



FINANSDEPARTEMENTET

ORS Kristiansand Symposium
11. juni 2007

Stig Sollund
Finansdepartementet
Nye regler om internprising

Armlengdeprinsippet i norsk skatterett

- Vanlige tilordningsprinsipper
- Interessefellesskap
- Skatteloven § 13-1 => skjønnsfastsettelse
- Vilkår for skjønn => *inntekt ..redusert på grunn av ..interessefellesskap*
- Bevisbyrderegel => *grunn til å anta at ..redusert*
- Skjønnsutøvelsen => *..som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget*

Skatteavtalene

- Traktater mellom stater
- Unngå dobbeltbeskatning (og ikkebeskatning) av inntekt
- Inkorporeres i norsk rett gjennom dobbeltbeskatningsavtaleloven
- Inngår i ligningsmyndighetenes rettsanvendelse, men finansministeren eller den hun gir fullmakt er kompetent myndighet i relasjon til avtalemotparten

Armlengdeprinsippet etter skatteavtalene

- OECDs modellavtale art. 9 (1) – foretak med fast gjensidig tilknytning
- Felles direkte eller indirekte eierskap, kontroll eller ledelse
- *..blir avtalt eller pålagt vilkår i deres kommersielle eller finansielle samkvem ..*
- *..som avviker fra dem som ville ha vært avtalt eller pålagt mellom uavhengige foretak ..*
- *..fortjeneste som uten disse vilkår ville ha tilfalt et av foretakene ..*
- *..medregnes og skattlegges sammen med dette foretakets fortjeneste*
- Tilsvarende armlengdeprinsipp ved tilordning av fortjeneste til fast driftssted etter skatteavtalenes art. 7 (2)
- Korresponderende justering av det tilknyttede foretaks fortjeneste hvis kompetent myndighet enig i foretatt inntektskorreksjon – art. 9 (2)
- Gjensidig overenskomst- prosedyre etter art. 25

OECDs retningslinjer for internprising

- Armlengdeprinsippet definert som i modellavtalen art. 9 (1)
- Retningslinjenes materielle veiledning utfyller OECDs kommentarer til art. 9
- OECD-rådets rekommandasjon om å følge retningslinjene
- Armlengdeprinsipp og *separat enhet- tilnærming*
- Sammenligning med transaksjoner mellom uavhengige parter som prinsipiell idé, sammenlignbarhet som premiss og relevante metoder som felles redskaper til gjennomføring
- RL kapittel 5 Dokumentasjon: Generell rettledning til skatteadministrasjoner for utforming av regler/prosedyrer for dokumentasjon som skal innhentes fra skattyterne
- .. samt rettledning til skattyterne om hvordan dokumentasjon bør forberedes og innrettes - *bør på det tidspunkt internprisingen bestemmes gjøre en rimelig innsats* (for å kunne vise samsvar med armlengdeprinsippet)
- Dokumentasjonsregler og -krav bør avveies mot kostnader og administrative byrder og ikke være uforholdsmessige etter omstendighetene

OECD-retningslinjenes rettslige status

- Retningslinjer er ikke lov eller forskrift og skaper i seg selv ikke rettigheter eller plikter
- I OECD-rekommandasjonen anbefales de fulgt
- HR i Rt. 2001 *Agip* s.1278: *..skatteloven § 54 første ledd sammenholdt med .."det såkalte arm's length-prinsipp i lovforarbeidene ..og med rettspraksis, i prinsippet er uttrykk for det samme som fremgår av OECDs retningslinjer. ..derfor ikke tale om noen innskrenkende eller utvidende tolkning av lovbestemmelsen når OECDs retningslinjer tillegges betydning. Men retningslinjene gir et mer presist uttrykk for innholdet av skatteloven § 54 første ledd.*
- Finansdepartementet har latt RL oversette og i brev 24.05.2002 til Skattedirektoratet stilt seg bak dem, men fremhever at "Retningslinjene er ikke *rettslig* bindende, verken for medlemslandene eller for skattyterne, men de *anbefales* fulgt.I sær når det gjelder internasjonale forhold der Norge har skatteavtale forventes det at norske likningsmyndigheter følger retningslinjene i det løpende kontroll- og likningsarbeidet.

Foreslåtte endringer i sktl § 13-1 Ot.prp. nr. 62 og Innst. O. nr. 81

- Ønskelig å klargjøre og forsterke OECD-RLs status i norsk rett for å bidra ytterligere til at både likningsmyndigheter og skattytere bruker dem løpende.
- God etterlevelse av RL reduserer fare for dobbeltbeskatning og sikrer Norges oppfyllelse av folkerettslige forpliktelser, men vil også bidra til riktigere prissetting i samsvar med ALP
- Formalisert status som rettskildefaktor knyttet til sktl § 13-1, men fortsatt utfyllende veiledning som *retningslinjer*
- Skille mellom transaksjoner underlagt regulering i skatteavtale og andre transaksjoner
- Modifisert bevisbyrde-regel
- Endringer gis virkning fra 1. januar 2008

Ot.prp. nr. 62

- Nytt § 13-1 fjerde ledd:
- Ved interessefellesskap mellom norsk og utenlandsk foretak der deres *kommersielle eller finansielle forhold er underlagt armlengdebetingelser i skatteavtale, skal tas hensyn til OECD RL ved vurdering av om inntekt er redusert og ved skjønnsfastsetting av inntekt*
- I andre tilfeller *bør* de tas hensyn til så langt de passer
- Det gjelder bare i den utstrekning Norge har sluttet seg til RL og så fremt departementet ikke har bestemt noe annet
- Å ta hensyn til RL betyr ikke å bruke dem som bindende rettsregler – RL har innebygget fleksibilitet som er i behold
- RL basert på OECD-konsensus uten reservasjonsrett => mulig behov for presiserende/utfyllende veiledning
- Må ses på bakgrunn av FINs rolle som kompetent myndighet etter skatteavtalene
- Det som skal/bør tas hensyn til i RL ved anvendelsen av § 13-1 er de materielle deler som gjelder veiledning og metodebruk om ALP
- Andre deler i RL, for eksempel dokumentasjonskapitlet, har også gyldighet, men har mindre direkte tilknytning til skjønnsmessige vurderinger etter § 13-1

Ot.prp. nr. 62

- Modifisert § 13-1 annet ledd:
- Presumsjonsregel gjelder når transaksjonsmotpart er hjemmehørende i *stat utenfor EØS* eller i *EØS når Norge ikke kan kreve relevante opplysninger i medhold av traktat*
- Presumsjonsregel gjelder når det er *grunn til å anta at inntekten er redusert*
- Presumsjonen gjelder *at inntektsreduksjonen er en følge av interessefellesskap*
- Skattyter må evt godtgjøre at så ikke er tilfellet

Opplysningsplikt

- Utgangspunkt: Skattyters opplysningsplikt om egne forhold – skal etter lignl. § 4-1 bidra til at skatteplikten i rett tid blir klarlagt og oppfylt
- Selvangivelsesplikt, jf. lignl. § 4-2 nr. 1
- Pliktige vedlegg til selvangivelsen, lignl. § 4-4
- Utenlandsoppgave, lignl. § 4-4 nr. 3
- Opplysning om nærmere angitte økonomiske og andre forhold etter særskilt oppfordring, lignl. § 4-8
- Pålegg om å medvirke til undersøkelse – bokettersyn – lignl. § 4-10
- Opplysninger om kontrollerte transaksjoner for NOKUS og rederibeskattede selskaper
- Regnskapsutdrag for skattepliktige ved SFU

Prøving av opplysninger

- Ligningsmyndighetene avgjør det faktiske grunnlaget for ligningen basert på fremlagte og andre opplysninger, jf. lignl. § 8-1
- Fri bevisbedømmelse
- Ligningsmyndighetene skal fram til det faktum som er mest mulig riktig
- Ligningsmyndighetene kan sette skattyterens oppgaver til side og fastsette grunnlaget for ligningen ved skjønn når oppgavene ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingen på, jf. lignl. § 8-2

Ot.prp. nr. 62 / Innst. O. nr. 81

- Behov for klarere og mer spesifikke regler om oppgave- og dokumentasjonsplikt i tillegg til gjeldende generelle regler om opplysningsplikten
- Regler mer målrettet og spisset mot internprisingskontroll og vurderinger etter skatteloven § 13-1
- Ikke begrenset til internasjonale forhold, men oppmerksomhet særlig rettet mot dette i praksis
- Oppgaveplikt skal gi skattemyndighetene grunnlag for *grov utsiling* av nærmere kontrolls subjekter og -objekter; Dokumentasjonsplikten skal gi grunnlag for nærmere vurdering av om internprising er foretatt i samsvar med ALP
- Norge må ivareta sine interesser ved å beskytte sine skattegrunnlag og ha like gode dokumentasjonsregler som andre OECD-land
- Fordel for skattyterne med forutsigbare regler
- Avpasse dokumentasjonskravene etter tilrådning i OECD-RL kapittel 5

Ny ligningsloven § 4-12

- Oppgaveplikt for kontrollerte transaksjoner
- Dokumentasjonsplikt etter krav fra ligningsmyndighetene
- Subjekt for oppgaveplikt: *Selskap eller innretning* som har selvangivelsesplikt og (*deltakerlignet*) *selskap som plikter å levere selskapsoppgave*, jf lignl. § 4-9 nr. 1 (ikke fysiske personer)
- Oppgavepliktens gjenstand: *art og omfang av transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper og innretninger* (ikke nærstående fysiske personer)
- "*Nærstående*" er definert i ny § 4-12 nr. 4 og er et viktig nøkkelbegrep/koblingsord i regelverket
- En annen avgrensning av tilknytningsforhold enn "*interessefellesskap*" i skatteloven § 13-1
- Oppgave- og dokumentasjonsplikt gjelder også tilsvarende for *disposisjoner* gjennomført mellom selskap eller innretning og *fast driftssted*, jf ny § 4-12 nr. 5

§ 4-12 nr. 4 *nærstående*

- Utformet med utgangspunkt i sktl § 2-38 fjerde ledd (fritaksmetoden), men den kvantitative terskelen "*betydelig*" erstattes med "*minst 50 prosent*"
- "direkte eller indirekte eier eller kontrollerer med minst 50 prosent" (samlet innflytelse)
- Alle selskaper med minst 50 pst eierandel regnes med ved *indirekte* eie
- "kontrollerer" = bestemmende innflytelse på annet grunnlag enn eierskap
- Ved avgjørelsen av om eie- og kontrollkravet er oppfylt regnes også med fysiske personers direkte eller indirekte eie og kontroll over det oppgave- og dokumentasjonspliktige selskap eller innretning
- Samt eie- og kontrollandeler i selskaper og innretninger som *nærstående personer* direkte eller indirekte kontrollerer
- *Nærstående person* definert i § 4-12 nr. 4 bokstav d, og omfatter foreldre, søsken, barn, barnebarn, ektefelle/samboer, deres foreldre, og selskap og innretning som disse direkte eller indirekte eier eller kontrollerer med minst 50 prosent

§ 4-12 nr. 3 *begrenset subjektiv dokumentasjonsplikt*

- Utgangspunktet er at dokumentasjonsplikt påhviler selskap og innretning som har oppgaveplikt, men unntak for visse "mindre konsern"
- Sett hen til EU-regler og danske regler i avgrensingen av *mindre* konsern
- Selskap eller innretning som *sammen med nærstående s. og i. i regnskapsåret* har
 - Færre enn 250 ansatte, og enten
 - En salgsinntekt ikke over 400 mill NOK, eller
 - En balansesum ikke over 350 mill NOK
- Unntak gjelder ikke når Norge ikke kan kreve opplysninger om medkontrahents inntektsforhold etter traktat
- Unntak gjelder ikke for selskap som er særskattepliktig etter petroleumsskatteloven

§ 4-12 nr. 1 *Oppgavepliktens innhold*

- ..transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper og innretninger
- Ikke tyngende opplysningsplikt på selvangivelsestidspunktet – *summarisk angivelse* om relevant interessefellesskap (konsernspiss/full eller begrenset kontroll) og kontrollerte transaksjoner/mellomværender; avkryssing i skjema
- "Art"/type: kjøp/salg, konsernbelastning for tjeneste, lisensavtaler, lån etc. + vederlagsfrie overføringer, herunder ved omstruktureringer
- "Omfang": beløpsmessige intervaller for de *samlede* kontrollerte transaksjoner og mellomværender, samt *prosentvist* omfang av andelen av internt transaksjoner mv
- Forskrift om bl.a. begrensning nedad, 10 mill NOK for transaksjoner og 25 mill NOK for mellomværender
- Vurdere om slik begrensning ikke skal gjelde for særskattepliktig selskap
- Nåværende utenlandsoppgave avskaffes

§ 4-12 nr. 2 Dokumentasjonsplikten innhold

- *Utarbeide skriftlig dokumentasjon som gir grunnlag for å vurdere om priser og vilkår .. samsvarer med det som ville ha vært fastsatt i transaksjoner og mellomværender .. mellom uavhengige parter under sammenlignbare forhold og omstendigheter*
- Kvalitet og omfang: avveining mellom hensyn til nødvendig grunnlag for vurdering og etterlevelseskostnad, jf OECD RL, og varierer etter transaksjonens type, kompleksitet og omfang
 - beskrivelse av organisasjon/foretak/virksomhet
 - beskrivelse av art og omfang av kontrollerte transaksjoner
 - funksjonsanalyse
 - sammenlignbarhetsanalyse
 - redegjørelse og begrunnelse for valgt internprisingsmetode
- Dokumentasjon legges fram innen 45 dager etter skriftlig krav fra ligningsmyndigheten
- Dokumentasjon skal oppbevares i minst 10 år etter inntektsåret
- Merk: Dokumentasjonsreglene erstatter ikke ligningslovens generelle regler om opplysningsplikt mv
- Utfyllende veiledning i forskrifter og retningslinjer som også kan fastsette unntak fra oppgave- og dokumentasjonsplikten
- Høring

Overtredelse av oppgave- og dokumentasjonsplikten

- *Endring av ligning* – Om skattyter har gitt ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” beror fortsatt på en helhetsvurdering
- *Tilsidesettelse av oppgaver* – Utilstrekkelig dokumentasjon innen fristen gir grunnlag for å sette skattyterens oppgaver til side, jf lignl § 8-2 nr. 2
- *Skjønnslikning* – Unnlatt levering av oppgave gir grunnlag for skjønnslikning (som for utenlandsoppgaven), jf lignl § 8-2 nr. 3
- *Tap av klagerett* – **Unnlatt** levering av dokumentasjon innen fristen, jf lignl § 9-2 nr. 7
- *Tilleggsskatt* – Generelle regler vil fortsatt gjelde for internprisingsaker, men dokumentasjonsreglene vil gjøre klarere hvilke opplysninger som pliktes fremlagt