl. § 2-38(4).

I visse situasjoner kan en part i en transaksjon omfattes av kontrollkriteriet, selv om den reelle eierandelen er under 50 %. Høringsnotatet benytter som eksempel at selskap A eier

---

<sup>66</sup> Høringsnotatet s. 51

<sup>67</sup> Høringsnotatet s. 51

70 % av selskap B som igjen eier 70 % av selskap C. Selskap As faktiske eierandel i selskap C er på 49 % mens A i realiteten kontrollerer beslutningsorganene i selskap C, og er derfor likevel å anse som nærstående. As kontroll er et resultat av at selskapet, gjennom utøvelsen av sine eierrettigheter på generalforsamling i selskap B, har full kontroll over blant annet valg av styret. Ettersom A har full kontroll over selskap B, vil selskapet på tilsvarende vis ha full kontroll over valg av styret i selskap C.

Faktisk kontroll over et annet selskap likestilles med eierskap. Med faktisk kontroll siktes det til den kontroll over eksempelvis generalforsamlingen, styret eller lignende beslutningsorganer som normalt foreligger ved eierskap på over 50 %. I tilfeller der eierskapet er under 50 % kan faktisk kontroll oppnås gjennom eksempelvis aksjonæravtaler. Det avgjørende er hvorvidt kravet til eierandel eller kontroll var oppfylt i det transaksjonen fant sted.

Eierskap på nøyaktig 50 % kan ofte gi eier faktisk kontroll over selskapet som beskrevet i høringsnotatet. Det kan derfor være hensiktsmessig å fastsette grensen til minst 50 %. Dette påpekes også av flere høringsinstanser.<sup>68</sup>

#### 4.1.3.2 USA

I likhet med høringsnotatet er det etter amerikansk rett krav om at det må foreligge et interessefelleskap mellom partene involvert i transaksjonen. § 482 nevner direkte eller indirekte kontroll. Slik kontroll kan utøves på ulike grunnlag, og i likhet med det norske forslaget behøver ikke kontroll nødvendigvis følge av eierskap. I følge forskriftene omfattes kontroll av enhver art, uavhengig av om denne er juridisk håndhevbar, om den er benyttet eller ikke, herunder kontroll som utøves av to eller flere skattytere som opptrer med et felles formål. Det som skiller forskriftene fra forslaget er mangel på konkrete prosentvise avgrensinger. Ettersom det avgjørende er hvorvidt det i realiteten foreligger kontroll, kan jeg ikke se at det i praksis er store forskjeller mellom regelsettene.<sup>69</sup>

---

<sup>68</sup> Se blant annet Sentralskattekontoret for utenlandssakers høringsuttalelse s. 4

<sup>69</sup> TR § 1.482-1(i)(4)

Det er som nevnt ovenfor gitt særskilte regler for amerikanske skattytere som kontrolleres med minst 25 % av en utenlandsk part. Disse reglene skiller seg markant fra de alminnelige amerikanske dokumentasjonskravene, og har ingen parallell i det norske forslaget eller EU TPD. Reglene vil derfor bli særskilt behandlet under punkt 4.8 nedenfor.

## 4.2 Generelt om dokumentasjonskravene

### 4.2.1 Norge

Departementet erkjenner at det vanskelig kan gis konkrete dokumentasjonskrav som kan anvendes i et hvert tilfelle. Videre er det i høringsnotatet forsøkt avveid mellom hensynet til myndighetenes behov for solid dokumentasjon og skattyters kostnader med utarbeidelsen av dokumentasjonen. Høringsnotatet legger opp til at dokumentasjonens art og omfang vil måtte variere avhengig av hvor kompleks transaksjon er, men at visse hovedpunkter forventes inkludert uavhengig av transaksjonens art.<sup>70</sup> Det er disse hovedpunktene som er beskrevet nedenfor.

Dokumentasjonen skal utarbeides i fire trinn hvor det gis nærmere informasjon om virksomheten, transaksjonen, partenes funksjoner og sammenlignbare transaksjoner. I tillegg skal det gis en beskrivelse av valget og anvendelsen av prisingsmetoden(e). Sammenlagt skal dette gi et godt bilde av hvilke forhold som kan påvirke betingelsene i transaksjonen.<sup>71</sup>

### 4.2.2 EU

Skattyter skal etter EU TPD utarbeide to sett med dokumentasjon bestående av en ”master file”, heretter kalt hovedfilen, samt en ”country specific documentation”, heretter kalt landspesifikk dokumentasjon. Hovedfilen skal bestå av generell informasjon relevant for

---

<sup>70</sup> Høringsnotatet s. 61

<sup>71</sup> Høringsnotatet s. 64

samtligte virksomheter i konsernet, mens den landspesifikke dokumentasjonen skal utarbeides for den enkelte skattejurisdiksjon.

EUs adferdskodeks' formål er å forenkle dokumentasjonsarbeidet for multinasjonale foretak samtidig som man sikrer de enkelte lands skattefundament. I likhet med de foreslåtte norske kravene fremheves det at dokumentasjons omfang vil bero på den enkelte virksomhet og transaksjon.<sup>72</sup> I likhet med det norske forslaget skal det gis opplysninger om virksomheten, transaksjonen, partenes funksjoner og sammenlignbare transaksjoner.

#### 4.2.3 USA

Det skilles i amerikansk rett mellom primærdokumentasjon og bakgrunnsdokumentasjon. I første omgang er det kun primærdokumentasjonen som skal gis til skattemyndigheten ved forespørsel, og skal bestå av de kategorier med informasjon som er beskrevet nedenfor. Bakgrunnsdokumentasjonen er de dokumenter og opplysninger som underbygger skattyterens primærdokumentasjon. Eksempler på dette er avtaler, kostnadskalkyler og ulike typer regnskapsinformasjon.

Etter amerikansk rett har skattyter oppfylt dokumentasjonskravene om valget av internprisen fremstår som rimelig tatt i betraktning tilgjengelig informasjon, anvendbare prisingsmetoder, valget av metoden og hvordan denne er benyttet, om dokumentasjonen er utarbeidet ved innlevering av selvangivelsen og gis til skattemyndighetene til rett tid.<sup>73</sup> I likhet med det norske forslaget og EU TPD skal det gis nærmere opplysninger om virksomheten, transaksjonen, partenes funksjoner og sammenlignbare transaksjoner.

---

<sup>72</sup> Annex to Code of Conduct, Section 1 punkt 2

<sup>73</sup> TR § 1.6662-6(d)(2)(iii)(A)

### 4.3 Generell informasjon om virksomheten mm.

Generell informasjon om virksomheten utgjør første ledd av dokumentasjonsplikten i alle tre regelsettene og har til hensikt å gi ligningsmyndighetene en oversikt over virksomheten. Informasjonen har betydning for skattemyndighetenes vurdering av sammenlignbarhetsanalysen. Sammenlignbarhetsanalysen vil bli nærmere beskrevet i punkt 4.6.

#### 4.3.1 Norge

I høringsnotatet er det foreslått at skattyter skal gi en overordnet beskrivelse av selskapet samt konsernet det inngår i, herunder en beskrivelse av selskapets kjerneaktiviteter.<sup>74</sup> En tilsvarende overordnet beskrivelse skal gis om de selskaper det er foretatt kontrollerte transaksjoner med. Skattyter bør informere om særskilte verdifulle aktiva eller kompetanse hos skattyter og øvrige parter i transaksjonen, samt gi en generell beskrivelse av bransjen så vel som markedene skattyteren og de nærstående partene opererer i. I tilfelle skattyter benytter særskilte forretningsstrategier som er egnet til å påvirke prissettingen bør det informeres om disse.<sup>75</sup> Det bør videre inkluderes partenes økonomiske resultater oppnådd den senere tid, uten at det spesifiseres noe nærmere i høringsnotatet hvor lang tid dette bør være.

Skattyter bør videre beskrive organisasjonsstrukturen, og da særlig eierkjeden, men alternativt en funksjonell struktur i tilfelle kontrollen utøves på annen bakgrunn enn eierskap. I en slik struktur skal alle selskaper i konsernet tas med, uavhengig av hvorvidt de har deltatt i kontrollerte transaksjoner.<sup>76</sup> Geografisk plassering av de enkelte enhetene, samt beskrivelse av eventuelle nylige endringer i strukturen bør tas med. For større selskaper kan en slik struktur bli svært omfattende. En tilsvarende struktur kreves etter EU TPD, men som det vil fremgå nedenfor skal det etter amerikansk rett kun inkluderes de selskaper det er foretatt kontrollerte transaksjoner med. Det synes noe unødvendig at skattyter plikter å

---

<sup>74</sup> Høringsnotatet s. 61

<sup>75</sup> Høringsnotatet s. 61

<sup>76</sup> Høringsnotatet s. 61

opplyse om datterselskaper som i internprisingssammenheng er uten relevans for skattemyndighetene. Departementet bør derfor etter min oppfatning begrense kravet til kun de selskaper det er foretatt kontrollerte transaksjoner med.

#### 4.3.2 EU

I likhet med høringsnotatet forventes det etter EU TPD en generell beskrivelse av forretningsområdet samt strategier, og eventuelle endringer i disse fra tidligere år.<sup>77</sup> Det som skiller EU TPD fra det norske forslaget og amerikansk rett er kravet om to sett med dokumentasjon. I hovedfilen skal det gis en generell beskrivelse av konsernet, mens det i den landsspesifikke dokumentasjonen skal gis en mer detaljert beskrivelse av virksomheten i det enkelte land. I hovedfilen skal konsernets juridiske og operasjonelle struktur beskrives, herunder et organisasjonskart, liste over samtlige selskaper som inngår i konsernet, samt en beskrivelse av tilknytningen mellom mor- og datterselskapene. I likhet med høringsnotatet skal samtlige selskaper i konsernet inkluderes, uavhengig av om de er involvert i interne transaksjoner. Det må identifiseres i hovedfilen hvilke selskaper i konsernet hjemmehørende i EU som har vært involvert i kontrollerte transaksjoner. I motsetning til de foreslåtte norske kravene behøver skattyter ikke identifisere særlige verdifulle aktiva eller kompetanse i de deler av konsernet som er involvert i interne transaksjoner.

I den landsspesifikke dokumentasjonen skal skattyter gi en mer detaljert beskrivelse av virksomheten og eventuelle grenseoverskridende transaksjoner som involverer det enkelte medlemsland. Den landsspesifikke dokumentasjonen skal også inneholde en beskrivelse av virksomhetens strategier, herunder endringer i disse fra tidligere år.<sup>78</sup> Denne informasjonen er av lik karakter som dokumentasjonen som skal inkluderes i hovedfilen, men da kun for virksomheten i det enkelte landet. Det skal imidlertid gis en mer detaljert fremstilling enn informasjonen som gis i hovedfilen.

---

<sup>77</sup> Annex to Code of Conduct, Section 1 punkt 4.2 (a)

<sup>78</sup> Annex to Code of Conduct, Section 1 punkt 5.2(a)

### 4.3.3 USA

De amerikanske kravene er på dette punktet mindre omfattende enn både høringsnotatet og EU TPD. Skattyter skal også etter amerikansk rett gi en oversikt over virksomheten, herunder en beskrivelse av organisasjonsstrukturen samt et organisasjonskart. Oversikten skal inkludere alle nærstående parter som inngår i transaksjoner som direkte eller indirekte kan påvirke prisingen av varer eller tjenester i USA.<sup>79</sup> Skattyter behøver imidlertid ikke inkludere selskaper i interessefellesskapet som det ikke er foretatt transaksjoner med. Det er heller ikke nødvendig å beskrive bransjen og markedene skattyteren opererer i, noe som forventes etter det norske forslaget og EU TPD. I likhet med høringsnotatet og EU TPD skal skattyter informere om bruk av strategier som kan påvirke prissettingen.

### 4.4 Nærmere beskrivelse av transaksjonene

I tillegg til en overordnet beskrivelse av virksomheten skal skattyter etter alle tre regелsettene gi en nærmere redegjørelse om de kontrollerte transaksjoner. I likhet med opplysningene om virksomheten vil beskrivelsen av transaksjonene inngå i skattemyndighetenes vurdering av sammenlignbarhetsanalysen.

I følge høringsnotatet bør skattyter opplyse om hvem som er partene i transaksjonen, gi en beskrivelse av hva som er transaksjonens gjenstand, mengde, avtalevilkår, betalingsbetingelsene og eventuell tilknytning til andre kontrollerte transaksjoner. I tilfelle det er foretatt flere transaksjoner med store likhetstrekk bør det være adgang til å gi en felles beskrivelse.<sup>80</sup> Avslutningsvis bør det informeres om det er inngått bindende forhåndsuttalelser, samt at sentrale avtaler bør vedlegges i kopi.<sup>81</sup>

---

<sup>79</sup> TR § 1.6662-6 (d)(2)(iii)(B)(1 og 2)

<sup>80</sup> Høringsnotatet s. 62

<sup>81</sup> Høringsnotatet s. 62



En nærmere beskrivelse av transaksjonene skal gis også etter EU TPD. I hovedfilen skal beskrivelsen inneholde en angivelse av transaksjonens gjenstand, eksempelvis tjenester, finansielle eller immaterielle transaksjoner, fakturastrømmen og antall transaksjoner.<sup>82</sup> I den landsspesifikke dokumentasjonen skal det inkluderes en beskrivelse og forklaring av kontrollerte transaksjoner som involverer det enkelte medlemslandet. Det kreves også her en angivelse av transaksjonens gjenstand samt fakturastrømmen og antall transaksjoner.<sup>83</sup> Mens det i hovedfilen skal gis en generell oversikt, skal skattyter i den landsspesifikke dokumentasjonen gi en mer detaljert beskrivelse av transaksjonene. I motsetning til det norske forslaget skal avtaler eller andre dokumenter som underbygger skattyters dokumentasjon ikke legges ved i EU TPD.

Også etter amerikansk rett skal skattyter gi en beskrivelse av de kontrollerte transaksjonene, herunder salgsvilkår og andre interne opplysninger benyttet til å analysere transaksjonene. Forskriftene benytter som eksempel at i tilfelle skattyter har anvendt profit-split metoden (tilsvarer overskuddsdelingsmetoden beskrevet i punkt 2.3.1), må dokumentasjonen inkludere en oversikt over totale inntekter, kostnader samt aktiva for hver av de nærstående partene involvert i transaksjonen. Videre skal det opplyses om hvordan inntekter, kostnader og aktiva fra transaksjonen er fordelt mellom partene.<sup>84</sup> En beskrivelse av fordelingen kreves ikke i høringsnotatet eller EU TPD. Avtaler, som forventes inkludert i det norske forslaget, utgjør en del av bakgrunnsdokumentasjonen, som i utgangspunktet ikke skal innleveres. Myndighetene kan imidlertid kreve dette utlevert etter å ha mottatt primærdokumentasjonen.

---

<sup>82</sup> Annex to Code of Conduct, Section 1 punkt 4.2 (d)

<sup>83</sup> Annex to Code of Conduct, Section 1 punkt 5.2 (a)(b)

<sup>84</sup> TR § 1.6662-6 (d)(2)(iii)(B)(6)

## 4.5 Funksjonsanalyse

Det stilles krav om en funksjonsanalyse i alle tre regelsettene. Funksjonsanalysen skal kartlegge partenes funksjoner i transaksjonen. Analysen vil bidra til å gjøre både skattemyndighet og skattyter oppmerksom på funksjoner av betydning for prisen.

Funksjonenes betydning kan forklares med eksempelet med verftet og eiendomsselskapet benyttet tidligere i oppgaven. Verftet betaler 4 millioner USD i leie til eiendomsselskapet. Selskapet leier ut en tilsvarende eiendom på samme område til et annet verft som ikke er en av selskapets nærstående. Leien er her satt til 5 millioner USD. Det er da tilsynelatende ulik leie for to likartede eiendommer. Det nærstående verftet utfører imidlertid vedlikeholdsarbeid på eiendommen som en del av leieforholdet, noe som ikke er en del av leieavtalen med det uavhengige verftet. Markedsprisen for vedlikeholdsarbeidet er 1 million USD. Partenes funksjoner er derfor av betydning for å kunne begrunne eventuelle avvik i pris i sammenlignbare transaksjoner.

### 4.5.1 Norge

I høringsnotatet er funksjonsanalysen beskrevet som siste ledd i forberedelsene til sammenlignbarhetsanalysen. Funksjonsanalysen har til formål å kartlegge hvilke funksjoner partene utfører, eksempelvis forskning og utvikling, planlegging, produksjon, distribusjon, service og finansiering. Videre skal det inkluderes i analysen hvilke aktiva som blir tilført, og da særlig verdifulle fysiske driftsmidler og immaterielle eiendeler som patenter, varemerker og kundelister. Avslutningsvis skal analysen kartlegge risikofordelingen i transaksjonen. Eksempler på dette kan være markedsrisiko, kreditt- og valutarisiko, produktansvar og garantirisiko.<sup>85</sup> Hvor detaljert funksjonsanalysen skal være, beror på transaksjonens art og betydningen av den enkelte funksjon. Departementet påpeker at det bør redegjøres relativt detaljert for funksjoner, aktiva og risiko som bidrar betydelig økonomisk til transaksjonen.<sup>86</sup> Skattyter skal som utgangspunkt foreta en

---

<sup>85</sup> Høringsnotatet s. 62

<sup>86</sup> Høringsnotatet s. 63

funksjonsanalyse for alle parter i transaksjonen. Analysen vil bidra til å identifisere sammenlignbare transaksjoner for skattyter, samt gi ligningsmyndighetene mulighet til å kontrollere hvorvidt den valgte sammenlignbare transaksjonen er egnet til å dokumentere at transaksjonen er skjedd til armlengdevilkår.<sup>87</sup>

#### 4.5.2 EU

Det forventes også en funksjonsanalyse etter EU TPD. Analysen skal inkludere en generell beskrivelse av utførte funksjoner, antatte risikoer og en beskrivelse av eventuelle endringer i dette i forhold til tidligere år. Det benyttes som eksempel en endring fra distributør til kommisjonær<sup>88</sup>. Funksjonsanalysen i hovedfilen skal videre innholde konsernets eierskap til immaterielle eiendeler som patenter og varemerker, og utbetalte eller mottatte royalties.

#### 4.5.3 USA

De amerikanske dokumentasjonskravene beskrevet i § 1.6662-6 nevner ingenting om utarbeidelsen av en særskilt funksjonsanalyse. Behovet for en slik analyse fremgår imidlertid implisitt av beskrivelsen av hvordan de enkelte prisingsmetodene skal anvendes i § 1.482-1. Funksjonsanalysen utgjør her et ledd i identifiseringen av sammenlignbare transaksjoner og skal kartlegge funksjoner av større økonomisk betydning.<sup>89</sup> Funksjoner som bør undersøkes er blant annet hvem av partene som utfører forskning og utvikling, produksjon, lagring, markedsføring og distribusjon. I likhet med høringsnotatet og EU TPD skal garantier og andre former for risiko beskrives nærmere. Skattyter behøver ikke identifiserer hvilke aktiva som partene tilfører, noe som kreves i høringsnotatet. Sammenlagt er beskrivelsen mindre detaljert enn det norske forslaget

---

<sup>87</sup> Høringsnotatet s. 63

<sup>88</sup> Annex to Code of Conduct, Section 1 punkt 4.2 (e)

<sup>89</sup> TR § 1.482-1(d)(3)(i)

## 4.6 Sammenlignbarhetsanalyse

De tre kategorier av informasjon beskrevet over skal gi skattyter informasjon av betydning til å foreta en sammenlignbarhetsanalyse. Skattyter skal her sammenligne den kontrollerte transaksjonen med tilsvarende ukontrollerte transaksjoner. Informasjon om virksomheten, transaksjonen og funksjoner vil være nødvendig for å avklare hvorvidt transaksjonene er egnet for sammenligning. Det er på dette stadiet av dokumentasjonen at skattyter vil kunne benytte prisingsmetodene beskrevet over i kapittel 2.

### 4.6.1 Norge

Sammenlignbarhetsanalysen er siste element i de foreslåtte norske dokumentasjonskravene. Skattyter skal her blant annet benytte informasjonen innhentet i forbindelse med funksjonsanalysen til å identifisere uavhengige transaksjoner der man kan sammenligne priser og vilkår med den kontrollerte transaksjonen.<sup>90</sup> Det er gjennom analysen at skattyter skal kunne dokumentere at pris og vilkår i den kontrollerte transaksjonen er i samsvar med armlengdeprinsippet. Dette gjøres ved å sammenligne den kontrollerte transaksjonen med en tilsvarende transaksjon inngått mellom uavhengige parter. Avhengig av transaksjonens art kan det by på problemer å lokalisere transaksjoner som i stor grad er like med den kontrollerte transaksjonen. Departementet henviser til OECDs retningslinjer for hvilke kriterier som er avgjørende for graden av sammenlignbarhet. Retningslinjene angir at transaksjonene er sammenlignbare om det ikke finnes forskjeller som i vesentlig grad kan påvirke faktoren som sammenlignes. Transaksjonen kan imidlertid likevel være sammenlignbar om det er mulig å justere virkningen av forskjellene. I tillegg til informasjonen utledet fra funksjonsanalysen vil karakteristika ved transaksjonsgjenstanden, kontraktsvilkårene, partenes økonomi, samt forretningsstrategier være av betydning.<sup>91</sup>

---

<sup>90</sup> Høringsnotatet s. 63

<sup>91</sup> Høringsnotatet s. 63

Ved valget av sammenlignbare transaksjoner bør skattyter først vurdere om det innen interessefellesskapet finnes tilsvarende transaksjoner inngått med uavhengige parter.<sup>92</sup> Om det er tilfelle, vil skattyter ha rask tilgang til de faktorer som OECDs retningslinjer anser som egnet for sammenligning. Om interne uavhengige transaksjoner ikke finnes, vil skattyter måtte benytte eksterne transaksjoner. Det vil normalt ikke være lett å innhente den nødvendige informasjonen fra utenforstående aktører på transaksjonsnivå. Departementet er imidlertid ikke avvisende til at skattyter kan benytte allment tilgjengelige databaser som kan tilby regnskapstall fra aktører som opererer innen samme marked som den kontrollerte transaksjonen. Hvorvidt bruken av slik informasjon er egnet til å dokumentere armlengdes vilkår vil bero på en konkret vurdering av hvert tilfelle. Statistisk informasjon om bransjetall vil i alle tilfelle ikke være tilstrekkelig.<sup>93</sup> Utfordringen ved å benytte tilgjengelig regnskapsinformasjon til sammenligningsformål er at det gir lite opplysninger på transaksjonsnivå. Skattyter kan eksempelvis enkelt finne frem til selskapets driftsmarginer og egenkapitalens andel av selskapets total kapital, men forskjeller i funksjoner, risiko og andre kontraktsvilkår vil ikke være tilgjengelig basert på regnskapstallene alene.

Det fremgår ikke av høringsnotatet hvorvidt det kan benytte transaksjoner fra aktører som geografisk opererer i et annet marked enn skattyter. Det er naturlig at skattyter først undersøker om det finnes sammenlignbare transaksjoner innen samme marked som den kontrollerte transaksjonen, ettersom markedsforholdene og rammevilkårene da vil være like for begge transaksjonene. Men ved manglende sammenlignbare transaksjoner innen samme marked bør det åpnes for at skattyter kan benytte informasjon fra aktører som opererer geografisk utenfor skattyters marked. En slik adgang er det etter amerikansk rett, under forutsetning av at skattyter justerer for eventuelle forskjeller mellom markedene.<sup>94</sup> EU TPD avviser heller ikke adgangen til å benytte felleseuropeiske databaser. En tilsvarende løsning bør etter min oppfatning godtas også etter norsk rett, så fremt sammenligningen er egnet til å dokumentere armlengdevilkår, justeringer av eventuelle

---

<sup>92</sup> Høringsnotatet s. 64

<sup>93</sup> Høringsnotatet s. 64

<sup>94</sup> TR § 1.482-1(d)(4)(ii)

forskjeller mellom markedene kan foretas og skattyter ikke har klart å identifisere sammenlignbare transaksjoner innen samme marked.

Skattyter forventes videre å redegjøre for bakgrunnen for valget av den sammenlignbare transaksjonen, og hvorfor andre transaksjoner eventuelt ble forkastet. Det bør videre opplyses om justeringer som er gjort.<sup>95</sup>

Sammenlignbarhetsanalysen anses i høringsnotatet som den mest ressurskrevende delen av dokumentasjonskravene.<sup>96</sup> På den bakgrunn bør det særlig fokuseres på større transaksjoner av stor økonomisk betydning, og særlig ved tilfeller av unike transaksjoner, eksempelvis med immaterielle eiendeler. At skattytere særlig skal fokusere på unike transaksjoner fremstår som noe urealistisk. Det er nettopp ved unike transaksjoner at det vil være vanskelig eller umulig å fremskaffe sammenlignbare transaksjoner. Det åpnes imidlertid for at dokumentasjon kan leveres inn uten en sammenlignbarhetsanalyse. Skattyter bør da redegjøre for hvorfor analysen ikke er inkludert, samt opplyse om hvilke økonomiske betraktninger som ligger bak prisingen av transaksjonen. Valget om å ikke vedlegge en sammenlignbarhetsanalyse beror på en subjektiv vurdering fra skattyters side, og vil i følge departementet svekke kvaliteten på dokumentasjonen betraktelig.<sup>97</sup>

Det har kommet innvendinger fra høringsinstansene mot at det ikke stilles krav om sammenlignbarhetsanalyse i ethvert tilfelle.<sup>98</sup> Et slikt krav vil etter min oppfatning være urealistisk. Det kan tenkes tilfeller der transaksjonens karakter er såpass unik at det vil være umulig å frembringe en sammenlignbar transaksjon. Dette vil særlig være tilfelle ved immaterielle eiendeler. At skattyter i slike tilfeller skal tvinges til å identifisere transaksjoner, som uansett ikke er egnet for sammenligningsformål er unødvendig sløsing

---

<sup>95</sup> Høringsnotatet s. 64

<sup>96</sup> Høringsnotatet s. 65

<sup>97</sup> Høringsnotatet s. 65

<sup>98</sup> Akershus fylkesskattekontors høringsuttalelse s. 2

av ressurser. Om det faktisk ikke finnes sammenlignbare transaksjoner bør det åpnes for at skattyter på annen måte kan gi tilfredsstillende dokumentasjon på armlengdepris.

Departementet anser databaseundersøkelser som særlig tidkrevende og kostbare. Skattyter har derfor ingen plikt til å utarbeide sammenlignbarhetsanalyser basert på databaseundersøkelser før ligningsmyndighetene eventuelt ber om dette.<sup>99</sup>

#### 4.6.2 EU

Det forventes også etter EU TPD at skattyter utarbeider en sammenlignbarhetsanalyse. Atferdskodeksen er imidlertid langt mindre detaljert i beskrivelsen av det nærmere innholdet i analysen enn de foreslåtte norske reglene og amerikanske forskriftene. I analysen skal skattyter benytte informasjonen fra beskrivelsen av transaksjonsgjenstanden og funksjonsanalysen, samt kontraktsvilkår, økonomiske omstendigheter rundt transaksjonen og spesielle forretningsstrategier.<sup>100</sup> Om skattyter har annen relevant informasjon om interne og/eller eksterne sammenlignbare transaksjoner skal dette inkluderes. Skattyter skal videre beskrive implementeringen og anvendelsen av konsernets internprising policy. Dette tilsvarer i hovedtrekk informasjonen som kreves i høringsnotatet og i USA, men det gis altså ikke noe ytterligere veiledning om faktorene.

På ett viktig punkt gis det imidlertid noe mer presis veiledning. EU TPD åpner opp for at skattytere skal kunne benytte felleseuropeiske databaser i søket etter sammenlignbare transaksjoner. Som nevnt ovenfor er det ikke presisert i høringsnotatet hvorvidt det foreligger noen geografiske begrensinger i valg av sammenlignbare transaksjoner. Etter amerikansk rett er utgangspunktet at skattyter skal søke etter transaksjoner i samme geografiske marked som den kontrollerte transaksjonen. EU TPD åpner ikke for at et slik

---

<sup>99</sup> Høringsnotatet s. 65

<sup>100</sup> Annex to Code of Conduct, Section 1 punkt 5.2 (c)

søk skal aksepteres i ethvert tilfelle, men at bruken av utenlandske transaksjoner i seg selv ikke skal anses som manglende oppfyllelse av dokumentasjonsplikten.<sup>101</sup>

#### 4.6.3 USA

Det stilles også etter amerikansk rett krav om en sammenlignbarhetsanalyse. En slik analyse er nevnt i oppramsingen av dokumentasjonskravene i § 1.6662-6, men de nærmere kravene til analysen fremgår av forskriftene til § 482.<sup>102</sup> Hovedtrekkene i sammenlignbarhetsanalysen er i stor utstrekning lik de foreslåtte norske reglene.

I likhet med høringsnotatet fremheves det i forskriftene at skattyter best kan dokumentere armlengdepris ved å sammenligne den kontrollerte transaksjonen med tilsvarende ukontrollerte transaksjoner.<sup>103</sup> Vurderingen av hvorvidt to transaksjoner er sammenlignbare vil bero på mange av de samme faktorene som nevnes i høringsnotatet. At det er store likhetstrekk her er ikke overraskende, tatt i betraktning at det er faktorer som er egnet til å påvirke prisen. Forskriftene nevner som eksempel resultatene fra funksjonsanalysen, kontraktsvilkårene, risiko og økonomiske forutsetninger i transaksjonen.<sup>104</sup> Eksempler på dette kan være hvem som bærer risikoen for prissvingninger, valuta og annen markedsrisiko, produktansvar, betalingsbetingelser og graden av konkurranse i markedet. Det er i forskriftene gitt omfattende eksempler på faktorene nevnt over.

I likhet med de foreslåtte norske reglene stilles det ikke krav om at transaksjonene som sammenlignes er identiske i alle relasjoner. Det avgjørende er hvorvidt effekten av eventuelle forskjeller kan justeres. En kan benytte den sammenlignbare transaksjonen selv om justeringer ikke kan foretas. Dette svekker imidlertid verdien av dokumentasjonen.<sup>105</sup>

---

<sup>101</sup> Annex to Code of Conduct, Section 3 punkt 25

<sup>102</sup> TR § 1.6662-6 (d)(2)(iii)(B)(3)

<sup>103</sup> TR § 1.482-1(c)(2)

<sup>104</sup> TR § 1.482-1(d)(1)(i-iv)

<sup>105</sup> TR § 1.482-1(d)(2)



#### 4.7 Valg og anvendelsen av prisingsmetodene

Valget og anvendelsen av prisingsmetodene utgjør et viktig element i det materialet skattyter skal utarbeide etter alle tre regelsettene. Hvilken metode som bør benyttes avhenger blant annet av tilgang på data og transaksjonens art. Enkelte metoder anses i tillegg som mer pålitelige enn andre. Det er derfor av betydning for skattemyndighetene at det gis innsikt i skattyters beslutningsgrunnlag for valget og anvendelsen av metodene. Det vil da være mulig å vurdere hvorvidt skattyters valg fremstår som rimelig.

I det norske forslaget forventes det at skattyter begrunner valget av prisingsmetoden som er benyttet. Beskrivelsen av transaksjonen og funksjonsanalysen beskrevet ovenfor er et viktig instrument for skattyter til å identifisere en velegnet metode.<sup>106</sup> Skattyter bør redegjøre for hvordan metoden er blitt benyttet. Departementet benytter kost-pluss metoden som eksempel, der skattyter bør presentere en kalkyle hvor kostnadsgrunnlaget og bruttofortjenestemarginen fremgår. Justeringer som er gjort bør beskrives nærmere og begrunnes. Skattytere forventes ikke å generelt redegjøre for hvorfor andre metoder ikke er blitt benyttet, men departementet antar at en slik redegjørelse i visse tilfeller kan være nødvendig.<sup>107</sup>

Skattyter skal også etter EU TPD begrunne valget og anvendelsen av prisingsmetoden.<sup>108</sup> Dette skal gis i den landsspesifikke dokumentasjonen. Det forventes i likhet med høringsnotatet ikke at skattyter begrunner hvorfor andre metoder ikke ble benyttet.

Det kreves også etter amerikansk rett at skattyter gir en beskrivelse av prissettingsmetoden som er benyttet samt en begrunnelse for valget av metoden.<sup>109</sup> I motsetning til

---

<sup>106</sup> Høringsnotatet s. 66

<sup>107</sup> Høringsnotatet s. 66

<sup>108</sup> Annex til code of conduct section 1 punkt 5.2(d)

<sup>109</sup> TR § 1.6662-6 (d)(2)(iii)(B)(4)

høringsnotatet og EU TPD forventes det i tillegg en beskrivelse av øvrige metoder som er vurdert, samt en forklaring på hvorfor disse ikke ble benyttet.<sup>110</sup> I motsetning til OECDs retningslinjer er det ikke gitt noen hierarkisk inndeling av anvendelige metoder.

Hovedreglen er at skattyter skal velge den metoden som er best egnet til å fastsette armlengdevilkår i samsvar med prinsippet om ”best method rule”.<sup>111</sup> Det gis i forskriftene en detaljert fremstilling på hvordan skattyter skal gå frem for å fastslå hvilken metode som er best egnet. Skattyter skal beskrive hvilke økonomiske analyser som ligger til grunn for anvendelsen av metoden. Forskriftene benytter profit-split metoden som eksempel. Skattyter skal da beskrive analysene som er foretatt for fastslå hvordan overskuddet skal deles.<sup>112</sup>

#### 4.8 Særskilte amerikanske dokumentasjonskrav

Jeg har ovenfor redegjort for det nærmere innholdet av de alminnelige amerikanske dokumentasjonskravene. Disse kravene har i hovedtrekk likt anvendelsesområde som de foreslåtte norske kravene og EU TPD. Det er imidlertid gitt særskilte regler i § 6038A for amerikanske skattytere som er minst 25 % kontrollert av en utenlandsk aksjonær. Disse reglene har ingen parallell i høringsnotatet eller EU TPD. Reglene skiller seg såpass markant fra de alminnelige dokumentasjonskravene at det etter min oppfatning er hensiktsmessig at disse omtales separat.

##### 4.8.1 Bakgrunnen for reglene

De skattytere som omfattes av § 6030A faller utenfor de alminnelige dokumentasjonskravene i § 1.6662-6 ettersom kravet til kontroll ikke er oppfylt. Faktisk kontroll over et selskap inntreer i utgangspunktet først ved eierskap på 50 %, og det er først

---

<sup>110</sup> TR § 1.6662-6 (d)(2)(iii)(B)(5)

<sup>111</sup> TR § 1.482-1(c)(1)

<sup>112</sup> TR § 1.6662-6 (d)(2)(iii)(B)(8)

da det normalt foreligger et tilstrekkelig interessefellesskap mellom partene til at prisingen av transaksjoner mellom dem kan påvirkes.

Amerikanske skattemyndigheter var imidlertid av den oppfatning at de alminnelige dokumentasjonskravene ikke var tilstrekkelige til å sikre det amerikanske skattefundamentet. Skattemyndighetene hadde ingen adgang til å kreve utlevert dokumenter fra utenlandske nærstående til den amerikanske skattyteren så lenge kravet til kontroll ikke var oppfylt etter § 482. De hadde heller ikke tilgang til informasjon fra andre nærstående til den utenlandske aksjonæren. Slik informasjon kan blant annet være interessant for å få oversikt over et produkts livsløp, i tilfelle flere selskaper innad i et konsern inngår i produktutviklingen. Skattemyndighetenes behov for informasjon i disse tilfellene resulterte i innføringen av § 6038A. Bestemmelsen ble vedtatt med virkning fra 1990.<sup>113</sup> Den amerikanske skattyteren skal etter bestemmelsen opptre som en distributør av dokumentene nevnt nedenfor, og skal ved forespørsel innhente opplysningene fra den utenlandske aksjonæren og hans nærstående. Det kompliserer ytterligere at samtlige dokumenter skal innhentes og kategoriseres innen 30 dager etter forespørsel. Alle dokumenter skal i tillegg oversettes til engelsk.

Det er verdt å merke seg at kravene etter § 6038A i utgangspunktet er mer å regne som oppbevaringskrav enn dokumentasjonskrav. Skattyter plikter ikke å utarbeide dokumentasjon over transaksjonene fortløpende, og det skal ikke gis noen funksjonsanalyse, sammenlignbarhetsanalyse eller andre kategorier av informasjon som kreves etter § 1.6662-6. Skattyter skal imidlertid oppbevare og gjøre tilgjengelig for myndighetene ved forespørsel all dokumentasjon som er relevant for at myndighetene skal kunne vurdere om transaksjonene er skjedd på armlengdevilkår.

Jeg har ovenfor i punkt 4.2.3 redegjort for skillet mellom primær- og bakgrunnsdokumentasjon beskrevet i § 1.6662-6. Dette skillet gjelder kun de alminnelige

---

<sup>113</sup> TR § 1.6038A-1(n)(1)

dokumentasjonskravene, og ikke § 6038A. Det er i primærdokumentasjonen at skattyter skal inkludere funksjonsanalysen, sammenlignbarhetsanalysen mm.

Bakgrunnsdokumentasjonen er de dokumenter som underbygger primærdokumentasjonen, og tilsvare de dokumentene som kreves etter § 6038A.

#### 4.8.2 Generelt om omfanget

Forskriftene benytter som eksempler nærmest ethvert tenkelig dokument eller informasjon som kan være relevant i i vurderingen av hvorvidt en transaksjon er skjedd til markedsbetingelser. Eksempelene i § 1.6038A er derfor ikke ment å være en nøyaktig innholdsfortegnelse over all den informasjon som forventes inkludert. Skattyter må vurdere i hvilken grad de enkelte punktene er nødvendige for å kunne dokumentere armlengdes vilkår, tatt i betraktning bransjen, transaksjonens art og omfang.<sup>114</sup> Det stilles med andre ord ingen krav om at alle dokumentene beskrevet nedenfor skal inkluderes i dokumentasjonen. I likhet med beskrivelsen i § 1.6662-6 er det opp til skattyter å vurdere hvor omfattende dokumentasjon skal være. Om dokumentasjonen ikke er tilfredsstillende og den valgte internprisen avviker fra armlengdepris, risikerer selskapet tilleggsskatt. Beskrivelsen nedenfor gjengir kun hovedpunktene fra forskriftene.

#### 4.8.3 Dokumentasjonskravene

Skattyter bør inkludere visse typer regnskapsinformasjon, herunder regnskapets hovedbok, salgsjournaler, salgskontrakter og fakturaer. Det bør videre legges frem en nærmere beskrivelse av hvordan posteringene er utført, eksempelvis ved å vedlegge kontooversikt og eventuelle manualer om bedriftens regnskapspolicy.<sup>115</sup> Det er kun de deler av den nevnte informasjonen som knytter seg til transaksjoner med utenlandske nærstående parter som i så fall skal inkluderes.<sup>116</sup>

---

<sup>114</sup> TR § 1.6038A-3(a)(2)

<sup>115</sup> TR § 1.6038A-3(c)(2)(i)

<sup>116</sup> TR § 1.6038A-3(c)(2)(i)

Det bør videre utarbeides en oversikt over fortjeneste og tap relatert til transaksjoner knyttet til USA. Det skal fremgå av oversikten hvordan fortjeneste og tap er fordelt mellom de involverte nærstående partene.<sup>117</sup> Oversikten skal utarbeides etter amerikanske regnskapsprinsipper om disse benyttes til vanlig. Alternativt skal det redegjøres for eventuelle forskjeller mellom regnskapsprinsippene som er benyttet, og de amerikanske regnskapsprinsippene.<sup>118</sup> Det er verdt å merke seg at samtlige nærstående parter i transaksjonen skal inngå i en slik oversikt. Forskriftene benytter som eksempel at et nærstående utenlandsk selskap produserer komponenter, som selges videre til et annet nærstående utenlandsk selskap hvor produktet ferdigstilles. Produktet selges så videre til et nærstående amerikansk selskap for videresalg. Samtlige parter skal her inngå i oversikten.<sup>119</sup>

Videre bør skattyter vedlegge alle dokumenter som er relevante for fastsettelsen av pris for de aktuelle transaksjonene.<sup>120</sup> Eksempler på dette er konserninterne avtaler, fraktdokumenter, dokumenter knyttet til utførelsen av funksjoner, intern korrespondanse knyttet til prisingen av funksjonene som er utført og dokumenter knyttet til verdsettelsen av og eierskapet til immaterielle eiendeler benyttet eller utviklet.<sup>121</sup> Skattyter kan også vedlegge relevante finansielle dokumenter knyttet til transaksjonene som er utarbeidet til utenlandske myndigheter eller finansielle institusjoner.<sup>122</sup>

Det kan også utarbeides dokumenter som viser det nærmere forholdet mellom skattyter og de nærstående utenlandske partene som direkte eller indirekte er knyttet til transaksjonen,

---

<sup>117</sup> TR § 1.6038A-3(c)(2)(ii)

<sup>118</sup> TR § 1.6038A-3(c)(2)(ii)

<sup>119</sup> TR 1.6038A-3(c)(2)(ii)

<sup>120</sup> TR 1.6038A-3(c)(2)(iii)

<sup>121</sup> TR 1.6038A-3(c)(2)(iii)

<sup>122</sup> TR 1.6038A-3(c)(2)(iv)

herunder eierskap og geografisk plassering.<sup>123</sup> Skattyter kan avslutningsvis inkludere dokumenter som knytter seg til lån, tjenester og andre transaksjoner som ikke knytter seg til salg, herunder sikkerhetsstillelser, valutasikring og patentregistreringer.<sup>124</sup>

#### 4.8.4 Bør tilsvarende krav innføres i Norge?

Kravene har altså ingen parallell til det norske forslaget eller EU TPD. Fra skattemyndighetenes ståsted er det innlysende at bestemmelsen sammen med den særskilte oppgaveplikten for denne gruppen skattytere, F5472, gir et verktøy til å undersøke tilfeller hvor avvikende armlengdevilkår kan redusere skattefundamentet. Samtidig stilles det ikke krav om at skattyteren skal utarbeide særskilt dokumentasjon. Skattyter skal kun innhente og kategorisere opplysninger som allerede er utarbeidet i virksomhetens drift. Den særskilte oppgaveplikten, skjema F5472 som er beskrevet ovenfor, er av summarisk karakter, og representerer derfor etter min oppfatning ikke en urimelig byrde i seg selv for skattyter. Ettersom kontroll på 25 % til 49,9 % ikke nødvendigvis gir kontroll over beslutningsorganene i et selskap, vil det i utgangspunktet ikke være et tilstrekkelig interessefellesskap mellom aksjonæren og selskapet til at det kan avtales avvikende armlengdevilkår. Samtidig vil kompliserte selskapsstrukturer og produksjon og utvikling av et produkt i mange ledd, kunne medføre en risiko for at dette skjer også i disse tilfellene. Jeg har imidlertid ikke funnet noen statistikk på hvor ofte amerikanske skattemyndigheter har etterspurt denne type informasjon og om dette har resultert i justeringer av betydning.

Samtidig kan bestemmelsen representere en stor utfordring for skattyterne. Det gis en relativt kort frist til innhenting av opplysningene, og særlig kravet til oversettelse av dokumentene kan medføre store omkostninger. I tillegg vil kravet til lagring av dokumentene kunne by på utfordringer, ettersom det kan være store forskjeller til hvor lenge skattyteren plikter å oppbevare opplysningene fra land til land. Departementet har gjennom en kort beskrivelse av de amerikanske dokumentasjonskravene i høringsnotatet

---

<sup>123</sup> TR § 1.6038A-3(c)(2)(v)

<sup>124</sup> TR § 1.6038A-3(c)(2)(vi)

vist at de kjenner til bestemmelsen. Ettersom det ikke er foreslått tilsvarende krav kan det tyde på at departementet ikke anser dette som nødvendig i norsk rett. Jeg deler i utgangspunktet en slik oppfatning, særlig tatt i betraktning skattyters omkostninger. Det ville imidlertid vært interessant å undersøke statistikk fra amerikanske skattemyndigheter før et slikt krav avvises. Om det er foretatt store justeringer på bakgrunn av bestemmelsen vil det ikke være urimelig å tro at situasjonen er relativt lik i Norge, og at en innføring av tilsvarende krav derfor kan være legitimt. Det er 17 år siden bestemmelsen ble innført, og det er derfor rimelig å anta at amerikanske skattemyndigheter anser den som betydningsfull.

Ettersom bestemmelsen retter seg mot utenlandske nærstående, vil det ikke være aktuelt å pålegge innenlandske transaksjoner tilsvarende krav om en tilsvarende bestemmelse skulle innføres i norsk rett. I vurderingen må det derfor tas hensyn til en eventuell strid med EØS-avtalen. Vurderingen vil i så fall bero på de samme momenter som beskrevet ovenfor under punkt 4.1.2.1.

## **5 Utvalgte problemstillinger**

Dokumentasjonskravene er i utgangspunktet generelt utformet i alle tre regelsettene, og har til hensikt å dekke alle kontrollerte transaksjoner, uavhengig av art, bransje, produkt og øvrige omstendigheter. Fra et praktisk ståsted kan det oppstå situasjoner hvor de alminnelige dokumentasjonskravene ikke er særlige hensiktsmessige, og hvor det kan være behov for særskilte krav. Jeg er derfor redegjort for noen utvalgte problemstillinger nedenfor. Det er som nevnt under punkt 1.6.5 foreslått at OCEDs retningslinjer gis en mer formalisert status som rettskildefaktor ved at det henvises til disse i sktl. § 13-1. Jeg har derfor tatt utgangspunkt i retningslinjene i drøftelsen av problemstillingene nedenfor, ettersom det ikke gis noen veiledning om disse i forslaget.

## 5.1 Markedsstrategier

Generelt vil bedrifter ha til formål å maksimere overskuddet. Over lengre tid er det derfor nødvendig med priser som sikrer at virksomheten går med overskudd. På kortere sikt kan det imidlertid være strategisk riktig å redusere prisene, eller på annen måte å benytte seg av ulike markedsstrategier, for på denne måten øke overskuddet over lengre tid.

Markedsstrategier skaper særlige utfordringer for skattemyndighetene, ettersom resultatene av slike strategier først materialiserer seg i et potensielt økt overskudd på et senere tidspunkt. Samtidig kan benyttelsen av markedsstrategier være av stor betydning for den enkelte virksomhet. Strategier skal inkluderes i dokumentasjonen i alle tre regelsettene. I EU TPD gis det ingen veiledning på hvordan dokumentasjon av strategier skal utarbeides.

### 5.1.1 Norge

Det opplyses i høringsnotatet at skattyter bør redegjøre for eventuelle strategier som kan påvirke prisfastsettelsen.<sup>125</sup> OECDs retningslinjer påpeker de utfordringer skattemyndighetene står ovenfor ved kontroll av markedsstrategier og gir flere eksempler på hvordan en slik kontroll kan utføres. En faktor av interesse er hvorvidt partene involvert i strategien opptrer i samsvar med denne. Det benyttes som eksempel at en produsent reduserer sine priser til en distributør. Det kan da undersøkes hvorvidt denne besparelsen utnyttes i samsvar med strategien, eller kun bidrar til å øke distributørens overskudd.<sup>126</sup> Andre faktorer er hvorvidt strategien ledsages av økt markedsføring. Det kan også undersøkes om hvorvidt det er en rimelig forventning om at strategien vil bringe med seg økt overskudd, tatt i betraktning kostnadene og tidsrammen. Det understrekes avslutningsvis at en mislykket strategi ikke i seg selv bør medføre at den avvises.<sup>127</sup>

Faktorene nevnt over kan være viktige instrumenter for skattemyndighetene, men det gis imidlertid liten veiledning til hvordan skattyter kan dokumentere at strategiene er i samsvar

---

<sup>125</sup> Høringsnotatet s. 61

<sup>126</sup> OECDs retningslinjer punkt 1.34

<sup>127</sup> OECDs retningslinjer punkt 1.35



med armlengdeprinsippet. Ettersom bruken av markedsstrategier vil kunne mislykkes, vil det for skattyter i etterpåklokskapens lys kunne bli tyngre å argumentere for at strategien opprinnelig fremsto som fornuftig. Det kan derfor være hensiktsmessig sett fra skattyters ståsted at det innføres særskilte dokumentasjonskrav ved bruk av markedsstrategier, og at oppfyllelsen av disse vil sikre skattyter mot eventuelle sanksjoner. Det bør da kreves at dokumentasjonen er utarbeidet i forkant av anvendelsen av strategien. Slike særskilte dokumentasjonskrav er stilt i de amerikanske forskriftene.

### 5.1.2 USA

Det aksepteres i forskriftene at det i visse tilfeller kan være behov for å benytte ulike strategier for å beholde eller utvide markedsandeler i et eksisterende marked, alternativt kapre andeler i et helt nytt marked. Bruken av slike strategier er akseptert, men betinger at skattyter kan vise til at en ukontrollert skattyter benytter en lik strategi under tilsvarende omstendigheter og for en sammenlignbar tidsperiode samt at skattyter utarbeider en særskilt dokumentasjon for disse strategiene.<sup>128</sup>

Skattyter må kunne dokumentere at kostnadene forbundet med gjennomføringen av strategien bæres av den kontrollerte skattyter som mottar den potensielle fortjenesten strategien bringer med seg. Videre må skattyter dokumentere at det er en rimelig sannsynlighet for at bruken av strategien medfører en fortjeneste som står i samsvar med kostnadene.<sup>129</sup>

Det må videre dokumenteres at strategien kun følges i en rimelig tidsperiode, tatt i betraktning bransjen og produktet.<sup>130</sup> Skattyter må også kunne dokumentere at

---

<sup>128</sup> TR § 1.482-1(d)(4)(i)

<sup>129</sup> TR § 1.482-1(d)(4)(i)(A)

<sup>130</sup> TR § 1.482-1(d)(4)(i)(B)

markedsstrategien, beregningen av kostnadene og fortjenesten samt eventuelle avtaler mellom partene om fordelingen av kostnadene, var fastslått før strategien ble tatt i bruk.<sup>131</sup>

Kravet om sammenlignbare strategier er etter min oppfatning strengt, og forutsetter at skattyter har tilgang på informasjon om konkurrenters anvendelse av strategier. Denne type informasjon er ikke offentlig tilgjengelig slik som eksempelvis regnskapstall. Samtidig vil bruk av strategier ofte være noe virksomheter vil holde skjult av konkurransehensyn. De øvrige kravene er imidlertid etter min oppfatning rimelige, og tilsvarende krav bør vurderes innført også etter norsk rett.

## 5.2 Kostnadsbidragsordninger

Det kan være ønskelig sett fra skattyters side at flere selskaper i et konsern bidrar i utviklingen av et produkt. I en slik situasjon vil de samlede utviklingskostnadene bli fordelt mellom bidragsyterne. Kostnadsbidragsordninger (KBO) skiller seg ut fra mer ordinære transaksjoner med varer og tjenester, og de alminnelige dokumentasjonskravene er derfor ikke like anvendelige. I de amerikanske forskriftene er det derfor gitt særskilte regler for utarbeidelsen av dokumentasjon i slike tilfeller. EU TPD krever at en liste over konsernets KBOer skal inkluderes i hovedfilen, men gir ingen veiledning om hvordan dokumentasjonen skal utarbeides.<sup>132</sup>

### 5.2.1 Norge

Etter det norske forslaget skal skattyter redegjøre for eventuelle kostnadsbidragsordninger (KBO) i den nærmere beskrivelsen av transaksjonene. Retningslinjene har viet et eget kapittel til anvendelsen av KBOer og gir der en omfattende beskrivelse av ordningen. Av særlig interesse her er hva slags informasjon som bør gjøres tilgjengelig for skattemyndighetene. Det bes om en liste over samtlige deltagere i KBPOen, herunder

---

<sup>131</sup> TR § 1.482-1(d)(4)(i)(C)

<sup>132</sup> Annex to Code of Conduct, Section 1 punkt 4.2 (h)

nærstående virksomheter som vil være involvert i eller benytte seg av resultatene av produktutviklingen. Det skal gis en beskrivelse av prosjektets rekkevidde, varighet og hvordan deltageres andeler av potensielle fordeler måles. Det vil være nyttig å inkludere verdien av deltageres opprinnelige og fortløpende bidrag, samt hvordan disse er fastsatt. Det vil videre være relevant å opplyse om den forventede fordelingen av forpliktelser og oppgaver mellom deltagerne, samt hvordan den praktiske gjennomføringen av deltagerer som trer inn eller ut av prosjektet tenkes utført. Avslutningsvis vil det være nyttig å oppgi om det er lagt opp til justeringer av KBOens vilkår ved eventuelle endringer i økonomiske omstendigheter.<sup>133</sup> Etersom KBOer ofte strekker seg over flere år kan det på et senere tidspunkt være hensiktsmessig å opplyse om eventuelle endringer i ordningen og en sammenligning av de forventede og faktiske fordelene.<sup>134</sup>

## 5.2.2 USA

De amerikanske kravene er i stor utstrekning likt utformet som OECDs retningslinjer. Etter amerikansk rett må dokumentasjonen inkludere en liste over alle som deltar i utviklingen av eiendelen, samt ethvert annet selskap i konsernet som vil kunne motta fordeler av produktet som er utviklet.<sup>135</sup> Videre må skattyter fremskaffe en metode som er velegnet til å beregne deltageres andel av utviklingskostnadene med utgangspunkt i forventet utbytte av produktet.<sup>136</sup> Dokumentasjonen må inkludere en beskrivelse av den immaterielle eiendelen under utvikling.<sup>137</sup> Det skal videre gis en beskrivelse av deltageres andel av eventuelle andre immaterielle eiendeler som er utviklet i forbindelse med utviklingen av produktet.<sup>138</sup> Det må opplyses om hvor lenge kostnadsfordelingen skal vare, samt eventuelle betingelser for justeringer eller avbrytelse av kostnadsfordelingen, herunder

---

<sup>133</sup> OECDs retningslinjer punkt 8.42

<sup>134</sup> OECDs retningslinjer punkt 8.43

<sup>135</sup> TR § 1.482-7(b)(4)(i)

<sup>136</sup> TR § 1.482-7(b)(2)

<sup>137</sup> TR § 1.482-7(b)(4)(iii)

<sup>138</sup> TR § 1.482-7(b)(4)(iv)

konsekvensene av dette.<sup>139</sup> Kravene tilsvarer i stor utstrekning de krav som stilles i retningslinjene, men i motsetning til retningslinjene behøver ikke skattyter å foreta en sammenligning av de forventede og faktiske fordelene av ordningen.

### 5.3 Sammenslåing av transaksjoner

I utgangspunktet vil det være naturlig å utarbeide dokumentasjon for hver enkelt kontrollerte transaksjon som har funnet sted. Fra et praktisk ståsted kan det i mange tilfeller være hensiktsmessig å vurdere flere transaksjoner under ett. Dette vil typisk være tilfellet ved langvarige kontraktsforhold. Det norske forslaget og de amerikanske forskriftene åpner for at en slik sammenslåing av transaksjoner kan finne sted. EU TPD på sin side henviser til OECDs retningslinjer.<sup>140</sup>

I følge forslaget bør skattyter gis anledning til å gi en felles beskrivelse av likeartede transaksjoner som er gjennomført mellom samme parter på like vilkår.<sup>141</sup> Retningslinjene benytter som eksempel langsiktige kontrakter for levering av varer og tjenester, rettigheter i immaterielle eiendeler og grupper av produkter som er nært tilknyttet.<sup>142</sup> Det avgjørende er om transaksjonene er så nært tilknyttet hverandre, eller så kontinuerlige at en separat vurdering ikke hensiktsmessig.

En sammenslåing av transaksjoner aksepteres også etter amerikansk rett. Det forutsettes at en felles vurdering av to eller flere transaksjoner må være den beste måten å fastslå korrekt armlengdepris. I utgangspunktet forutsetter en felles vurdering at transaksjonsgjenstanden er av lik karakter.<sup>143</sup>

---

<sup>139</sup> TR § 1.482-7(b)(4)(vi)

<sup>140</sup> Annex til code of conduct section 2 punkt 17

<sup>141</sup> Høringsnotatet s. 62

<sup>142</sup> OECDs retningslinjer punkt 1.42

<sup>143</sup> TR § 1.482-1(f)(2)(i)(A)

## 6 Sanksjoner og tidsfrister

### 6.1 Sanksjoner

For skattytere vil risikoen for ulike typer sanksjoner være et av flere momenter av betydning ved prisingen av interne transaksjoner. Aktuelle sanksjoner kan være tilleggsskatt, bøter for manglende oppfyllelse av oppgave- og dokumentasjonsplikten, og tap av ulike rettigheter i tilknytning til ligningsprosessen. Av særlig interesse for denne oppgaven er hvilke konsekvenser det har for skattyter om det ikke utarbeides dokumentasjon i samsvar med kravene. EU TPD skiller seg på dette punktet ut ved at det gis liten veiledning om sanksjoner utover at det ikke bør ilegges straffesanksjoner for manglende oppfyllelse av dokumentasjonsplikten, såfremt skattyter har gjort et rimelig forsøk og er i god tro.<sup>144</sup>

#### 6.1.1 Brudd på oppgaveplikten

Det fremheves i det norske forslaget at de grunnleggende reaksjonene for brudd på oppgave- og dokumentasjonsplikten bør være skjønnslikning og tilleggsskatt.<sup>145</sup>

Skjønnslikning kan etter forslaget finne sted om skattyter ikke har levert oppgaven, jf. sktl. § 13-1 og foreslått endring i lignl. § 8-2 nr. 3. Det foreslås videre at skattyter kan miste sin klagerett om oppgaveplikten ikke er oppfylt, jf. nytt forslag til lignl. § 9-2 nr. 7(a)<sup>146</sup>.

Etter amerikansk rett risikerer skattyter bøter ved manglende innlevering av skjema 5471 5472, som er av samme karakter som oppgaveplikten i forslaget.<sup>147</sup> Av høringsuttalelsen til KMPG fremgår det på s. 7 at også blant annet Danmark, Finland og Spania har innført bøter for sviktende opplysningsplikt. En tilsvarende løsning vil etter min oppfatning være hensiktsmessig også i Norge. Skattyter vil da få et insentiv til å oppfylle oppgaveplikten,

---

<sup>144</sup> Code of conduct, punkt 7

<sup>145</sup> Høringsnotatet s. 68

<sup>146</sup> Høringsnotatet s.72

<sup>147</sup> TR § 1.6038A-2(k)(1) og F5471

samtidig som sanksjonen i større grad er proporsjonal med overtredelsens karakter. Bakgrunnen for at departementet ikke foreslår innført gebyr for manglende oppfyllelse av oppgaveplikten kan nok ha sammenheng med at også skattytere med innenlandske transaksjoner omfattes av plikten. Min oppfatning om at gebyr eller bøter er en mer hensiktsmessig sanksjon må derfor sees i sammenheng med at jeg som ikke anser det nødvendig at innenlandske transaksjoner skal omfattes av oppgaveplikten.

### 6.1.2 Brudd på dokumentasjonsplikten

I likhet med oppgaveplikten foreslås det at brudd på dokumentasjonsplikten vil kunne medføre skjønnsligning og tap av klagerett, jf. forslag til ny lignl. § 8-2 nr. 2 og § 9-2 nr. 7(d).<sup>148</sup> Oppgaveplikten skal utføres ved avkryssing i et skjema. Dokumentasjonsplikten vil derimot bli langt mer omfattende. Det kan derfor i motsetning til oppgaveplikten være vanskeligere å avgjøre om skattyter har oppfylt dokumentasjonskravene. Om skattyter overhodet ikke leverer dokumentasjon etter henvendelse fra ligningsmyndighetene vil kravene nødvendigvis ikke være oppfylt. I tillegg må dokumentasjonen være av en "viss kvalitet" for at skjønnsligning skal unngås.<sup>149</sup> Det legges med andre ord opp til en skjønnsmessig vurdering av hvorvidt den fremlagte dokumentasjonen er av tilstrekkelig kvalitet.

Flere av høringsinstansene anser sanksjonene som uforholdsmessig strenge.<sup>150</sup> Jeg deler i utgangspunktet denne oppfatningen på bakgrunn av enkelte uklarheter i høringsnotatet. Ettersom den nærmere avgrensingen av hvilke skattytere som er omfattet av dokumentasjonsplikten er noe uklar, kan det tenkes situasjoner der skattytere i god tro er av den oppfatning at de faller utenfor anvendelsesområdet. Det er videre av stor betydning for skattyter at det gis presis informasjon om hva som skal til for at dokumentasjonsplikten skal anses oppfylt. Det fremstår som noe uklart i høringsnotatet om hvilke kriterier som må

---

<sup>148</sup> Høringsnotatet s. 72

<sup>149</sup> Høringsnotatet s. 68

<sup>150</sup> Ernst & Youngs høringsuttalelse s. 11 og KMPGs høringsuttalelse s. 7 og 8

være oppfylt for at dokumentasjonen skal være tilfredsstillende. På en rekke sentrale elementer av forslaget fremgår det at skattyter ”bør” utarbeide eksempelvis en funksjonsanalyse, en redegjørelse for valg av metode ol. Om ligningsmyndighetene er av den oppfatning at dokumentasjonen ikke er av tilstrekkelig kvalitet, vil det da være anledning til å se bort fra dokumentasjonen. I utgangspunktet vil ikke det nødvendigvis ha så mye å si for skattyter, ettersom ligningsmyndighetene i alle tilfelle må foreta skjønnsligning innenfor rammene av § 13-1. Men skattyter vil miste muligheten til å underbygge sin påstand om en korrekt internpris. Det er etter min oppfatning mer hensiktsmessig om det gis presise krav til dokumentasjonens innhold. Det vil da være langt enklere for både ligningsmyndighetene og skattytere å avgjøre hvorvidt kravene er oppfylt. En vil da også kunne unngå forskjellsbehandling, ettersom den skjønnsmessige vurderingen faller bort.

Om departementet opprettholder de noe vage dokumentasjonskriteriene, kan det etter min oppfatning være hensiktsmessig at skattyter gis anledning til å supplere dokumentasjonen om det er noe informasjon ligningsmyndighetene savner. Om skattyter etter en slik henvendelse likevel ikke gir fra seg tilfredsstillende dokumentasjon, kan skjønnsligning og tap av klagerett etter min oppfatning være rimelige sanksjonsmidler.

Det er som nevnt ovenfor under punkt 4.2.3 ingen dokumentasjonsplikt etter amerikansk rett. Skattyter risikerer derfor ingen sanksjoner lik de i det norske forslaget om dokumentasjon mangler.

### 6.1.3 Tilleggsskatt

Det er i følge høringsnotatet ikke nødvendig med endringer i reglene om tilleggsskatt.<sup>151</sup> For at skattyter skal kunne ilegges tilleggsskatt må han ha gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt, jf. lignl. § 10-2. Spørsmålet blir hvilken betydning dokumentasjonskravene har i

---

<sup>151</sup> Høringsnotatet s. 69

vurderingen av om det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Det gis lite veiledning på dette området i høringsnotatet. Jeg oppfatter forslaget dit hen at skattyter risikerer tilleggskatt om dokumentasjonen ikke er levert tidsnok eller ikke er av en viss kvalitet. Om det er tilfelle bør det etter min oppfatning gis mer presise krav til innholdet i dokumentasjonen.

Et annet spørsmål er internprisens betydning i vurderingen av hvorvidt det er gitt tilfredsstillende dokumentasjon. Det fremgår ikke av forslaget om departementet er av den oppfatning at dokumentasjonens kvalitet vil bero på hvorvidt internprisen avviker fra armlengdevilkår. Kravet til uriktige eller ufullstendige opplysninger i lignl. § 10-2 er i sin ordlyd tilsvarende til kravet etter lignl. § 9-6(3) om endringsadgang. I Rt. 1999 s. 1087 (Baker Hughes), hvor kravet etter § 9-6(3) er behandlet, uttaler førstvoterende på s. 1102 at ” når skattyter i ligningssammenheng benytter en pris som avviker betydelig fra armlengdeprisen, mener jeg at prisen må anses som uriktig.” Førstvoterende tar imidlertid ikke stilling til om innholdet i dette kravet er likt etter de to bestemmelsene. Om innholdet er likt, vil det kunne få den konsekvens at skattytere som utarbeider dokumentasjon i samsvar med kravene likevel risikerer tilleggskatt såfremt internprisen avviker betydelig fra armlengdevilkår. Skattyter kan riktignok unngå skjønnsligning, men det er etter min oppfatning ikke et tilstrekkelig insentiv. Fra et praktisk ståsted kan det derfor være hensiktsmessig at skattyter har ytterligere insentiver til å utarbeide dokumentasjonen. Slike insentiver er gitt etter amerikansk rett. Om den valgte internprisen avviker fra armlengdeprisen vil det alltid kunne bli foretatt justeringer av skattemyndighetene, men skattyteren risikerer imidlertid ikke tilleggskatt om dokumentasjonen er utarbeidet i samsvar med kravene.<sup>152</sup> Utgangspunktet er at skattyter kan ha valgt feil internpris, men feilen skal være gjort på et velfundert grunnlag. En slik tilnærming gir skattyter et sterkt insentiv til å utarbeide dokumentasjon av tilstrekkelig kvalitet, og tilsvarende insentiver bør etter min oppfatning innføres etter norsk rett.

---

<sup>152</sup> TR § 1.6662-6(d)(1)



## 6.2 Tidsfrister

Det er i høringsnotatet foreslått at skattyter først skal fremlegge dokumentasjonen ved forespørsel fra ligningsmyndighetene. Skattyter skal da gis en frist på 45 dager etter henvendelsen. Departementet forutsetter at skattytere i dag utarbeider analyser og innhenter informasjon for å sikre at kontrollerte transaksjoner skjer i samsvar med armlengdeprinsippet. De foreslåtte dokumentasjonskravene har til hensikt å styrke kvaliteten på den dokumentasjonen som allerede foreligger.<sup>153</sup> Samtidig forventes det ikke at dokumentasjon i samsvar med kravene beskrevet ovenfor skal foreligge i komplett stand til enhver tid. Fristen på 45 dager er derfor satt ut fra skattyters behov for tid til å innhente, kategorisere og slutføre dokumentasjonen.<sup>154</sup>

Det har kommet flere kritiske bemerkninger til tidsfristen i høringsuttalelsene. Kritikken går både ut på at fristen er for kort og for lang. Oljeskattekontoret oppfatter fristen som altfor lang, tatt i betraktning at armlengdevurderingen skal skje senest samtidig med at internprisen fastsettes. De foreslår derfor at fristen settes til 30 dager.<sup>155</sup> Storbefrøftenes skatteforum oppfatter fristen for kort på bakgrunn av at enkelte deler av dokumentasjonen ikke alltid kan utarbeides på forhånd. Dette kan være forretningsmodeller og handelsstrukturer som i større konsern kan være utsatt for stadige endringer. Det understrekes videre at informasjonen kan være samlet på mange ulike steder. De foreslår på den bakgrunn at fristen settes til 60 dager, som i følge forumet tilsvarer reglene etter dansk og finsk rett.<sup>156</sup>

Etter min oppfatning har departementet valgt en rimelig tidsfrist. Oljeskattekontorets forslag om en 30 dagers frist anser jeg som strengt. Dette tilsvarer kravet som stilles etter amerikansk rett, men det er viktige forskjeller mellom regelsettene som forsvarer ulike frister. Etter amerikansk rett stilles det krav om at samtlige elementer i

---

<sup>153</sup> Høringsnotatet s. 67

<sup>154</sup> Høringsnotatet s. 67

<sup>155</sup> Oljeskattekontorets høringsuttalelse s. 29

<sup>156</sup> Storbefrøftenes Skatteforums høringsuttalelse s. 6

dokumentasjonskravene skal være utarbeidet senest ved innleveringen av selvangivelsen.<sup>157</sup> Fristen har altså ikke til hensikt å gi skattyter tid til å slutføre dokumentasjonen, noe som kan begrunne hvorfor det er stilt strengere tidsfrister i USA enn i høringsnotatet. Samtidig oppfatter jeg Storbedriftenes skatteforums forslag om 60 dagers frist som unødvendig lang, tatt i betraktning dokumentasjonskravenes formål. Det er et viktig utgangspunkt at dokumentasjonen utarbeides forut for eller senest samtidig som prisingen av interne transaksjoner. Romslige frister vil kunne gi større muligheter for at skattytere i etterkant av transaksjonen utarbeider dokumentasjon som kun har tilhensikt å forsvare prisingen. Det kan imidlertid være hensiktsmessig å innføre en ordning der skattyter gis anledning til å søke om lengre frist ved særlige kompliserte og omfattende transaksjoner.

I EU TPD gis det ingen presis veiledning til hvilke tidsfrister som bør gjelde. Det er derfor opp til medlemslandene å fastsette de nærmere fristene.

## **7 Avsluttende kommentarer**

Gjennomgangen av dokumentasjonskravene viser at det er store likhetstrekk mellom regelsettene. De kategorier av informasjon som kreves er av sentral betydning for at skattemyndighetene skal få et tilstrekkelig innblikk i transaksjonen, partene og beslutningsgrunnlaget til å kunne vurdere om betingelsene er i samsvar med armlengdeprinsippet. Det er derfor ikke overraskende at alle regelsettene ber om denne type informasjon, tatt i betraktning dokumentasjonskravenes formål. I tillegg er det liten tvil om at det norske forslaget ikke er et forsøk på å være nyskapende innen området, men heller trekker på erfaringer fra land det er naturlig å sammenligne seg med. EUs atferdskodeks innfører på sin side riktignok noe nytt ved at dokumentasjonen skal utarbeides i to sett, men også her bygges det i stor utstrekning på dokumentasjonskrav fra andre land. En slik tilnærming er etter min oppfatning fornuftig. Det forenkler arbeidet for

---

<sup>157</sup> TR § 1.6662-6(d)(2)(iii)(A)

skattyter om så mange land som mulig opererer med noenlunde tilsvarende dokumentasjonskrav.

En fremtredende forskjell er presisjonsnivået til regelsettene. Det amerikanske kravene skiller seg her fra det norske forslaget ved at det er gitt presise beskrivelser av hva slags informasjon som skal inkluderes, samt et omfattende antall praktiske eksempler. I EU TPD går det også klart frem hva skattyter skal inkludere i dokumentasjonen. Det norske forslaget gir derimot ikke like klart uttrykk for hva som må tas med i dokumentasjonen. En annen forskjell av betydning er regelsettens anvendelsesområde. Mens det norske forslaget og EU TPD kun gjelder transaksjoner mellom juridiske personer, omfatter de amerikanske kravene også fysiske personer som utøver næringsvirksomhet. Det er videre forskjeller i avgrensingene mot mindre virksomheter og transaksjoner. En annen viktig forskjell er de særskilte amerikanske dokumentasjonskravene gitt i § 6038A. Kravene har ingen parallell til det norske forslaget eller EU TPD. Det bør etter min oppfatning i det minste undersøkes hvorvidt bestemmelsen har ført til justeringer av betydning før en avviser innføringen av tilsvarende krav etter norsk rett.

Flere av de uklarheter i høringsnotatet som er påpekt i denne oppgaven antar jeg at vil bli rettet opp i senere arbeider. En av de større svakhetene ligger etter min oppfatning i kravenes anvendelsesområde, og da særlig at innenlandske transaksjoner skal omfattes, samt den nærmere avgrensingen mot mindre virksomheter og transaksjoner. Det kan her være fornuftig å trekke på erfaringene fra de amerikanske kravene, hvor spørsmålet om hvorvidt dokumentasjon skal utarbeides knytter seg direkte mot eventuelle justeringer av skattyters inntekt.

Det er på bakgrunn av et ønske om å sikre det norske skattefundamentet at departementet har foreslått en generell oppgave- og dokumentasjonsplikt.<sup>158</sup> Avslutningsvis kan det derfor være verdt å spørre seg i hvilken utstrekning pliktene faktisk bidrar til å realisere dette

---

<sup>158</sup> Høringsnotatet s. 4

formålet. Konsern som ønsker å forflytte skattekostnaden fra et selskap til et annet, vil nødvendigvis gjøre dette fra høyskatteland til lavskatteland. I den sammenheng er det av betydning at det norske skattenivået er relativt høyt i et internasjonalt perspektiv. Tall fra OECD viser at skattenivået for norske bedrifter ligger høyere enn gjennomsnittet blant medlemslandene.<sup>159</sup> Det er videre en trend at stadig flere land innfører generelle dokumentasjonskrav for interne transaksjoner. Manglende eller svake dokumentasjonskrav vil dermed kunne bidra til at skattytere vier mindre oppmerksomhet til prisingen av transaksjoner som omfatter Norge, noe som igjen øker risikoen for internpriser som avviker fra markedspris. På denne bakgrunn kan det norske skattefundamentet være utsatt, og innføringen av generelle dokumentasjonskrav er derfor etter min oppfatning rimelig og fornuftig.

---

<sup>159</sup> [www.oecd.org](http://www.oecd.org) Tallene gjelder skatt på virksomhetsinntekt, men inkluderer ikke petroleumssektoren.

## 8 Kilderegister

### 8.1 Litteratur

Ole Gjems-Onstad, *Norsk bedriftsskatterett*, 6. utgave (Oslo 2003)

Joachim M. Bjerke, *Internprissetting*, (Oslo 1997)

Arvid Aage Skaar m.fl. *Norsk skatteavtalerett* (Oslo 2006)

### 8.2 Lover

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

§§ 8-2, 9-6, 10-2

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

§ 13-1

Lov av 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (aksjeloven)

§ 1-3

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

§ 1-3

Internal Revenue Code

§§ 482, 6662, 6038A

### 8.3 Forarbeider

Ot.prp.nr. 86 (1997-1998) *Ny skattelov*

Treasury Regulation §§ 1.482, 1.6662, 1.6038A

### 8.4 Rettsavgjørelser

Rt. 1999 s. 1087 (Baker Hughes)

Rt. 2001 s. 1265 (Agip-dommen).

## 8.5 Artikler

*International Transfer Pricing Journal*, Volume 5 1998 nr. 3, Deloris R. Wright

Artikkelen ble den 2. februar 2007 hentet fra følgende nettsadresse:

[http://www.analysisgroup.com/AnalysisGroup/uploadedFiles/Publishing/Articles/ITPJ\\_US\\_Survey\\_TP\\_Doc.pdf](http://www.analysisgroup.com/AnalysisGroup/uploadedFiles/Publishing/Articles/ITPJ_US_Survey_TP_Doc.pdf)

Skat Udland, *Dokumentationsregler i et internasjonalt perspektiv*, Anders Oreby Hansen, januar 2007

Artikkelen ble tilsendt på e-mail fra Ernst & Young v/Marius Basteviken 20 februar 2007

## 8.6 Høringsuttalelser

Høringsuttalelsene er hentet fra hjemmesidene til Finansdepartementet,

[www.odin.dep.no/fin](http://www.odin.dep.no/fin)

Oljeskattekontoret

Ernst & Young

KMPG

Rogaland fylkesskattekontor

Advokatforeningen

Akershus fylkesskattekontors

Sentralskattekontoret for utenlandssaker

Oljeindustriens Landsforening

Storbedriftenes skatteforum

## 8.7 E-mail og telefonsamtaler

E-mail fra KPMG v/Marius Basteviken 8. februar og 20. februar 2007

E-mail fra Internal Revenue Service Help Desk 30. januar 2007

E-mail fra Ernst & Young v/Eivind Falck-Ytter, 23. januar 2007

Telefonsamtale med advokat Cecilie Bjelland, Arntzen de Besche, 30. januar 2007

## 8.8 Annet materialet

Høringsnotat om internprising i flernasjonale foretak.

<http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/hoeringer/hoeringsdok/2006/Horing-om-internprising-mellom-narstaend/3.html?id=424141>

OECDs retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter – norsk oversettelse.

<http://odin.dep.no/fin/norsk/dok/regelverk/retninglinjer/006081-110061/dok-bn.html>

Code of conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the European Union

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/transfer\\_pricing/forum/index\\_en.htm#key\\_documents](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/index_en.htm#key_documents)

Form 5471 og 5472 hentet fra [www.irs.gov](http://www.irs.gov)

Statistisk Sentralbyrå - Statistisk årbok 2006

<http://www.ssb.no/aarbok/emne09.html>

Pressmelding fra Norsk Hydro publisert 18. desember 2006

<http://www.newsweb.no/index.jsp>

