

Transaksjoner mellom nærstående:

Særskilt oppgave- og dokumentasjonsplikt

Selskaper mv. med samlede transaksjoner med virkelig verdi over 10 millioner kr eller mellomværender over 25 millioner kroner skal for inntektsåret 2007 sende inn en oppgave over transaksjoner i interessefelleskap, såkalte kontrollerte transaksjoner.



Fra venstre: Senior rådgiver Bente Andreassen, Senior rådgiver Frank Lange og Senior skattejurist Hanne Flood

Fra inntektsåret 2008 innføres også særlige dokumentasjonskrav for slike transaksjoner. Artikkelen gir en oversikt over hovedtrekkene i de nye reglene og kommenterer noen av endringene som er innført etter høringsrunden i 2007.

Hvem omfattes av de nye reglene

Selskaper og innretninger mv. som har plikt til å levere selvangivelse, er omfattet av oppgave- og dokumentasjonsplikten¹. Begrepet selskaper, innretninger mv. omfatter blant annet aksjeselskap, allmennaksjeselskap, sparebanker, andre selveiende finansieringsforetak, gjensidig forsikringselskap, samvirkeforetak, stiftelser, fond, andre selskaper eller sammenlutninger med begrenset ansvar, kommandittselskap, ansvarlig selskap, selskap med delt ansvar, indre selskap, partrederi mv.

Opgave- og dokumentasjonsplikten gjelder transaksjoner med *nærstående selskaper* og *innretninger*. Hvem som er foretakets nærstående, fremgår av lignl. § 4 – 12 nr. 4 og omfatter følgende subjekter:

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

Etter Finansdepartementets uttalelse av 20. desember 2007 vil staten, fylkeskom-

muner og kommuner ikke anses som innretninger som faller inn under oppgave- eller dokumentasjonsplikten. Dette betyr at selskaper og innretninger som omfattes av oppgave- og dokumentasjonsplikten ikke vil ha oppgave- eller dokumentasjonsplikt for transaksjoner eller mellomværender med staten, fylkeskommuner eller kommuner. Videre vil selskaper eller innretninger som, direkte eller indirekte, eies eller kontrolleres av staten, fylkeskommuner eller kommuner, heller ikke ha oppgave- eller dokumentasjonsplikt for transaksjoner og mellomværender seg i mellom, med mindre selskapene mv. er nærstående på annen måte enn gjennom eierskapet eller kontrollen som utøves av staten, fylkeskommuner eller kommuner.

Fysiske personer omfattes ikke av reglene om oppgave- og dokumentasjonsplikt. Dette innebærer blant annet at enkeltpersonforetak ikke har plikt til verken å levere oppgave eller å dokumentere transaksjoner, samt at personlige aksjonærer ikke har plikt til å dokumentere transaksjoner med aksjeselskaper som de eier hele eller deler av.

¹ Jf. lignl. § 4 – 12 nr. 1 og 2.

Fakta om lovendringene

Dokumentasjons- og oppgaveplikt omfatter kontrollerte transaksjoner, dvs. transaksjoner og overføringer mellom selskaper eller innretninger som er nærstående. Videre vil pliktene omfatte både transaksjoner mellom norske selskaper mv. og der transaksjoner er foretatt over landegrensene.

Finansdepartementet sendte 7. november 2006 på høring et forslag om gjennomføring av OECDs retningslinjer for internprising i norsk rett og forslag om innføring av særlige oppgave- og dokumentasjonsplikter for transaksjoner og mellomværender mellom parter som er i interessefellskap. Utkast til to forskrifter, retningslinjer for dokumentasjon og ny oppgave med rettleiding ble sendt ut på høring i juli 2007.

Lovendringene ble vedtatt 29. juni 2007. Endringene i skatteloven § 13 -1 trådte i kraft fra samme dag og øvrige endringer i ligningsloven trådte i kraft 30. november 2007.

Ligningsloven § 4 - 12 nr. 1 - 6 inneholder reglene om ny oppgave- og dokumentasjonsplikt, og forskrifter mv. gir utfyllende bestemmelser. De alminnelige regler om skjønnslikning og tilleggsskatt i ligningsloven §§ 8 - 2 og 10 - 2, samt tap av klagerett etter ligningsloven § 9 - 2 nr. 7 får anvendelse ved brudd på de nye pliktene.

Forskriftene ble fastsatt av Finansdepartementet 7. desember 2007. De nye reglene ble publisert samme dag. Finansdepartementet har i forskriftene delegert ansvaret for å utarbeide retningslinjer mv. til Skattedirektoratet. Ny oppgaveplikt er innført med virkning fra og med inntektsåret 2007 og den særlige dokumentasjonsplikt gjelder fra og med 1. januar 2008.

Formålet med oppgaveplikten er å gi myndighetene en oversikt over hvilke skattytere som har kontrollerte transaksjoner og derved kunne foreta mer presis utvelgelse for nærmere kontroll. Dokumentasjonsplikten skal gi skattytere bedre veiledning i hvilken informasjon skattemyndighetene trenger for å kunne foreta en vurdering av om priser og vilkår i transaksjoner mellom nærstående parter er i henhold til armlengdeprinsippet, og på denne måten bedre kvaliteten på dokumentasjonen. Reglene skal videre sikre at skattemyndighetene får tilgang til slik informasjon.

Eierskap eller kontroll kan utøves i form av at man har rådighet over stemmefler-tall, retten til å velge flertallet av styre-medlemmene eller har avtalefestet kontroll mv. Dersom eierkravet er oppfylt i løpet av inntektsåret, vil alle kontrollerte transaksjoner være omfattet av pliktene med mindre foretaket omfattes av unntaket nedenfor.

Det var foreslått et unntak fra oppgaveplikt for foretak som i inntektsåret har kontrollerte transaksjoner med en samlet verdi på mindre enn 10 millioner kroner, og som ved utgangen av inntektsåret har mindre enn 25 millioner kroner i mellomværender. Unntaket var ikke foreslått for dokumentasjonsplikten. I forbindelse med høringen kom det inn kritikk av forslaget om ulik terskelverdi for oppgave- og dokumentasjonsplikten. Dette er hensyntatt slik at fritaket etter høringsrunden nå er sammenfallende. Dette er inntatt i begge forskriftene i § 1. Det er videre foretatt en endring slik at unntaket vil omfatte transaksjoner med en samlet vir-

kelig verdi på mindre enn 10 millioner og som ved utgangen av inntektsåret har mindre enn 25 millioner i mellomværender med nærstående selskaper eller innretninger. I forhold til beregning av terskelverdiene vil det være vederlaget/verdien som ville vært avtalt mellom uavhengige parter som skal legges til grunn, og ikke bokførte verdier mv. dersom disse ikke er i overensstemmelse med armlengdeprinsippet.

Særlig om disposisjoner med faste driftssteder

Oppgave- og dokumentasjonsplikten gjelder også for disposisjoner mellom et fast driftssted og andre deler av dets hovedforetak².

2 Jf. lignl. § 4 - 12 nr. 5, samt forskrift om oppgaveplikt § 1 annet og fjerde ledd og forskrift om dokumentasjonsplikt §§ 1 og 2. Begrepet fast driftssted er nærmere definert i begge forskrifter.

Med disposisjoner forstås en overføring eller en annen hendelse mellom et fast driftssted og andre deler av foretaket, som gir grunnlag for å tilordne fortjeneste til det faste driftsstedet etter OECDs mønsterskatteavtale artikkel 7. OECD har skrevet en rapport om tilordning av fortjeneste til faste driftssteder som ble publisert 21. desember 2006³. I denne rapporten innføres begrepet «dealings». Begrepet «disposisjoner» i de nye norske reglene skal ha samme innhold.

Dette betyr at disposisjoner vil ha samme innhold som transaksjoner, men vil ikke omfatte hendelser som omfattes av begrensningen i selvstendighetsfiksjonen. Denne begrensningen gjelder for transaksjoner mellom hovedselskapet og dets faste driftssted hvor transaksjonen ikke kan anses som en del av hovedselskapets (eller det faste driftsstedets) ervervsmessige aktivitet. Begrensninger gjelder for eksempel renteberegning utenfor bankvirksomhet eller royaltyberegning hvor det ikke inngås royaltyavtaler som en del av den ervervsmessige aktiviteten.

I beregningen av beløpsgrensene for oppgave- og dokumentasjonsplikten vil transaksjoner og disposisjoner medregnes samlet.

Sanksjoner

Ved brudd på reglene om oppgave- og dokumentasjonsplikt kan de alminnelige reglene om skjønnslikning og tilleggsskatt komme til anvendelse⁴.

Videre kan skattytere som ikke leverer oppgave eller dokumentasjon i henhold til lignl. § 4-12 nr. 1 eller nr. 2 miste sin rett til å klage på ligningen⁵.

Oppgaveplikt

Selskap og innretning mv. skal levere en oppgave med summariske opplysninger over art og omfang av kontrollerte transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper eller innretninger fra og med inntektsåret 2007⁶.

3 Report on the attribution of profits to permanent establishments: Parts I (General considerations), II (Banks) and III (Global trading), CTPA/CFA 2006 (59).

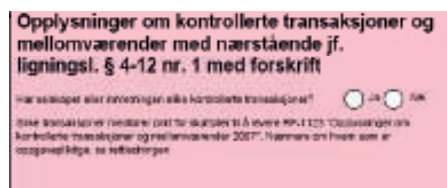
4 Jf. lignl. §§ 8-2 nr 2 og nr. 3 og 10 -2.

5 Jf. lignl. § 9 - 2 nr.7.

6 Jf. lignl. § 4 - 12 nr. 1.

I Forskrift om oppgaveplikt for kontrollerte transaksjoner og mellomværender er det gjort noen endringer etter høringsrunden. Som nevnt ovenfor er det foretatt endringer med hensyn til hvem som er unntatt i § 1 hvilket må ses i sammenheng med dokumentasjonsplikten. I tillegg er tidligere utkast til § 1 femte ledd, om at fritaket fra oppgaveplikten ikke ville omfatte eiendeler, rettigheter eller forpliktelser uten vederlag, tatt ut. Det ble valgt å innta i § 1 første ledd bokstav a, transaksjoner med en samlet **virkelig** verdi på mindre enn 10 millioner kroner. Dette har også betydning for hva det skal opplyses om i nytt skjema.

Den nye oppgaven vil være et vedlegg til selvangivelse eller selskapsoppgave (skjema RF-1028, selvangivelse for aksjeselskaper, verdipapirfond, banker mv., RF-1215 selskapsoppgave for ansvarlig selskap mv. og RF-1226 selskapsoppgave for kommandittselskap mv.). Det skal i selvangivelse eller selskapsoppgave avkrysses for om man har kontrollerte transaksjoner som overstiger beløpsgrensene for oppgaveplikt, se figur 1 nedenfor.



Figur 1

Den nye oppgaven har fått skjemanummer RF-1123 og rettleidingen til oppgaven har fått nummer RF-1124. Skjema og rettleiding finnes på skatteetaten.no.

For foretak med avvikende regnskapsår skal innberetningen følge samme periode som selvangivelsen for øvrig. Foretak med regnskapsår som for eksempel begynner 1. april 2006 og avsluttes 31. mars 2007, vil være oppgavepliktige for dette regnskapsåret siden denne perioden vil være å betrakte som inntektsåret 2007 i lignings-

messig forstand. Regnskapsår som avsluttes i 2007, og innberettes via selvangivelse eller selskapsoppgave for 2007, er å betrakte som inntektsåret 2007 uansett når i året regnskapsåret avsluttes. Oppgaveplikten inntreffer når man i løpet av året overskrider grensen på kontrollerte transaksjoner på 10 millioner kroner eller har mellomværender over 25 millioner. Grensen på 10 millioner gjelder for samlede transaksjoner til virkelig verdi. Grensen vil ikke gjelde pr. transaksjon eller transaksjonsart, men skal sees på samlet for foretakets kontrollerte transaksjoner. Er vilkårene først oppfylt, vil man være oppgavepliktig for alle kontrollerte transaksjoner i det året, også de som ble gjennomført før beløpsgrensen var nådd. For mellomværender er det summen av kontrollerte mellomværender (både gjeld og fordringer) pr. 31.12 eller alternativt dato for regnskapsavslutning som vil være bestemmende for oppgaveplikten.

Den nye oppgaven avløser utenlandsoppgaven og det vil derfor være kontinuitet i de rapporterte perioder. For foranstående eksempel betyr dette at det ikke vil være behov for å levere utenlandsoppgave for perioden 1. april 2006 til 31. mars 2007. I stedet skal den nye oppgaven leveres.

Det er i forbindelse med høringsrunden foretatt endringer i oppgaven. De nye postene 10 og 11 var tidligere under post 8 og 14. Endringene er kun av språklig karakter. Andre endringer medfører at det kun skal rapporteres vederlagsfri overføring av eiendeler, rettigheter, forpliktelser eller risikoer, se de nye postene 12 og 13. Vederlagsfri overføring av risiko er føyd til i begge poster. Overføringer mot symbolsk vederlag vil være omfattet av begrepet vederlagsfrie overføringer og skal også rapporteres. Spesielle opplysninger om vederlagsfrie ytelser er heretter tatt ut.

Det er videre foretatt endringer når det gjelder spesifisering av transaksjoner mv. på side to i oppgaven. Det er blant annet tilføyd en ny post som omfatter kombinert

vare- og tjenesteomsetning. Med dette menes omsetning/kjøp hvor både varer og tjenester er integrert og det ikke er mulig å foreta en deling av vederlaget på henholdsvis varer og tjenester. Videre skal det kun rapporteres vareomsetning i post 14 og 15, begrepet omsetningsaktiviteter er fjernet. Av andre endringer kan det nevnes at det er tilføyd egne poster for provisjonsbetalinger og en post for andre inntekter og kostnader hvor transaksjoner som ikke omfattes av de øvrige postene, skal medtas.

Det er i forbindelse med høringsrunden avklart at oppgaven ikke vil tilfredsstille Statistisk Sentralbyrås (SSB) behov for opplysninger fordi enkelte poster fra utenlandsoppgaven ikke er videreført i den nye oppgaven, herunder blant annet utbytte. Da det for statistikkåret 2007 er for sent å etablere et alternativ til utenlandsoppgaven, vil SSB videreføre utenlandsoppgaven for 2007 i modifisert form. SSB vil ta direkte kontakt med den enkelte rapportør om den modifiserte utenlandsoppgaven for 2007.

Det er videre gjort endringer i høringsutgaven av oppgaven vedrørende postene 51 og 52. Disse postene er delt opp i fire nye poster, nr. 52 – 55. I post 52 og 53 skal det avkrysses for kostnader til felles administrasjon mv. som er fordelt mellom nærstående. Sentraliserte tjenester som rapporteres *uten* fortjenestepåslag, skal inngå i disse postene.

I post 54 og 55 skal det avkrysses for inntekter fra og kostnader til felles prosjekter. Med felles prosjekter menes blant annet såkalte kostnadsbidragsordninger som vil kunne omfatte felles utvikling av varer, driftsmidler mv. Videre vil for eksempel prosjekter som kan sammenlignes med joint venture-avtaler inngå i disse postene.

I oppgaven skal det opplyses om hvilken regional tilhørighet transaksjonsmotpartene har.



Programvare for profesjonelle brukere

Arbeid effektivt med Maestro

- > Sikker gjennomføring av regnskap, revisjon og årsoppgjør
- > Stort fokus på enkelt brukergrensesnitt for effektive løsninger
- > Oversiktlig, nøyaktig og trygt

Ring 02575 salg@maestro.no www.maestro.no

I rettleddingen til oppgaven er det inntatt oversikt over hvilke ISO landkoder som skal anvendes i post 8 og på side 2/3. Disse finnes også på userpage.chemie.fu.-berlin.de/diverse/doc/ISO_3166.html. Videre foreligger det en oversikt over land utenfor EØS-området som Norge har rett til å kreve skatteopplysninger fra. Denne er oppdatert pr. 31.12.2007 og vil tilsvare de landene som skal rapporteres i gruppe C, jf. post 8.

Dokumentasjonsplikt

Selskap eller innretning skal utarbeide skriftlig dokumentasjon som gir grunnlag for å vurdere om priser og vilkår i kontrollerte transaksjoner er fastsatt i henhold til armlengdeprinsippet⁷. Departementet kan fastsette nærmere forskrifter og retningslinjer⁸. Finansdepartementet har delegert til Skattedirektoratet å fastsette retningslinjer for utfylling og gjennomføring av dokumentasjonsplikten. Det er utarbeidet retningslinjer for dokumentasjon ved kontrollerte transaksjoner og overføringer av desember 2007. Utarbeidede retningslinjer skal i utgangspunktet tolkes i lys av OECDs retningslinjer, men er fastsatt i henhold til norsk lov og vil derved være en veiledende rettskildefaktor.

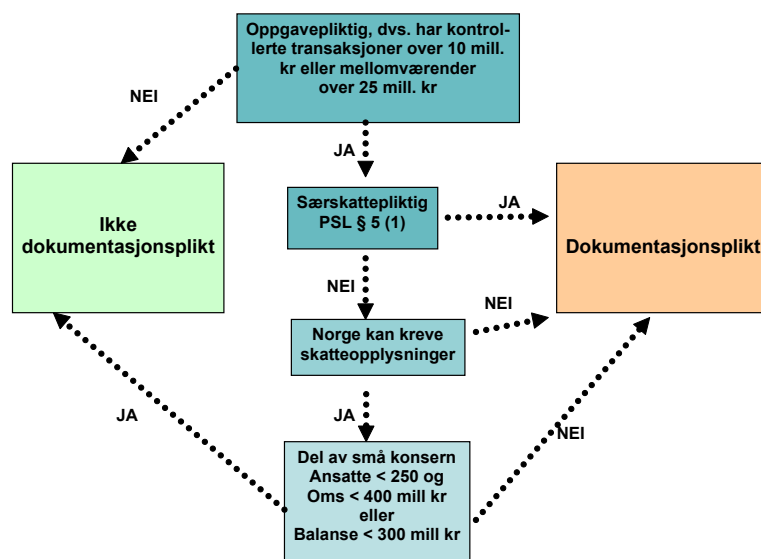
Etter Forskrift om dokumentasjon av prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner og overføringer av 7. desember 2007 skal internprisdokumentasjonen bestå av følgende hovedelementer:

- En overordnet beskrivelse av foretaket, konsernet og virksomheten
- En beskrivelse av art og omfang av kontrollerte transaksjoner
- En funksjonsanalyse
- En sammenlignbarhetsanalyse (kan på visse vilkår unnlates)
- En redegjørelse og begrunnelse for valgt internprismetode

Unntak fra den særskilte dokumentasjonsplikten

I tillegg til tidligere angitt unntak er det også gitt unntak for selskap eller innretning som inngår i «små konsern». Med små konsern menes de foretak som sammen med nærstående har færre enn 250 ansatte og enten har en samlet salgsinntekt på mindre enn 400 millioner kroner, eller en samlet balansesum under 350 millioner kroner, jf. lignl. § 4 – 12 nr. 3.

Dette unntaket gjelder imidlertid ikke for foretak som er særskattepliktig etter petroleumsskatteloven eller for foretak



Figur 2: Skjematisk fremstilling over hvem som er dokumentasjonspliktig

som har transaksjoner med nærstående hjemmehørende i land som Norge ikke kan kreve skatteopplysninger fra, se figur 2 nedenfor. Liste over land Norge har rett til å kreve skatteopplysninger fra pr. 31.12.2007, er inntatt i vedlegg 1 til retningslinjene. Det gjøres oppmerksom på at oversikten som er inntatt i rettleddning til oppgaveplikten RF-1124, bare omfatter slike land utenfor EØS-området.

Proporsjonalitetsprinsipp

For dokumentasjonsplikten gjelder et proporsjonalitetsprinsipp⁹. Med dette menes at dokumentasjonen skal tilpasses omfanget og den økonomiske verdien av transaksjonen som skal dokumenteres. Dokumentasjonen trenger ikke å inneholde mer informasjon eller være mer omfattende enn det som er nødvendig for at ligningsmyndighetene skal kunne foreta en vurdering av de vilkår og priser som er avtalt i den kontrollerte transaksjonen. Hvor detaljert dokumentasjon som må utarbeides, vil derfor avhenge av transaksjonens økonomiske omfang og kompleksitet.

I forbindelse med høringen av forskrifter mv. kom det kommentarer i forbindelse med proporsjonalitetsprinsippet, hvor høringsinstansene blant annet ønsket en forsterkning av prinsippet. Forskriften § 3, annet ledd er på denne bakgrunn endret ved at ordet «bør» er endret til «skal». Videre er henvisningene til en bredere og grundigere dokumentasjon tatt ut av forskriften, men det er fremhevet i retningslinjene at det forventes at kom-

plekse transaksjoner dokumenteres grundigere og bredere.

Retningslinjenes kommentarer om prinsippet er utvidet og tatt med som eget avsnitt 4.2. I dette avsnittet gis det flere eksempler på hva som kan anses som henholdsvis enkle og komplekse transaksjoner. Omfanget av dokumentasjonen skal således tilpasses transaksjonen. Foretaket må derfor foreta en vurdering av den økonomiske betydningen av de gjennomførte transaksjonene slik at tilstrekkelig dokumentasjon sikres, men også at det ikke legges ned store ressurser der det ikke er nødvendig. Dette kan bety at det i noen tilfeller ikke er nødvendig å utarbeide all dokumentasjon som nevnt i forskriften §§ 4–12. Forskriftenes bestemmelser og retningslinjenes beskrivelser om hvilke opplysninger, redegjørelser og analyser som skal gis, må derfor leses i sammenheng med proporsjonalitetsprinsippet.

Formelle krav

Dokumentasjonen skal utarbeides skriftlig på norsk, svensk, dansk eller engelsk, jf. forskriften § 16. Internprisdokumentasjon skal bare leveres etter påkrav fra ligningsmyndighetene. Fristen for fremleggelse er 45 dager etter påkrav, jf. forskriften § 15 første ledd. Dokumentasjon skal opprettes for hvert inntektsår, og oppbevares i minst 10 år enten på papir eller elektronisk. Det stilles ikke krav til oppbevaringssted.

Dokumentasjonsmateriale

Skattedirektoratets retningslinjer gir veiledning i hvordan selskaper og innretninger mv. kan dokumentere at priser og

7 Lignl. § 4 – 12 nr. 2.

8 Lignl. § 4 – 12 nr. 6.

9 Jf. forskrift om dokumentasjonsplikt § 3 annet ledd og Skattedirektoratets retningslinjer avsnitt 4.2.

vilkår i transaksjoner med nærstående foretak er fastsatt i samsvar med armlengdeprinsippet. Derimot gir retningslinjene ikke veiledning i hvordan prisfastsettelse kan foretas.

Det er antatt at det er tilstrekkelig at større deler av dokumentasjonsmateriale utarbeides én gang, for deretter å oppdateres ved behov. I Norge kan foretaket velge å utarbeide dokumentasjonen i henhold til EUs adferdskodeks¹⁰ for dokumentasjon av interne priser. Det må imidlertid sikres at kravene til opplysninger som kreves etter §§ 4–13 i forskrift om dokumentasjon av prisfastsettelse ved kontrollerte transaksjoner og overføringer er oppfylt¹¹.

Dokumentasjonen skal inneholde:

1. Beskrivelse av foretaket, konsernet og virksomheten

Det skal i henhold til forskriften §§ 4 og 5 gis en overordnet beskrivelse av foretaket og konsernet det inngår i. Formålet er å gi ligningsmyndighetene en helhetlig oversikt over foretaket og konsernet, deres forretningsmessige aktiviteter og markedene de opererer i.

2. Beskrivelse av operasjonell og juridisk struktur

Med operasjonell struktur siktes det til de enkelte konsernenhetenes viktigste forretningsområder. Beskrivelsen skal gi ligningsmyndighetene oversikt over og forståelse av hvordan konsernet er organisert i forhold til de forskjellige aktiviteter.

Datterselskap som inngår i et stort konsern med mange forretningsområder, bør konsentrere sin beskrivelse om de foretak som inngår i samme transaksjons- eller verdikjede som datterselskapet.

I en beskrivelse av konsernets juridiske struktur skal i utgangspunktet samtlige konsernenheter medtas i beskrivelsen, ikke bare de enheter som den dokumentasjonspliktige har hatt transaksjoner med. Beskrivelsen skal omfatte eierforhold, eierandeler, geografisk tilhørighet, selskapsform (AS, Ltd., BV mv.), organisasjonsnummer (norsk/utenlandsk) og for faste driftsteder skal det gis opplysninger om skatteplikt.

Dokumentasjonen bør inneholde et organisasjonskart. For foretak som inngår i store eller sterkt oppsplittede konsern, kan det være vanskelig å utarbeide fullstendige organisasjonskart. I slike tilfeller kan det være tilstrekkelig å inkludere et organisasjonskart for det underkonsernet foretaket inngår i.

3. Beskrivelse av de økonomiske resultater

Dokumentasjonen skal inneholde en oversikt over foretakets omsetning og driftsresultat for de siste tre år, samt oversikt over de siste tre års omsetning og driftsresultat (før skatt) for selskap, innretninger og faste driftssteder mv. som foretaket i løpet av inntektsåret har hatt kontrollerte transaksjoner med, jf. forskriften § 5 første ledd. Dersom foretaket har gått med underskudd i løpet av de tre siste årene, skal dette forholdet forklares, jf. forskriften § 5 annet ledd. Kravet til dokumentasjon vil avhenge av den konkrete situasjonen. Noen ganger kan det også forventes at det fremlegges materiale som viser inntjeningen hos de andre partene som deltar i transaksjonen/verdikjeden. Det må vurderes hvilken informasjon som er relevant for å vurdere de interne prisene i hvert tilfelle og dette vil avhenge av transaksjonens og organisasjonens kompleksitet, samt transaksjonens verdi.

4. Historiske forhold

Beskrivelsen over foretakets etablering og utvikling skal også omfatte om foretaket driver ny, ekspanderende eller veletablert virksomhet, om produktene er nye eller innarbeidet i markedet, vesentlige historiske begivenheter som kan ha betydning for forståelsen av virksomheten eller for sammenligningen av prisfastsettelsen. I tillegg skal det også beskrives om det er skjedd endringer i eierkrets, fusjoner/fisjoner eller andre vesentlige omstruktureringer inkludert vesentlige endringer i foretakenes funksjoner.

5. Bransjemessige forhold

Beskrivelsen skal gi en oversikt over bransjen, herunder vesentlige konkurransemessige parametere og posisjon. Slike parametere kan for eksempel være pris, kvalitet, produktutvikling, samt hvilke av konsernets aktiviteter som er av størst betydning for inntjeningen («key value drivers»).

6. Omorganiseringer mv.

Det bør foreligge en beskrivelse av endringer/omstruktureringer vedrørende den operasjonelle eller juridiske struktur som er foretatt innen foretaket eller konsernet i inntektsåret. Det bør redegjøres for strategiske valg som er årsaken til endringene/omstruktureringene og for hvilke endringer dette har medført for de funksjoner foretaket utfører, risikoer det bærer og eiendeler som benyttes.

7. Funksjonsanalyse

Det skal identifiseres de aktiviteter og forpliktelser av økonomisk betydning

som hver av partene har påtatt seg i den enkelte transaksjon. Funksjonsanalysen skal omfatte samtlige parter som tar del i transaksjonen og skal kartlegge hvilke funksjoner hver av partene utfører, hvilke eiendeler de anvender og den risiko de bærer i relasjon til transaksjonen. Med funksjoner siktes det til de oppgavene som foretaket utfører. Videre skal funksjonsanalysen inneholde en oversikt over hvilke eiendeler hver av partene benytter i transaksjonen, både materielle og immaterielle. Analysen skal også inneholde en redegjørelse for ulike risikoer som den enkelte part har påtatt seg i forbindelse med transaksjonen. Formålet med analysen er å anslå den økonomiske betydningen av utførte funksjoner, herunder hyppighet, karakter og verdi for de respektive partene i transaksjonen, særlig hvilke funksjoner, eiendeler og risikoer som representerer betydningsfulle økonomiske bidrag til transaksjonen, og som dermed må forventes å innvirke på de respektive parter fortjenestemuligheter.

8. Redegjørelse for foretakets og konsernets immaterielle verdier

I forskriften § 9 er det gitt en særlig bestemmelse om immaterielle verdier. Hensikten med denne bestemmelsen er å understreke viktigheten av disse verdiene i forbindelse med fastsettelsen av transaksjonens pris. Dokumentasjonen skal derfor omfatte en beskrivelse av konsernets immaterielle verdier av betydning for foretakets kontrollerte transaksjoner og angi antatt verdi. Det skal videre opplyses om eierforhold, samt hvem som utnytter, utvikler og/eller vedlikeholder de immaterielle verdiene. Det bør også oppgis om verdiene er egenutviklet eller kjøpt.

9. Beskrivelse av de kontrollerte transaksjoner

Det skal foreligge en redegjørelse over transaksjonenes art og omfang i forhold til hvert av de nærstående foretak som skattyteren har hatt transaksjoner med, jf. forskriften § 6 første ledd. Transaksjonene bør beskrives i henhold til sammenlignbarhetsfaktorene som er angitt i OECD-retningslinjer¹².

Dokumentasjonen skal omfatte en redegjørelse for hvilke vilkår som har vært avtalt i den enkelte transaksjonen. Hvis samme vilkår har vært gjeldende for alle likeartede transaksjoner gjennom året, er det tilstrekkelig å oppgi disse under ett. Dersom vilkårene har blitt endret, må

10 EUs adferdskodeks for internprisdokumentasjon (EUT C 176, 28. juli 2006).

11 Jf. forskriften § 16 tredje ledd.

12 OECDs retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter av 1995.

dette beskrives. I tillegg må det angis når endringen inntrådte.

Eksempler på transaksjoner kan være blant annet – (se figuren nedenfor):

- T1: Administrative tjenesteytelser («management fee»)
- T2: Ordreproduksjon
- T3: Tjenester vedrørende logistikk og varelager
- T4: Salgstjenester
- T5: FoU-salg av forsknings- og utviklings-tjenester
- T6: Videre salg av forsknings- og utviklingsresultater og know-how, for eksempel lisensiering
- T7: Kjøp og salg av varer

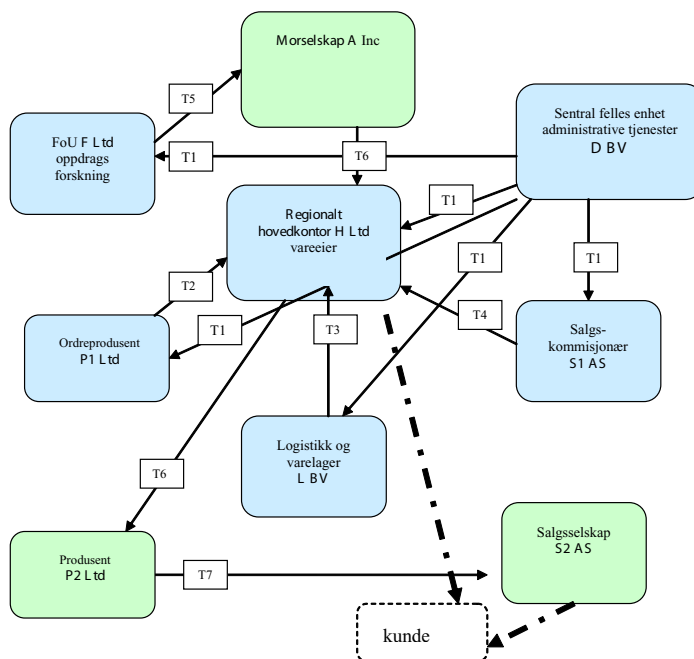
Dokumentasjonen skal inneholde en beskrivelse av hvilke transaksjoner som er aggregert, jf. forskriften § 6, annet ledd. Det er bare likeartede transaksjoner med like vilkår eller nært sammenknyttede transaksjoner som kan aggregeres. Dette medfører at foretak som omsetter både varer og tjenester, må beskrive og redegjøre for disse transaksjonsartene hver for seg.

I forbindelse med gjennomføring av sammenlignbarhetsanalysen kan det også være behov for segmentinformasjon i de tilfeller foretaket har omsetning i flere segmenter. Et segment kan blant annet være et geografisk område med egen rapportering og styring eller forskjellige varegrupper.

Har foretaket gjennomført omstruktureringer som medfører endringer i inntektsgrunnlaget til foretaket eller utnyttelsen av immaterielle eiendeler, bør det gis en mer omfattende beskrivelse av endringene og de konsekvenser endringene medfører.

Det er videre inntatt en egen bestemmelse om sentralisert tjenesteyting internt i konsern¹³. Dette medfører at det skal gis ytterligere opplysninger om slike transaksjoner enn det som fremgår av de generelle bestemmelsene. Slike transaksjoner kan for eksempel være administrative, tekniske eller finansielle tjenester.

Dersom det benyttes en indirekte metode, skal det tjenesteytende selskap, jf. selskap D i figur 3 utarbeide og fremlegge en oversikt over kostnadsgrunnlaget som fordeles eller faktureres. Det skal også redegjøres for hvilken vurdering som er gjort når foretaket har tatt stilling til hvilke kostnader som skal viderebelastes nærstående, fordelingsnøkler, metoden som er valgt. Det skal også begrunnes om kostnads-



Figur 3: Oversikt og identifikasjon av kontrollerte transaksjoner

grunnlaget skal tillegges et fortjenestepåslag eller ikke, samt størrelsen på et eventuelt påslag.

Det mottagende foretaket, selskap S1 i figur 3, skal gi en oversikt over kostnadsgrunnlaget, anvendt fordelingsnøkkel, fortjenestepåslag som eventuelt er lagt til kostnadene og i tillegg skal foretaket redegjøre for sin forventede nytte av de tjenestene som mottas.

Beskrivelse av internprisingen av de kontrollerte transaksjonene

Foretaket skal i henhold til forskriften § 10 redegjøre for den prissettingsmetoden som er anvendt i en kontrollert transaksjon. Redegjørelsen skal inneholde begrunnelse for valg av metode, samt hvordan man har kommet frem til armlengdes pris. Det stilles ikke krav til valg av metode (se OECD-retningslinjene). Det forventes imidlertid at foretaket angir i hvilken utstrekning prissettingsmetoden er forenlig med de metodene som er beskrevet i retningslinjenes kapittel II og III. Foretaket må fremlegge en kalkyle som viser hvordan foretaket har kommet frem til armlengdes pris.

Skriftlig utarbeidede strategier eller internprisinstrukser mv. skal inngå i dokumentasjonen, dette gjelder både foretakets egne strategier og konsernets (globale) strategier.

Uvesentlige transaksjoner

Kravene i forskriften §§ 4 – 12 omfatter ikke kontrollerte transaksjoner som er uvesentlige¹⁴.

I forbindelse med arbeidet etter høringen ble bemerkninger fra høringsinstansene hensyntatt. Kravet til en liste over alle uvesentlige transaksjoner ble endret til en oversikt over hvilke typer av transaksjoner foretaket selv anser som uvesentlige. Det vil derved ikke bli stilt krav til at foretaket skal opplyste alle sine uvesentlige og bagatellmessige transaksjoner, men kun gi en oversikt over typer av transaksjoner. Formålet med en slik oversikt er å gi skattemyndighetene en mulighet til å foreta nærmere vurdering av disse.

En transaksjon er uvesentlig i henhold til forskriften dersom den er en enkeltstående transaksjon med beskjedent økonomisk omfang og ikke er en del av foretakets inntektsskapende virksomhet. For at en transaksjon skal anses som uvesentlig, må alle betingelsene være oppfylt. Om en transaksjon eller type av transaksjon skal anses som uvesentlig, må vurderes konkret i hvert enkelt tilfelle.

Inngåtte avtaler

Det bør utarbeides en liste over alle avtaler av betydning for de kontrollerte transaksjonene. Disse avtalene skal også vedlegges dokumentasjonen, jf. forskriften § 12. I tillegg skal det fremlegges avtaler

¹³ Jf. forskriften § 8.

¹⁴ Jf. forskriften § 13.

inngått mellom foretaket eller konsernet med andre myndigheter av betydning for foretaket. Dette kan for eksempel være såkalte APAs (advanced pricing agreements) eller bindende forhåndsuttalelser.

Sammenlignbarhetsanalyse

Formålet med en sammenlignbarhetsanalyse er å vurdere hvorvidt kontrollerte transaksjoner er gjennomført til armlengdes vilkår og priser. Etter forskriften § 11 første ledd skal dokumentasjonen inneholde en sammenlignbarhetsanalyse, med mindre det ikke eksisterer interne sammenlignbare transaksjoner og det har vært uforholdsmessig vanskelig eller kostnadskrevenne å innhente og bearbeide informasjon om eksterne sammenlignbare transaksjoner¹⁵. I disse tilfeller skal dokumentasjonsplikten anses oppfylt selv om det ikke er utarbeidet en sammenlignbarhetsanalyse, forutsatt at skattyter begrunner hvorfor slik analyse ikke er utarbeidet og på annen måte godtgjør at priser og vilkår i kontrollerte transaksjoner er fastsatt i samsvar med armlengdeprinsippet.

Når foretaket har gjennomført en sammenlignbarhetsanalyse, skal hele analysen dokumenteres. Det er i denne sammenheng viktig at foretaket også beskriver og dokumenterer fremgangsmåten i sammenlignbarhetsanalysen med hensyn til fremskaffelsen av sammenlignbare transaksjoner og analysen av disse. Det skal være mulig å etterprøve sammenlignbarheten for det valgte sammenligningsgrunnlaget.

Det er flere typer transaksjoner som kan anvendes som sammenligningsgrunnlag. OECD har inndelt disse i følgende grupper:

1. Transaksjoner som foretaket selv har med uavhengig foretak (interne sammenlignbare transaksjoner)
2. Transaksjoner som nærstående foretak har med uavhengig foretak (eksterne sammenlignbare transaksjoner)
3. Transaksjoner inngått mellom to eksterne uavhengige foretak (eksterne sammenlignbare transaksjoner)

Det er viktig at både foretakets egne transaksjoner og de transaksjonene som skal anvendes som sammenligningsgrunnlag, er vurdert i forhold til OECDs fem sammenlignbarhetsfaktorer. De fem faktorene er tatt inn i forskriften § 6 tredje ledd og omfatter produktenes egenskaper, funksjonsanalyse, kontraktsvilkår, økonomiske omstendigheter og forretningsstrategier.

OECD oppstiller ikke noe hierarki mellom transaksjonstypene, men anbefaler at det tas utgangspunkt i interne sammenlignbare transaksjoner, da det antas at disse lettere vil tilfredsstille kravene til sammenlignbarhet.

Etter forskriften § 15 annet ledd kan ligningsmyndighetene anmode om at det utarbeides en sammenlignbarhetsanalyse, herunder en databaseundersøkelse, selv om foretaket ikke er forpliktet til å utarbeide en slik analyse i første omgang. Anmodninger om slike analyser bør fortrinnsvis forbeholdes transaksjoner av større økonomisk omfang. Det forventes at foretaket etter en slik særskilt anmodning gjør rimelige anstrengelser for å etterkomme anmodningen. Leveringsfristen er 60–90 dager etter anmodning.

Det er utarbeidet en veiledning som beskriver hvordan en utarbeidelse av sammenlignbarhetsanalyser med bruk av databaseverktøy kan gjennomføres, se vedlegg

2 til Skattedirektoratets retningslinjer. En slik undersøkelse kan anvendes både ved søk etter uavhengige transaksjoner for å kunne fastsette armlengdes pris og vilkår, eller for å kunne foreta en test eller evaluering av om priser og vilkår er i henhold til armlengdeprinsippet. Databaseundersøkelser bør etter OECD-rapport av 10. mai 2006 bare utarbeides når de øker verdien av en sammenlignbarhetsanalyse, og at den ikke erstatter bedre informasjon som kan hentes fra andre kilder.

Avsluttende bemerkninger

De nye norske reglene om oppgaveplikt- og dokumentasjon mv. er relativt omfattende, men skal som sagt tilpasses den økonomiske betydningen av transaksjonene. Siktet for reglene er å bedre kvaliteten på internprisdokumentasjonen og derved lette kontrollen for myndighetene, og samtidig oppnå større forutberegnelighet for skattytere mht. hvilke krav myndighetene kan stille. Reglene er utformet slik at det er foretakene som skal foreta vurderingen av hvor omfattende dokumentasjon som skal utarbeides. Det vil derfor være viktig at skattytere og ligningsmyndigheter i forbindelse med implementeringen av de nye reglene får en felles forståelse for omfang og innhold av de fremtidige pliktene.

De nye reglene er i tillegg preget av den internasjonale utviklingen på internprisområdet. Andre land som har innført regler for dokumentasjon mv., har allerede foretatt endringer i sine regler. Norske myndigheter vil på samme måte følge utviklingen i EU, OECD og andre internasjonale fora, og i lys av utviklingen vurdere hvilken betydning dette får for norske forhold.

¹⁵ Jf. tredje ledd



Årsoppgjørsfacta

Facta nr. 1 er en fast, årlig utgivelse som omfatter de viktigste regnskaps- og skatteregler som næringsdrivende trenger i forbindelse med årsoppgjøret.

Facta nr. 1 2008 – Årsoppgjøret 2007 er à jour med de endringene som har virkning for årsoppgjøret 2007.

I årets utgave finner du også en kort oversikt over viktige nyheter i 2007 på områdene skatt, avgift, regnskap og bokføring.

Pris: 175,-

(Prisen er ekskl. frakt, mva., eksp. omk.)

revisorforeningen • no

Bestill på revisorforeningen.no