



Oljeskattekontoret

Saksbehandlere
Brit Thu Gundersen
Vibeke Sirevåg Hansen
Georg Smidt Børresen
Grete Wallem
Kristin Solberg

Deres dato
7. november 2006

Deres referanse
06/5310 AKR/RSL

Vår dato
16. februar 2007

Vår referanse
2006/501041

Finansdepartementet
Postboks 8008 Dep
0030 OSLO

Høringsnotat om internprising mellom nærstående foretak – Oljeskattekontorets merknader

Vi viser til Finansdepartementets høringsnotat av 7. november 2006 med høringsfrist 9. februar 2007. Etter avtale er Oljeskattekontoret gitt fristutsettelse til i dag.

1 Innledning

Høringsnotatet inneholder to selvstendige forslag til endringer som har betydning for skattemyndighetenes arbeid med og vurdering av internprisingssaker. Oljeskattekontoret har merknader til begge forslagene. Generelt vil vi fremholde at vi legger til grunn at departementets arbeid har som siktemål å legge til rette for at transaksjoner mellom beslektede selskaper kan bli vurdert av skattemyndighetene på basis av et bredest mulig faktagrunnlag. Dette er av helt sentral betydning for at avgjørelsene blir riktige – både i spørsmålet om hvorvidt interessefellesskapet har ført til en reduksjon av det norske selskapets inntekt og hva angår den eventuelle skjønnsmessige fastsettelsen av inntekten. En annen sentral premiss er at fokus i arbeidet må ligge på riktige avgjørelser og ikke på metodevalg. Internasjonalt anerkjente metoder vil ofte være viktige verktøy for å nå frem til riktige ligningsavgjørelser, men man må ikke risikere å gi dem en status som kan komme i veien for det egentlige målet for ligningsmyndighetenes arbeid.

Finansdepartementet er selvfølgelig velkjent med Oljeskattekontorets oppgaver, og er også i betydelig grad informert om kontorets arbeid med internprisingsproblematikk gjennom mange år. Vi har likevel funnet det naturlig at det innledningsvis gis en presentasjon av de viktigste problemstillingene fra vår praksis, for å illustrere det erfaringsgrunnlaget som danner basis for våre merknader til departementets forslag. Vi viser til punkt 2 nedenfor.

Punkt 3 omhandler høringsnotatets forslag om en lovhenvvisning til OECDs retningslinjer. Kortfattet er det Oljeskattekontorets oppfatning at forslaget må anses ikke å rukke ved den fleksible

Postadresse
Postboks 6315 Etterstad
OSLO
oljeskattekontoret@skatteetaten.no

Kontoradresse
Brynsvn. 16
Org. nr: 974761076

Sentralbord
22887900
Telefaks
22643233

og gode tilnærmingen til armlengdeprinsippet som det er åpnet for gjennom rettspraksis. Det følger også direkte av ligningsloven at ligningen skal baseres på det faktum som er mest sannsynlig – og metoder kan ikke begrense hvordan man kommer frem til dette. Imidlertid finner vi at høringsnotatet etterlater en viss usikkerhet i dette spørsmålet og at det foreligger et stort behov for en klargjøring fra departementets side mht. mulige materielle effekter for skjønnsgrunnlag og skjønnsutøvelse. I den grad det er tilsiktet endringer som vil innebære begrensninger i forhold til gjeldende rett, kan vi ikke se at det er gitt noen god begrunnelse for dette. Prinsipielt vil vi også peke på at OECDs retningslinjer er så vesensforskjellig fra norske lover mht. både tilblivelse og form at det fremstår som betenkelig å gi dem en så høy formell status som departementet tar sikte på.

I punkt 4 kommenterer vi forslaget om særlige oppgave- og dokumentasjonskrav. Vi legger til grunn at departementets hensikt er å innskjerpe kravene som må stilles til selskapene om å dokumentere armlengdemessigheten av transaksjoner som er inngått med beslektede motparter. I den grad de nye kravene vil gi ligningsmyndighetene et forsterket grunnlag for riktige avgjørelser, er dette svært positivt. Imidlertid er det vår oppfatning at det allerede eksisterer hjemmel i ligningsloven for å pålegge selskapene relativt omfattende plikter. Vi legger til grunn at de nye reglene ikke er ment å rukke ved den alminnelige opplysningsplikten slik denne er stadfestet gjennom rettspraksis. Dette innebærer blant annet at de foreslåtte dokumentasjonsreglene må anses som minimumsinformasjon som ikke begrenser ligningsmyndighetenes adgang til å innhente opplysninger som i form og innhold avviker fra de spesifikke bestemmelsene. Etter Oljeskattekontorets vurdering er det videre slik at det på flere områder gjør seg gjeldende spesielle behov for ligningskontrollen av særskattepliktige selskaper. Vi tar derfor opp forslag om at det på enkelte punkter innføres bestemmelser som i noen grad avviker fra de alminnelige dokumentasjonsreglene som er foreslått av departementet.

2 Oljeskattemyndighetenes erfaring med internprisingssaker

2.1 Generelt

Utvinningsselskapene på norsk sokkel er i stor utstrekning eid av utenlandske selskaper og inngår i store internasjonale konserner. Det skjer betydelige transaksjoner mellom de norske selskapene og beslektede selskaper, og oljeskattemyndighetene har derfor gjennom mange år rettet oppmerksomhet mot priser og andre vilkår som er avtalt i slike forhold. Med det høye skattenivået på norsk sokkel er det åpenbart at det foreligger sterke insentiver til å redusere inntekter og øke



utgifter som allokteres til dette skatteregimet, og skattemyndighetenes målsetting er å hindre at skattefundamentene blir utsatt for urettmessig uthuling på denne måten.

I det følgende vil vi gi en oversikt over hovedgrupper av problemstillinger som har vært eller blir vurdert med tanke på armlengdemessighet. Generelt vil vi bemerke at saker av denne art er svært ressurskrevende både for Oljeskattekontoret og for nemndene. Arbeidet med en problemstilling pågår gjerne over en rekke år og forutsetter at det opparbeides betydelig kunnskap om andre fagområder og markeder, for eksempel innenfor forsikring. En annen side av armlengdevurderingene er at det kan oppstå prinsipielle spørsmål som gjelder lovmessigheten av vurderinger og skjønnsutøvelse. Det kan ikke være tvilsomt at nemndenes avgjørelser på flere punkter har vært svært viktige for utvikling og avklaring av gjeldende rett. Vi legger til grunn at utgangspunktet for departementets arbeid med reglene om internprising må være at ligningsmyndighetene skal sikres verktøy som er hensiktsmessige i forhold til målsettingen om riktig skatt til riktig tid. Under enhver omstendighet må man unngå at ligningsmyndighetenes arbeid med internprisingssaker settes tilbake i forhold til den utviklingen som hittil har funnet sted.

2.2 *Kapitalisering*

Finansutgifter er fradragsberettiget i sokkelinntekt. På grunn av den høye skatteverdien av fradragene oppstår det insentiv til å anvende et beslektet selskap som långiver og å maksimere finansutgiftene. Én side av dette gjelder kapitaliseringen av selskapene. Det foreligger insentiv til såkalt tynn kapitalisering, dvs. høyest mulig gjeldsfinansiering. Den bakenforliggende årsaken til insentivene er at "pengene blir i familien" og beskattes med en lavere sats på mottagerens hånd, slik at det for långiver og låntaker samlet oppstår en skattebesparelse.

Oljeskattekontoret tok første gang opp spørsmål som gjaldt oljeselskapenes egenkapitalforhold i slutten av 1970-årene. Problemstillingen var hvilken kapitalstruktur (dvs. forholdet gjeld/egenkapital) det enkelte selskapet ville hatt dersom det hadde vært finansiert gjennom uavhengige långivere – mao. en armlengdevurdering etter (daværende) skatteloven § 54 første ledd. Vurderingene ga opphav til en rekke kompliserte spørsmål av så vel rettslig som faktisk art. Gradvis ble det utviklet en metode for vurdering og skjønnsutøvelse. Den avgjørende kjennelsen ble avsagt av Klagemnda i 1986.

Det er ikke nødvendig i denne sammenhengen å gå inn på det detaljerte innholdet i skattemyndighetenes vurderinger av kapitaliseringsspørsmålet. Det prinsipielt interessante er anvendelsen av en skjønnsmodell. Klagemndas utgangspunkt var at skatteloven forutsetter en



individuell vurdering for hvert enkelt inntektsår. Sammenligningsgrunnlaget i de aktuelle sakene var også temmelig mangelfullt. Imidlertid ville det stille ligningsmyndighetene overfor en svært vanskelig oppgave dersom skjønnets ikke kunne forankres i visse generelle retningslinjer. Etter Klagenemndas oppfatning måtte ligningsmyndighetene være berettiget til å anvende slike retningslinjer når de var utformet under hensyn til de særlige forholdene som gjorde seg gjeldene for den aktuelle bransjen. Nemnda forutsatte at retningslinjene skulle være av veiledende karakter, og at de kunne fravikes dersom et selskaps konkrete situasjon skulle tilsa dette.

For inntektsårene 1981-1988 ble lån på til sammen kr 59,7 milliarder omklassifisert til egenkapital. Renteutgiftene som derved ble tilbakeført med virkning for beskatningen, utgjorde totalt kr 3,3 milliarder. Tre selskaper brakte avgjørelsene inn for domstolene – alle med negativt resultat. Så langt Oljeskattekontoret ellers kjenner til, ble retningslinjene akseptert som gjeldende rett av sokkelselskapene, og de ble ansett som fordelaktige i den forstand at de ga forutberegnelighet på et område som ellers kunne ført til omfattende tvister om betydelige beløp.

De siste ti årene har insentivet til tynn kapitalisering i en viss utstrekning vært motvirket gjennom lovgivning, jf. (den nylig opphevede) bestemmelsen i petroleumsskatteloven § 3 h. De grunnleggende vurderingene bak de tidligere avgjørelsene har fortsatt gyldighet, men må tilpasses utviklingen i lovverket.

2.3 *Forsikring*

Nødvendig forsikring representerer en betydelig utgiftspost i utvinningsvirksomhet. Som eksempel nevnes at samlede forsikringsutgifter i inntektsåret 2005 utgjorde ca kr 1 750 mill, men premienivået kan variere mye fra år til år. Den alt overveiende delen av forsikringsavtalene er inngått med konserninterne forsikringsselskaper – såkalte captives – som ofte er hjemmehørende i lavskatteland. Oljeskattekontorets arbeid med kontroll av forsikringspremier startet i 1983. Den første kjennelsen ble avsagt av Klagenemnda i 1995 etter at også nemnda hadde arbeidet med saken i flere år. Totalt er det gjennom årene tilbakeført forsikringspremier på ca kr 3 200 mill. som følge av armlengdevurderinger; herav representerer kr 2 100 mill. endelige avgjørelser. Seks prisingssaker har vært brakt inn for domstolene. I tre av disse foreligger det rettskraftige avgjørelser – alle i favør av skattemyndighetene.

Forsikringssakene har nødvendiggjort en betydelig kompetanseoppbygging fra Oljeskattekontoret side hva angår forsikringsmarkeder og den spesifikke betydningen av variasjoner mht. oppbygging av forsikringsdekning. Vi har erfart at det er vanskelig for det offentlige å knytte til seg ekspertise



innenfor et så snevert fagfelt. I ettertid ser vi at kontorets manglende kunnskaper har vært utnyttet av enkelte selskaper ved at man bl.a gjennom bruk av sakkyndige har tåkelagt faktum og gitt til dels villedende opplysninger som har påvirket sluttresultatet i ligningssakene. Også innhenting av faktumopplysninger har til dels vært vanskeliggjort. Selskapenes egne poliser har blitt gjort tilgjengelige, men det har vært problematisk å få opplysninger om captivenes reforsikringer. Villigheten til å gi slike opplysninger endret seg imidlertid mye etter Høyesteretts dom i Schlumberger-saken i 1995. Som begrunnelse for at den avtalte prisen er armlengdemessig har selskapene i stor utstrekning vist til at denne er fastsatt etter råd fra uavhengige eksperter (megler, underwriter). Det har vært påberopt at rådgiverne har taushetsplikt, og det har derfor foreligget en begrenset dokumentasjon for hvordan premien har vært fastsatt på avtaletidspunktet. Kontorets kontinuerlige arbeid gjennom mange år har imidlertid ført til at det nå gis bedre dokumentasjon for premiepåstandene.

Oljeskattemyndighetenes vurderinger i forsikringssakene har vært utsatt for harde angrep hva angår lovmessigheten i forhold til armlengdebestemmelsen og særlig OECDs retningslinjer. Domstolenes avgjørelser har på flere punkter vært milepæler for forståelsen av gjeldende rett. Det er godtatt at prissammenligninger (SUP) er gjort mot andre selskapers forsikringer i captives, mao. avhengige transaksjoner. Det er også slått fast at de ulike prisingsmetodene ikke nødvendigvis må anvendes i rendyrket form, jf. Agip-dommen. En annen viktig avgjørelse slår fast at det norske selskapet ikke skal vurderes på "stand alone"-basis når det rent faktisk har skjedd en samordning av konsernets samlede oppstrømsforsikringer gjennom captivet. Dette standpunktet impliserer at armlengdevurderingen best kan skje med utgangspunkt i captivets reforsikringer.

2.4 *Konserninterne tjenester*

Ved begynnelsen på 1990-tallet rettet oljeskattemyndigheten oppmerksomhet mot selskapenes svært høye og uspesifiserte kostnader forbundet med belastninger for indirekte tjenester fra beslektede selskaper. Den umiddelbare erfaringen var at vi manglet basiskunnskaper om hva selskapene betalte for og i hvilken grad de egentlig trengte disse tjenestene. I likhet med andre internprisingsproblemer måtte det derfor bygges opp kompetanse på forskjellig måte, herunder vinnes erfaring gjennom praksis. Den konkrete vurderingen av disse belastningene ble i noen grad hemmet av at ulike skatteavtaler uttrykkelig tillot fradrag for generelle kostnader, samt av at OECDs rapporter fra 1979 og 1984 fokuserte på at det kunne være uforholdsmessig byrdefullt for selskapene å benytte målemetoder som muliggjorde direkte fakturering av tjenester. I denne henseende representerer 1995-utgaven av retningslinjene en forbedring sett med våre øyne, jf. at det med større tydelighet slås fast at det skal benyttes armlengdepris og -vilkår.

I det praktiske arbeidet ble det på et gitt tidspunkt forsøkt utarbeidet en standardmodell for beregning av akseptable konsernbelastninger. Modellen, som var basert på kapitalforbruk, hadde imidlertid klare svakheter og ble derfor forlatt. Senere har vurderingene tatt utgangspunkt i at selskapene må forventes å kunne redegjøre for hvilke fordeler som konkret inngår i det man belastes for, samt hvordan kostnadsbasen fordeles mellom de ulike selskapene i konsernet. Vedtatte fravikelser gjelder dels utgiftens art eller at det fra selskapets side ikke er påvist noen oppnådde fordeler, dels at man på ulik måte har kommet frem til at det har skjedd en overbelastning av det norske selskapet. Vi vil tilføye at de fleste av fravikelsene på dette området ennå ikke er behandlet av Klagenemnda.

Et annet spørsmål som reiser seg i forbindelse med konserninterne tjenester, er størrelsen av det prosentvise fortjenesteelementet som det gjøres tillegg for. Vi registrerer betydelige ulikheter selskapene imellom – også mht. om det i det hele tatt beregnes slikt tillegg. Flere selskaper har basert seg på databasesøk. Disse utføres ofte av konsulentselskaper og brukes som basis for en kost pluss-metode. Det benyttes ulike kriterier for å finne uavhengige tjenesteleverandører som kan sammenlignes med tjenester ytet av beslektede tjenesteleverandører. Enkelte konsulenter gjør oppmerksom på at det ikke er gjort noen vurdering av den interne tjenesteyterens utførte funksjoner, påtatte risiki eller anvendte immaterielle eiendeler. Vår erfaring er hittil at de aktuelle sammenligningsgrunnlagene har mer preg av å være en nettomarginmetode enn en kost pluss-metode. Den viktigste erfaringen er imidlertid at det må påses at bruken av databasesøk skjer på en fornuftig måte og med justeringer for eventuelle forskjeller mellom kontrollerte og ukontrollerte transaksjoner. Bruk av databasesøk kan derfor i seg selv nødvendiggjøre omfattende sammenlignbarhetsanalyser.

2.5 Renter

Sokkelselskapene er i det alt vesentligste finansiert gjennom lån fra beslektede selskaper. Spørsmålet om armlengdemessigheten av lånevilkår ble første gang tatt opp i 1983, og har senere vært emne for en rekke avgjørelser av prinsipiell art. I dag er det først og fremst rentevilkårene som kan være gjenstand for diskusjon, men også andre sider av låneforholdene blir løpende vurdert. Tilsvarende vurderinger skjer ved innskudd. Renten fastsettes normalt som en referanserente (f.eks interbankrente) med påslag for en viss margin. Marginen skal reflektere den tapsrisikoen utlåner eksponerer seg for, og skal altså gjenspeile låntakerens kredittverdighet. Det legges til grunn at det her ikke dreier seg om det enkelte sokkelselskapets kredittverdighet isolert sett, men at det også må ses hen til forhold i konsernet som selskapet tilhører.



2.6 *Inntekter fra salg av petroleum*

2.6.1 Olje

Den vesentligste delen av selskapenes inntekter kommer fra salg av olje. En betydelig andel av oljen selges til beslektede selskaper. Ved innføringen av petroleumsskatteloven i 1975 ble det forutsatt at det ville være problematisk for ligningsmyndighetene å bedømme om faktiske priser var i overensstemmelse med markedspris. Av denne grunn gir loven hjemmel for at salgsinntekten for skatteformål blir fastsatt til såkalt normpris. Normprisen er forutsatt å tilsvare den pris oljen kunne vært omsatt til på det åpne markedet, og fastsettes av et uavhengig organ, Petroleumsprisrådet. Per i dag fastsettes det normpris for de fleste oljeproduiserende feltene. For øvrige oljesalg må oljeskattemyndighetene foreta en vurdering av prisen.

2.6.2 Tørrgass

Produksjonen av gass har økt betydelig de seneste årene, og forventes å øke ytterligere frem mot 2013. Gassens andel av petroleumsproduksjonen på norsk sokkel vil da ha økt til 50 pst, fra 35 pst. i 2006. Betydningen av en riktig beskatning gir seg da selv. I en periode frem til 2001 ble alle gassalgskontrakter fra sokkelen forhandlet samlet av et eget gassforhandlingsutvalg, og det ble da lagt til grunn at de avtalte prisene var i henhold til armlengdestandarden. Etter opphevelsen av denne ordningen står oljeskattemyndighetene foran betydelige utfordringer.

Selskapenes samlede inntekter fra salg av tørrgass utgjorde kr 88 milliarder i inntektsåret 2005. Salg til beslektede selskaper øker fra år til år og utgjorde 21,5 pst. dette året. Tørrgass er et relativt homogent produkt, men det er store forskjeller i kontraktsvilkår som gjør at markedsverdien kan variere betydelig for ulike gasskontrakter. Eksempler på faktorer som påvirker prisfastsettelsen er tidspunktet for kontraktsinngåelsen, landingssted og kundegruppe, leveringsprofil, fleksibilitet og leveransesikkerhet, samt regler for reforhandling av avtalene. Det finnes relativt lite åpen markedsinformasjon om avtaler som inngås mellom uavhengige parter.

I Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) vurderte departementet det slik at innføring av normpris for gass foreløpig ikke var aktuelt. I stedet ble det introdusert en ordning der selskapene ble gitt mulighet for å be om bindende forhåndsuttalelse fra Oljeskattekontoret om hvilken pris som ville bli lagt til grunn for beskatningen i en konkret avtale. Begrunnelsen for ordningen var dels å øke forutberegneligheten for selskapene, dels å gi oljeskattemyndighetene økt informasjon om gassmarkedene. Ordningen er hittil ikke benyttet av selskapene.



Etter opphevelsen av gassforhandlingsutvalget har Oljeskattekontoret anvendt betydelige ressurser på kompetanseoppbygging for å oppnå en økt forståelse av hvordan prisdannelsen skjer i gassmarkedene. Dette er en stor utfordring som forutsetter at kontoret gis mulighet for innsikt i selskapenes samlede avtaleporteføljer.

2.6.3 Våtgass

Våtgass (NGL og kondensat) er en langt mindre produktgruppe enn olje og gass, men produksjonen er økende og er mer enn fordoblet i løpet av de siste ti årene. I den siste tiden har Oljeskattekontoret rettet økt oppmerksomhet mot enkelte våtgassprodukter der en svært stor andel av salgene skjer til beslektet selskap i utlandet. Den sentrale vurderingen gjelder internprisen som oppnås mellom de beslektede selskapene. Denne består som oftest av en offentlig tilgjengelig referansepris samt et premiepåslag. For internsalgene som velges ut for en nærmere vurdering ligger den største utfordringen i å vurdere hvilken betydning forskjeller mht. referansepris, salgsvolumer, leveringsbetingelser, tjenesteytelser mv. har for armlengdeprisen. Innhenting av informasjon om de beslektede kjøpernes videresalg kan av forskjellige grunner ta svært lang tid, og det har også forekommet at kontoret er blitt nektet innsyn i selve kontraktene.

2.7 Land/sokkel

Selskapene kan drive virksomhet eller på annen måte ha inntekter som skal beskattes innen det alminnelige skatteregimet. I Høyesteretts dom av 9. oktober 2003 (Statpipe) er det lagt til grunn at de verdivurderingene som må foretas for å finne hvordan de enkelte inntekts- og utgiftspostene skal fordeles mellom skatteregimene, skal skje på grunnlag av armlengdevurderinger.

De fleste selskapene har kontorbygninger som de eier selv. I henhold til ligningspraksis skal verdien av egenleie beskattes som en inntekt på land, med en tilsvarende reduksjon av sokkelinntekten. I likhet med sakene om kapitalisering, jf. foran, har Klagenemnda funnet det hensiktsmessig å gjøre bruk av en standardisert modell for den skjønnsmessige fastsettelsen av denne landinntekten.

2.8 Tidlig og standardisert informasjonsinnhenting

Utvinningselskapenes frist for levering av selvangivelse er 30. april i året etter inntektsåret. Oljeskattekontoret er ikke omfattet av de nye reglene om forsert utlegging og utvidelse av ligningsperioden til ett år. Ligningen har de siste årene vært lagt ut 1. desember. Av beskrivelsen



ovenfor går det frem at internprisingssaker er svært ressurskrevende. Dette gjelder så vel innhenting og bearbeiding av faktiske tallstørrelser som den nærmere vurderingen av armlengdemessigheten. For kontoret er det derfor av stor viktighet at dette arbeidet kan ta til så tidlig som mulig i ligningsperioden.

På denne bakgrunn har det de siste årene vært lagt vekt på tidlig informasjonsinnhenting på sentrale områder for armlengdevurdering. Dette gjelder forsikring, låneavtaler, konserninterne tjenester og salg av tørrgass og våtgass. Selskapene tilskrives i form av standardiserte brev med anmodning om opplysninger som dels gjelder rene tallstørrelser, dels selskapenes metodebruk for fastsetting av den aktuelle prisen samt nærmere opplysninger om den beslektede avtalemotparten. I hovedsak er brevene like fra år til år, men det skjer også en viss utvikling etter hvert som kontoret vinner erfaringer innenfor det enkelte fagfeltet. De fleste brevene sendes ut svært tidlig i ligningsperioden. For forsikring er det etablert en praksis der brevet sendes ut i februar med svarfrist like etter selvangivelsesfristen. Vi har svært positive erfaringer med denne formen for informasjonsinnhenting, og vurderer den som en viktig forutsetning for at inntektsfastsettelsen blir så riktig som mulig ved ligningsbehandlingen.

3 Endringer i skatteloven § 13-1

3.1 Departementets forslag til inkorporering av OECDs retningslinjer

Departementet foreslår at OECDs retningslinjer fra 1995 gis en mer formalisert status som rettskildedefaktor gjennom et nytt fjerde ledd som legges til den eksisterende armlengdebestemmelsen i skatteloven § 13-1. Bakgrunnen for departementets forslag er OECD-retningslinjenes uklare rettskildemessige status i norsk rett, og usikkerhet om § 13-1 i visse tilfeller åpner for andre løsninger enn det som følger av retningslinjene. Essensen i departementets redegjørelse for gjeldende rett fremgår på side 9, der følgende uttales:

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

Departementet fremhever på side 10 at det særlig er spørsmålet om valg av metode hvor det kan være uklart om skatteloven § 13-1 åpner for andre løsninger enn retningslinjene, og at det særlig er her det vil være behov for avklaring.



Departementet skisserer så tre muligheter for videre rettslig regulering. Først nevnes muligheten for et detaljert nasjonalt regelverk. Derneft nevnes en løsning som innebærer å sammenfatte OECD-retningslinjene i forskrift eller rundskriv. Departementet vil ikke gå inn for disse løsningene, men foreslår retningslinjene inkorporert i norsk rett gjennom et nytt fjerde ledd i skatteloven § 13-1, der ordlyden skal være som følger:

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

Det er kun kapitlene I, II, III, VI, VII og VIII i retningslinjene som foreslås inkorporert. Transformasjon, dvs. å vedta retningslinjene i sin helhet som norsk lov, nevnes ikke som et alternativ.

Ifølge departementet forener den foreslåtte løsningen tre hensyn:

1. Den forsterker og klargjør retningslinjenes rettskildemessige status
2. Norsk rett får et sett utfyllende retningslinjer for praktiseringen av armlengdeprinsippet som blir direkte anvendelig i norsk rett
3. Løsningen bidrar til å oppfylle forventninger fra OECD-rådet om at retningslinjene blir fulgt.

3.2 *Oljeskattekontorets kommentarer*

3.2.1 Bestemmelsens formål, og forholdet til formålet med OECD-retningslinjene

Som påpekt av departementet er forarbeidene til skatteloven § 13-1 (§ 54 i gammel skattelov) forholdsvis knappe, og gir liten veiledning for anvendelsen av bestemmelsen. Når man nå tar sikte på å revidere bestemmelsen, mener Oljeskattekontoret at det bør sies noe generelt om hva som er bestemmelsens formål, og forholdet til formålet med retningslinjene.

Ot.prp. nr. 26 (1980-81), som er forarbeidene til gamle sktl. § 54, er det eneste lovforarbeid som sier noe om formålet til lovens armlengdebestemmelse. Ved revisjonen av skatteloven i 1999 var § 13-1 ment å være en direkte videreføring av § 54. Det fremgår i nevnte proposisjon på side 57



at et viktig formål med bestemmelsen er å beskytte det norske skattefundamentet, særlig de verdiene som finnes på sokkelen. Dette er også lagt til grunn i Borgarting lagmannsretts dom av 17. november 2006 (Statoil Angola - ikke rettskraftig).

Departementet angir det overordnede målet med OECD-retningslinjene å være ”å sikre en rettmessig fordeling av skattefundamenter mellom land og redusere risikoen for dobbeltbeskatning”.

Departementet gjør ingen vurdering av om det kan være ulikhetene i formålsangivelse som gir opphav til den angivelige usikkerheten mht. hvilke grenser som gjelder for metodevalg ved armlengdevurderinger. Det problematiseres heller ikke hva som skal være formålet bak § 13-1 etter den foreslåtte endringen. Etter Oljeskattekontorets vurdering bør det gå klart frem dersom hensikten er å forlate den mer ensidige formålsangivelsen i § 13-1 til fordel for det formålet retningslinjene angir. I denne sammenhengen må det ses hen til at det ikke er tilfeldig i hvilket skatteregime en armlengdevurdering oppstår. Presset for en redusert skattepliktig inntekt vil selvfølgelig være der den realøkonomiske skattebelastningen er høyest. Stater der skattyteren ønsker inntekten beskattet vil sjelden ha foranledning til å gjøre en vurdering av rettmessigheten av dette ønsket. Slik Oljeskattekontoret ser det, er det på denne bakgrunn ikke urimelig at formålsangivelsen er mindre nøytral enn i retningslinjene. Formålet med § 13-1 bør derfor forbli uendret.

3.2.2 Oppnås de angitte målsetninger med departementets lovforslag?

Det departementet mener å oppnå med den nevnte tilføyelsen til § 13-1 er tydeliggjøring og klargjøring av OECD-retningslinjenes rettslige status, at de kan tas i bruk direkte i norsk rett, samt oppfyllelse av internasjonale forpliktelser. Det sistnevnte formålet har Oljeskattekontoret ingen kommentar til.

Når det gjelder de øvrige formål er Oljeskattekontoret imidlertid usikker på om departementets forslag innebærer noen realitetsendring i forhold til hva som allerede gjelder i dag. Det sentrale er hvilken avklaring forslaget innebærer mht. retningslinjenes rettskildemessige status. Det man vet etter Agip-dommen er, som departementet sier, at retningslinjene er en relevant rettskilde, men ikke hvilken vekt de skal ha. Slik kontoret ser det blir ikke dette klarere ved å lovfeste at man ”*skal ta hensyn til*” retningslinjene i en internprisingsvurdering. Etter Oljeskattekontorets oppfatning har denne ordlyden isolert bedømt ikke noe annet meningsinnhold enn at retningslinjene er relevante. Hvilken vekt de skal ha er fortsatt åpent. Kontoret har for så vidt ingen innvendinger mot at innholdet i Agip-dommen sanksjoneres også fra lovgiverhold, dersom det er dette som er hensikten.



Det er imidlertid problematisk at departementet etterlater en usikkerhet på dette punktet, jf. nærmere om dette nedenfor vedrørende metodebruk.

Når det gjelder anvendelsen direkte i norsk rett vil vi påpeke at OECD-retningslinjene allerede har vært brukt i mange saker, både i internprisingssaker og ved avgrensningssaker mellom sokkel og land. Dette gjelder både for transaksjoner mellom beslektede selskaper og for det enkelte selskapets virksomhet på begge sider av grensen for særskatteregimet. Vi antar at dette er den viktigste internprisingsproblematikken innenlands.

3.2.3 Hvilken vekt bør retningslinjene ha i norsk rett?

Retningslinjenes fortrinn er at de har internasjonal rekkevidde, slik at de forutsetningsvis anvendes av alle land i OECD-området. Fra et skattytersynspunkt kan det være behov for harmonisering og standardisering av reglene for internprising, slik at man slipper å forholde seg til flere ulike lands lovgivning ved prisingen av interntransaksjoner.

De lege lata har retningslinjene også et fortrinn ved at de fyller et ”hull” i skattelovgivningen. Utover rettspraksis og knappe forarbeider finnes det ikke andre rettskilder som kaster særlig lys over hvordan § 13-1 skal praktiseres. Det er naturlig å bruke retningslinjene når det ikke eksisterer andre rettskilder.

Retningslinjene er imidlertid – både når det gjelder utforming og tilblivelse – vesentlig forskjellig fra norske lover. Norske lovbestemmelser er vanligvis bygd opp med en vilkårs- og en følgeside. Man velger som oftest en temmelig kort lovtekst, mens kommentarer, forklaringer, formål etc finnes i lovens forarbeider, som også anses som et uttrykk for lovgiverviljen. På denne måten oppnår man en lovgivning som i stor grad er robust overfor endringer som skjer over tid og for saksforhold som ligger utenfor det lovgiver konkret kan ha hatt i tankene. Retningslinjene er på den annen side et resultat av forhandlinger mellom stater, og man har derfor ingen offentlig tilgjengelige forarbeider som kaster lys over ”lovgiverviljen”. Når det gjelder utforming er den vanlige norske metoden erstattet av lange fortellende setninger, gjerne med eksempler. Dette gjør det i mange tilfeller vanskelig å fastslå presist hvilke rettsregler – vilkår og rettsvirkninger – retningslinjene innebærer.

Utarbeiding og endring av retningslinjene er også en møysommelig og tidkrevende prosess. Det skal oppnås enighet mellom en rekke land med til dels svært forskjellige rettstradisjoner, og resultatet kan oppleves som utilstrekkelig fordi det fremstår som et minste felles multiplum. Tidsfaktoren i kombinasjon med teknikken som anvendes i retningslinjene innebærer en risiko for



at regelverket mangler dynamikk og fremstår som lite fleksibelt. I tilknytning til dette vil vi gi uttrykk for at retningslinjene på mange punkter bærer preg av at de ikke er oppdatert for den utviklingen som har funnet sted de siste tyve årene mht. tilgang på praktisk dataverktøy, for eksempel til måling av ressursforbruk. Vi siterer fra retningslinjene punkt 7.24:

I visse tilfelle kan en metode basert på indirekte betaling være påkrevet på grunn av den ytte tjenestes karakter. Et eksempel er de tilfelle hvor den andel av de ytte tjenesters verdi som tilfaller de enkelte relevante enheter ikke lar seg kvantifisere annet enn på omtrentlig eller estimert basis. [...] Et annet tilfelle er der separat registrering og analyse av de relevante tjenesteaktiviteter for hver av de som nyter godt av vedkommende tjenester, ville innebære administrativ innsats av et omfang som ville være uforholdsmessig relativt til vedkommende aktiviteter. I slike tilfeller kan vederlaget bli fastsatt ved henvisning til en fordeling mellom samtlige av de som potensielt vil kunne nyte godt av vedkommende tjenester, hva angår de kostnader som ikke kan fordeles direkte, dvs kostnader som ikke spesifikt kan tilegnes de som faktisk nyter godt av vedkommende tjenester. ...

Den mangelfulle moderniseringen av retningslinjene er et problem uansett hvilken grad av vekt man velger å legge på dem, men problemet forsterkes naturligvis jo viktigere retningslinjene blir.

Dersom departementets forslag i realiteten betyr at intern rett blir foretrekk, må man være klar over at man ved å inkorporere retningslinjene vedtar et regelsett man ikke presist vet hva går ut på og som er utformet med basis i helt andre rettstradisjoner enn den norske. For Oljeskattekontoret fremstår det også som uklart om rettsavgjørelser i andre land blir bindende eller rettleidende for norske domstolars forståelse av retningslinjene.

Der retningslinjene i praksis har hatt størst betydning er der de angir konkrete løsninger på bestemte rettsspørsmål, for eksempel armlengdemessigheten av å belaste ut aksjeeierkostnader (retningslinjenes punkt 7.10), der det ikke har vært uenighet i praksis. I tillegg er valg og gjennomføring av metode meget viktig, samt at man normalt skal basere seg på den faktiske transaksjonen og ikke på andre tenkte transaksjoner, jf punkt 1.36. Her har retningslinjene helt klart spilt en rolle, og har fylt et "hull" i den norske skattelovgivningen – selv om det ikke derved er sagt at resultatet ville blitt et annet uten retningslinjene.

Oljeskattekontoret vil tro at det er på denne måten retningslinjene vil spille størst rolle i praksis også i fremtiden. Slik kontoret ser det er rettstilstanden tilfredsstillende avklart gjennom Agip-dommen, som gir en fleksibel og god generell tilnærming til armlengdeprinsippet og retningslinjenes status.



3.2.4 Metodebruk

Oljeskattekontoret legger altså til grunn at det ikke er behov for en formell stadfesting av at OECDs retningslinjer er relevante ved en armlengdevurdering. Når departementet ikke går nærmere inn på hvilken materiell betydning den foreslåtte formaliseringen vil ha, må utgangspunktet være at det ikke skjer noen endring på dette planet. Imidlertid oppstår det en viss uklarhet om hva departementet egentlig mener om dette når det på side 11 i høringsnotatet gis uttrykk for følgende:

En gjennomføring av OECD-retningslinjene, som opererer med bestemte godkjente metoder som langt på vei er innbyrdes rangert, kan i denne sammenheng innebære visse beskrankninger i forhold til gjeldende (intern) rett.

Oljeskattekontoret vil peke på at alle metodene prinsipielt gir en definisjon av en armlengdevurdering, slik at de i teorien skal gi tilnærmet det samme resultatet mht. hvilket intervall armlengdeprisen må ligge innenfor. Når det likevel finnes ulike metoder, er det fordi det i den enkelte sak kan mangle opplysninger som er en forutsetning for én metode, mens saken er tilstrekkelig opplyst fra en annen vinkel. OECD-retningslinjene innebærer, slik Oljeskattekontoret oppfatter det, at SUP-metoden skal brukes der sammenlignbare uavhengige priser er tilgjengelig, jf retningslinjenes punkt 2.7, dersom ikke særlige grunner taler for noe annet. De andre metodene er i utgangspunktet subsidiære i forhold til denne. Retningslinjene tar likevel selv høyde for at de ikke passer på enhver situasjon, og at en kombinasjon av metoder kan være riktig, jf bl.a. retningslinjenes punkt 2.9. I visse unntakssituasjoner kan det også være grunnlag for helt å se bort ifra den faktiske situasjon, jf retningslinjenes punkt 1.37.

Om vilkårene for skjønnsligning etter § 13-1 sies det på side 66 i lovforarbeidene:

Det må videre ha skjedd en inntekts- eller formuesreduksjon hos skattyter på grunn av interessefelleskapet. Dette er tilfelle når en transaksjon – eller en samhandel totalt over tid – er økonomisk dårligere for skattyter enn den ville ha vært i et uavhengig forhold. Måten dette har skjedd på er i prinsippet uten betydning. Det kan gjøres ved uriktig prisfastsetting på varer, tjenester eller andre ytelser, unaturlig høy lånefinansiering m.v.

Forarbeidene anviser med andre ord ingen bestemt metode for å konstatere inntektsreduksjon. I utgangspunktet kan dette forstås å åpne for en friere tilnærming enn etter retningslinjene, men Agip-dommen slår fast at *”retningslinjene gir et mer presist innhold av armlengdeprinsippet enn skattelovens § 13-1”*. Likevel ble det i dommen godtatt at sammenligning var gjort mot andre avhengige avtaleforhold og – ikke minst viktig – at armlengdevurderingen var gjort gjennom anvendelse av flere metoder i kombinasjon fordi ligningsmyndighetene manglet faktagrunnlag for å anvende én metode fullt ut. Grovt sagt kan dommen tas til inntekt for at selve metodebruken er

mindre viktig enn å komme frem til en rimelig og fornuftig armlengdevurdering på grunnlag av tilgjengelige opplysninger. I denne henseende er dommen i godt samsvar med Høyesteretts avgjørelse i Baker Hughes-saken. Som kjent var det her dissens på flere punkter, men dette gjaldt ikke metodebruk. Vi siterer fra mindretallets bemerkning vedrørende metode:

Det sammenligningsbeløpet ligningsmyndighetene har benyttet, er ikke fastsatt etter en av de tradisjonelle metoder for prising av overføring i konserner, som er beskrevet og anbefalt brukt blant annet i OECDs rapporter om og retningslinjer for slik prising. For overligningsnemnda søkte selskapet prinsipalt å etablere grunnlag for å anvende en av de tradisjonelle metoder – den direkte sammenlignings metode – men lyktes ikke med det. Overligningsnemndas avgjørelse hefter det på dette punkt etter min mening ikke feil ved. Grunnen til at heller ikke noen av de andre tradisjonelle metoder kunne benyttes, for eksempel videresalgsmetoden, som det kunne synes nærliggende å benytte her – er formentlig at det ikke var mulig å teste elementene i et sammenligningsbeløp etter en av disse metoder, mot tilgjengelige markedsvilkår. En grunn til dette var at det konsernet datterselskapet tilhørte, var i en tilnærmet monopolsituasjon [...].

Slik Oljeskattekontoret ser det, er det av avgjørende betydning at det ikke rokkes ved den fleksible tilnærmingen til OECD-metodene som er stadfestet gjennom rettspraksis. Det må ikke glemmes at skattyter ofte ”eier” saken og kan legge betydelige hindringer i veien for ligningsmyndighetenes tilgang til sentrale opplysninger. Det er naturligvis store individuelle forskjeller mellom internprisingssaker som tas opp av skattemyndighetene, men det kan ikke være tvilsomt at enkelte av dem gjelder bevisste og urettmessige forsøk fra skattyterens side på overflytting av skattegrunnlag fra ett skatteregime til et annet. Bortsett fra den noe uklare bevisregelen som omtales av departementet, foretas armlengdevurderingene på samme måte enten den aktuelle kontraktspart er hjemmehørende i et OECD-land eller i et såkalt skatteparadis. Dersom ligningsmyndighetenes vurderinger og skjønnsutøvelse skal være bundet til en ortodoks praktisering av OECDs retningslinjer – i den forstand at metodene må anvendes ikke bare i prioritert rekkefølge men også i rendyrket form – kan man frykte at mye av grunnlaget for oljeskattemyndighetenes vurderinger av armlengdespørsmål faller bort.

Det angis som et viktig formål med retningslinjene å unngå dobbeltbeskatning. Vi har forståelse for at det er problematisk for et konsern som opplever at inntekten blir forhøyet for et selskap i ett land, dersom det ikke skjer en korresponderende retting relativt raskt av kontraktspartens ligning. Oljeskattekontoret kjenner ikke til i hvilken grad det er vanlig å nekte slik retting. Vi legger uansett til grunn at dette er et problem som det kan søkes en løsning på gjennom et økt samarbeid mellom de involverte statene og deres respektive ligningsmyndigheter. Gitt at den foreslåtte endringen av § 13-1 vil gjøre det vanskeligere for ligningsmyndighetene å ta opp internprisingsspørsmål, vil man betale en meget høy pris for de reduserte tilfellene av økonomisk dobbeltbeskatning.



3.2.5 Lovendring kontra annen tydeliggjøring

Som det går frem ovenfor er det Oljeskattekontorets oppfatning at den tydeliggjøringen departementet fremhever som et siktemål, ikke oppnås når det gjelder forståelsen av det materielle innholdet i armlengdebestemmelsen. Vi stiller oss også spørrende til om den formelle tydeliggjøringen nødvendigvis må skje ved at retningslinjene løftes opp til et så høyt nivå at det vises til dem i en lovtekst. Det fremstår også som om departementet selv har hatt betenkeligheter med dette når lovforslaget ikke går lenger enn at det skal *"tas hensyn til"* retningslinjene og at dette bare gjelder *"så fremt departementet ikke har bestemt noe annet"*. Til det siste vil vi også bemerke at dette unntaket fremstår som en uvanlig lovgivningsteknikk, idet departementets fullmakt normalt er begrenset til å gi utfyllende bestemmelser. Om vi ikke har misforstått, har det heller ikke vært vanlig blant OECD-land å gi retningslinjene en så høy formell status som det tilsiktes ved lovforslaget. Departementet gir uttrykk for et behov for å kunne fremvise i internasjonale fora at retningslinjene faktisk blir etterlevd i Norge. Dersom dette ikke kan skje på annen måte enn ved at det tas formelle grep, vil kontoret foreslå at den ønskede inkorporeringen i skattelovgivningen skjer gjennom forskrift – men på en nennsom måte som ikke skaper tvil om betydningen av den tidligere rettsutviklingen.

3.2.6 Endret bevisbyrderegel

På grunn av Norges EØS-forpliktelser foreslår departementet å endre regelen i § 13-1(2). Bestemmelsen endres ved at en ny setning (i kursiv nedenfor) inntas, slik at regelen skal være som følger:

Er den andre personen, selskapet eller innretningen som er nevnt i første ledd, bosatt eller hjemmehørende i et land hvor Norge ikke kan kreve opplysninger om vedkommendes formues- og inntektsforhold i medhold av folkerettslig overenskomst, og det er grunn til å anta at formuen eller inntekten er redusert, skal reduksjonen anses for å følge av interessefelleskapet, med mindre skattyteren godtgjør at det ikke er tilfelle.

Slik Oljeskattekontoret ser det har denne regelen uansett ikke så stor praktisk betydning. Interessefelleskap og årsakssammenheng er vanligvis ikke det vanskelige, det er som oftest utelukkende spørsmålet om hvorvidt inntekten er "reduisert" som er stridstema. I rettspraksis er det slått fast at det også i tilfeller som omfattes av denne særregelen må foreligge sannsynlighetsovervekt for at dette er tilfelle. Bakgrunnen for regelen, at det kan være vanskelig for ligningsmyndighetene å fastslå årsakssammenhengen i utenlandstilfellene fordi de ikke har rett til å kreve opplysninger av det utenlandske foretaket, er videre betydelig modifisert av Høyesteretts avgjørelser vedrørende hhv. Schlumberger og Baker Hughes. Disse avgjørelsene tillegger skattyter selv en betydelig bevisbyrde, jf Schlumberger der det uttales:

(...) vil man ha anerkjent fradrag for en konsernintern transaksjon, må motstykket være at det gis opplysninger som er nødvendige for å kontrollere at transaksjonen er reell. Kan skattyteren ikke gi det, fordi det innen konsernet er innlagt sperrer mot å gi informasjon, må konsekvensen være at fradrag nektes.

Når det ikke sies annet, legger Oljeskattekontoret til grunn at disse dommene skal gjelde også etter en eventuell endring av § 13-1 annet ledd.

Hensett til den lille og til dels uklare betydningen av § 13-1 annet ledd vil Oljeskattekontoret for sin del ikke ha noe å bemerke til om departementet skulle velge å oppheve denne fullstendig.

4 Utkast til nye oppgave- og dokumentasjonskrav

4.1 Gjeldende rett

I lignl. § 8-1 er det bestemt at ligningsmyndighetene avgjør hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn for ligningen. Bestemmelsen må ses i forbindelse med reglene i lignl. kap. 4 om opplysningsplikt om egne forhold. Det er skattyteren som skal fremskaffe det faktiske grunnlaget for fastsettelse av riktig skatt, jf lignl. § 4-1. Ligningsmyndighetene avgjør hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn for ligningen med basis i de opplysninger skattyter har fremlagt, og skal foreta en fri bedømmelse av alle foreliggende opplysninger. Det faktiske forholdet som skal legges til grunn, er det som etter en samlet vurdering fremstår som det mest sannsynlig riktige, jf Ot.prp. nr. 29 (1978-79) side 100. Ved transaksjoner mellom beslektede parter er skattyter etter sktl. § 13-1 skattepliktig for armlengdes inntekt og har ikke rett til fradrag for mer enn armlengdes kostnad ved transaksjonen. Dette gjelder uavhengig av hva som er skattyters faktiske inntekt eller kostnad.

Det finnes ingen særskilte lovregler om dokumentasjon av interne transaksjoner i ligningsloven. OECDs retningslinjer har et generelt kapittel om dokumentasjon (kapittel 5). Dette kapitlet gir svært liten veiledning for hvordan interne transaksjoner skal dokumenteres, bortsett fra å fastslå at dokumentasjonsreglene i ulike land kan være forskjellige og at dette kan skape problemer.

Når det verken i ligningsloven eller i andre relevante rettskilder per i dag finnes noen særskilt bestemmelse som vedrører dokumentasjon i internprisingssaker, må de alminnelige reglene om opplysningsplikt gjelde også disse sakene. Oljeskattekontorets oppfatning er derfor at skattyter har plikt til å dokumentere eller på annen måte sannsynliggjøre både transaksjonens art, innhold, omfang og kvalitet samt vederlagets størrelse. Dette reguleres av lignl. § 8-1 eller § 8-2 jf. lignl.



§ 4-1. At det faktiske forholdet blir bragt på det rene er avgjørende for at ligningsmyndighetene skal kunne foreta en prisvurdering. Siden dette er forhold som skattyteren er den nærmeste til å redegjøre for, er det også hensiktsmessig at skattyter har dokumentasjons- eller sannsynliggjøringsplikt. At dette er gjeldende rett følger blant annet av Høyesteretts uttalelser i Schlumbergerdommen gjengitt ovenfor under punkt 3.2.6.

Skattyters opplysnings-, dokumentasjons- og sannsynliggjøringsplikt i forhold til prisvurderingen, typisk uavhengige markedspriser som kan tenkes anvendt som sammenligningsgrunnlag, er etter gjeldende rett uklar. I den grad opplysningene gjelder forhold innenfor skattyters virksomhet, så som videresalgpriser, må skattyter anses for å ha opplysningsplikt om dette. Det samme må gjelde dersom opplysningene finnes hos juridiske personer som skattyter er i interessefellesskap med, typisk innenfor samme konsern. Her vil opplysningsplikten følge av lignl. § 4-8, siste punktum og av rettspraksis – særlig Schlumberger og Baker Hughes.

Når temaet for sannsynliggjøring/dokumentasjon gjelder forhold ”utenfor skattyters kontroll”, så som uavhengige priser e.l., kan det antas at skattyters plikter etter gjeldende rett er mer begrensede, men slik kontoret ser det er det særlig på dette punkt at rettstilstanden er uavklart.

Følgen av at skattyter ikke kan gi opplysninger om sammenligningsmateriale eller lignende som kan gi grunnlag for å vurdere transaksjonens armlengdemessighet, er til en viss grad fastslått av Baker Hughes-dommen. Høyesteretts flertall uttaler i dommen følgende om skattyters opplysningsplikt m.v. på side 1093:

Etter ligningslovens system er det skattyter som har hovedansvaret for sakens opplysning. (...) Når ligningsmyndighetene har funnet grunn til å anta at det foreligger en inntektsreduksjon som skyldes interessefellesskap, vil det være opp til skattyter å påvise at dette ikke er riktig. For å hindre skjønnslingning må skattyter da selv legge frem de nødvendige opplysninger om selskapet og prisfastsettelsen. Dette må gjelde også i et tilfelle som vi her står overfor, hvor en rekke av de aktuelle opplysninger, blant annet om hvordan leieprisen var fastsatt, etter det opplyste bare forelå hos (konsernselskapet) TUS.

Om konsekvensen av dette sies på side 1095:

Etter min vurdering ga de opplysninger som forelå, ligningsmyndighetene grunn til å anta at prisen var for høy. Som omtalt under min generelle redegjørelse av skattyters opplysningsplikt, måtte skattyter da framskaffe opplysninger som tilsa at denne vurderingen var uriktig. Det ble ikke gjort.



Dommen impliserer at jo mer mangelfulle opplysninger skattyter har gitt om transaksjonen, jo mindre krav stilles det i praksis til ligningsmyndighetenes sannsynliggjøring etter § 13-1 første ledd, og jo grovere kan skjønnet etter tredje ledd være.

Ligningsmyndighetene har til en viss grad adgang til å fremlegge dokumentasjon mottatt fra andre skattytere overfor den aktuelle skattyteren i en internprisdiskusjon. I praksis vil informasjon fra andre skattytere ofte være den eneste mulige kilde til sammenligning ut over opplysninger gitt av skattyteren selv. Oljeskattekontoret er her i en særskilt situasjon, idet vi kun arbeider med ligningen av én bransje. Informasjon gitt av ett selskap vil svært ofte være relevant i tilsvarende spørsmål som vedrører et annet. Å fremlegge materiale gitt av én skattyter overfor en annen, kan være meget problematisk i forhold til reglene om taushetsplikt i lignl. § 3-13. I Agip-saken ble anonymiserte opplysninger om interne forsikringsrater på Ekofisk-feltet anvendt som sammenligningsgrunnlag.

4.2 *Behovet for nye oppgave- og dokumentasjonsregler*

Som påpekt av departementet foreligger ingen særskilte regler om oppgaveplikt og dokumentasjonsplikt for interne transaksjoner. De alminnelige reglene om opplysningsplikt gjelder imidlertid også for interne transaksjoner, og flere spørsmål er avklart gjennom rettspraksis, jf redegjørelsen i punkt 4.1 ovenfor.

Oljeskattekontoret er enig i at det er behov for supplering og presisering av gjeldende rett på dette området, og er tilfreds med at departementet har tatt opp dette emnet. Kontoret kan imidlertid ikke stille seg bak departementets antydning om at gjeldende regelverk ikke er tilstrekkelig til å sikre riktig ligning. Gjennomgangen ovenfor av ligningspraksis og påfølgende rettsavgjørelser viser at en innenfor rammen av den alminnelige opplysningsplikten foretar en riktig ligning. Det problematiske er imidlertid at sakene ofte er svært ressurskrevende, slik at riktig skatt ikke kan fastsettes til riktig tid. Dette har til tider vært forårsaket av manglende vilje fra skattytersiden til å fremskaffe de nødvendige opplysningene for en riktig vurdering. Årsaken kan også være uklare, og dermed uforutsigbare, regler. En lovfesting vil dermed kunne bidra til økt bevissthet og bedre forutberegnelighet hos skattyterne. Hva som er rettstilstanden de lege lata, vil bli langt lettere tilgjengelig enn situasjonen i dag, hvor gjeldende rett fremkommer fragmentert gjennom flere ulike høyesterettsdommer.

Forholdet mellom forslaget og den alminnelige opplysningsplikten som skattyteren allerede er pålagt, fremkommer ikke klart i høringsnotatet. Siden departementets forslag til oppgave- og dokumentasjonsregler ikke skal omfatte alle skattytere, er det vesentlig at forholdet mellom

forslaget til oppgave- og dokumentasjonsregler for internprisingsformål og de generelle bestemmelsene i ligningslovens §§ 4-1 og 8-1 klarlegges. Som det fremgår av departementets redegjørelse for gjeldende rett, kan de gjeldende bestemmelser i enkelte tilfeller også medføre en utvidet opplysningsplikt i forhold til de foreslåtte reglene. Derfor forutsetter Oljeskattekontoret at forslaget ikke innebærer en svekkelse av den alminnelige opplysningsplikten som skattyterne allerede har etter lignl. § 4-1. Kontoret forutsetter videre at forslaget ikke innebærer en lemping av opplysningsplikten for skattytere som ikke omfattes av den særskilte oppgave- og dokumentasjonsplikten.

4.3 *Hvem bør omfattes av oppgave- og dokumentasjonsreglene*

Departementet foreslår at en gruppe skattytere skal ha en særskilt oppgave- og dokumentasjonsplikt for transaksjoner i interessefellesskap.

I den grad reglene innføres, bør de etter kontorets syn ved en særbestemmelse gis anvendelse for *alle* skattepliktige etter petroleumsskatteloven. Det vises her til at den høye skattebelastningen på norsk sokkel gir særlige insentiver til å flytte skattebelastningen til andre skatteregimer. Reglene bør omfatte både innenlandske transaksjoner og transaksjoner over landegrensene. Særlig gjelder dette på sokkelen på grunn av skattekiln mellom sokkel og land.

Departementet foreslår at transaksjoner med fysiske personer holdes utenfor oppgave- og dokumentasjonsplikten. På sokkelen synes imidlertid utviklingen nå å gå i retning av et økt antall mindre selskaper, med aksjonærer eller styremedlemmer som selger konsulenttenester til selskapet. Vederlagene kan være betydelige beløp. Aksjonæren eller styremedlemmet kan gjerne inneha nøkkelkunnskap for driften, og transaksjoner mellom partene kan bidra til å forflytte skattebyrden fra sokkel til land. Kontoret mener derfor at transaksjoner med fysiske personer som innehar eierposisjoner eller styreverv hos den juridiske personen må være omfattet av oppgave- og dokumentasjonsplikten når skattyter driver sokkelvirksomhet.

Kontoret er enig i at norske selskapers transaksjoner med faste driftssteder i utlandet og utenlandske selskapers transaksjoner med faste driftssteder i Norge bør omfattes av oppgave- og dokumentasjonsplikten. Siden en er på legalitetsprinsippets område og definisjonen vil være avgjørende for konkrete plikter for en skattytergruppe, er det kontorets oppfatning at definisjonen av "fast driftssted" bør fastsettes i lov. Kontoret foreslår her at definisjonen fra OECDs mønsteravtale artikkel 5 tas inn i kapittel 2 i skatteloven. Dette vil medføre at tidligere praksis og teori knyttet til definisjonen fortsatt vil være relevant.



Departementet foreslår at kravene til eierandel eller kontroll må være oppfylt på det tidspunktet transaksjonen gjennomføres for at oppgave- og dokumentasjonsplikten skal gjelde. Kravene til eierandel og kontroll som skranker for en skattyters innflytelse over en annen knytter seg til formelle regler. I praksis kan imidlertid en skattyter ha reell innflytelse over en annen uten at de formelle kravene til eierandel og kontroll er oppfylt. Dette vil særlig gjelde like forut for og like etter det tidsrom hvor de formelle kravene er oppfylt. Av denne grunn bør også transaksjoner mellom partene i disse periodene være omfattet av oppgave- og dokumentasjonsplikten. Kontoret vil her foreslå at dersom kravene om eierandel eller kontroll har vært oppfylt i løpet av inntektsåret, så er alle transaksjoner mellom partene i løpet av inntektsåret omfattet av oppgave- og dokumentasjonsplikten.

4.4 *Særlig om dokumentasjonsplikt*

Departementet går inn for at små og mellomstore bedrifter som hovedregel skal være unntatt fra dokumentasjonsplikten. Definisjonen av denne gruppen er bedrifter som har færre enn 250 ansatte og har omsetning under kr 400 mill. eller balanse under kr 350 mill. Dette innebærer at en bedrift som bare oppfyller ett av vilkårene på hver side av ”og” ikke omfattes av unntaket og dermed har dokumentasjonsplikt.

Imidlertid snur departementet definisjonen slik at loven angir hvilke bedrifter som er omfattet av dokumentasjonsplikten (de ”store”). Det fremgår at plikten omfatter bedrifter som har minst 250 ansatte og har salgsinntekt på minst kr 400 mill. eller balansesum på minst kr 350 mill. Dermed vil bedrifter som bare oppfyller ett av vilkårene på hver side av ”og” ikke være dokumentasjonspliktige.

Kontoret vil her foreslå at lovteksten tilpasses, slik at den gjenspeiler hvordan departementet egentlig mener at grensen skal trekkes.

Kontoret vil for øvrig påpeke at den foreslåtte avgrensningen vil medføre at enkelte sokkelselskaper blir unntatt fra dokumentasjonsplikt. På grunn av den høye skattesatsen på norsk sokkel må det antas at insentivene til feilprising er større enn for andre skattytergrupper. Dokumentasjonsplikt for alle sokkelselskapene vil derfor bidra til å kunne avdekke om slik feilprising foreligger, og kontoret foreslår at det lovfestes en bestemmelse i petroleumsskatteloven § 6 om at alle sokkelselskapene har dokumentasjonsplikt for transaksjoner på norsk sokkel, mellom sokkel og land og mellom sokkel og utland.



4.5 *Oppgaveplikten innhold*

Formålet med oppgaveplikten er ifølge departementet å gi ligningsmyndighetene oversikt over de kontrollerte transaksjonene, og gi et bedre grunnlag for utvelgelse av de skattyterne en ønsker å kontrollere nærmere.

Omfanget av oppgaveplikten bygger på OECDs retningslinjer, hvor det gis uttrykk for at skattemyndighetene bør begrense den mengde informasjon det anmodes om i selvangivelsen. Dette er begrunnet i at det på selvangivelsestidspunktet ikke er utpekt noen bestemt transaksjon som skal undersøkes nærmere, og at det vil være byrdefullt for skattytere å gi detaljerte opplysninger om alle interne transaksjoner på dette tidspunktet. Departementets forslag går ut på at det i selvangivelsen skal gis summariske opplysninger ved avkryssing i en oppgave. I tillegg skal skattyter gi enkelte identifikasjonsopplysninger om seg selv.

Oljeskattekontoret foretar ligningen av et mindre antall skattytere (53 ved ligningen for 2005), og har ressurser til å foreta en grundigere kontroll enn for skattytere som lignes ved de alminnelige ligningskontorene. Kontroll av konserninterne transaksjoner har vært en prioritert oppgave ved kontoret, og omfanget av interne transaksjoner har vært stort hos skattyterne. Kontoret har ved ligningskontrollen funnet det hensiktsmessig å sende ut standardiserte brev i tidsrommet rundt innlevering av selvangivelsen, der skattyterne blir bedt om nærmere opplysninger om transaksjonens art, innhold, omfang og kvalitet, samt vederlagets størrelse. I tillegg omtaler skattyterne gjerne særskilte konserninterne transaksjoner i vedlegg til selvangivelsen de enkelte år.

Oljeskattekontoret legger til grunn at de foreslåtte regler om oppgaveplikt generelt vil gi skattyterne klarhet og forutsigbarhet omkring hvilke opplysninger ligningsmyndighetene krever. I tillegg markerer forslaget at internprising er et sentralt skattemessig tema, og forslaget kan dermed gi økt bevissthet hos skattyter omkring internprisingsspørsmål. Foreslåtte regler anses i så måte å representere en forbedring i forhold til gjeldende regelverk.

Som nevnt ovenfor, forutsetter Oljeskattekontoret at skattyters opplysningsplikt etter lignl. § 4-1 og § 4-3 vil være mer omfattende enn den foreslåtte regelen om oppgaveplikt. Vi anser det derfor viktig med en presisering av at oppgaveplikten ikke er en begrensning av den generelle opplysningsplikten i lignl. §§ 4-1 og 4-3. Dersom ligningsmyndighetene ber om opplysninger om et bestemt forhold, kan det ikke være slik at skattyter skal kunne nekte å svare med henvisning til at han har oppfylt sin opplysningsplikt ved avkrysning etter § 4-12.



Enn videre er det et poeng at avkrysning i oppgaven ikke bør kunne forhindre endringsadgang ut over to-årsfristen i lignl. § 9-6.

Innføringen av oppgaveplikt bør heller ikke begrense skattemyndighetenes mulighet til å innhente tilsvarende opplysninger i en annen form hvis dette er mer hensiktsmessig. Hensynet til at skattemyndighetene bør begrense den mengde informasjon det anmodes om i selvangivelsen må etter kontorets syn ha mindre vekt for selskapene på norsk sokkel, idet lovgiver har forutsatt en særskilt grundig ligningskontroll for disse skattyterne.

Oljeskattekontoret har også enkelte kommentarer og forslag når det gjelder innholdet i oppgaveplikten:

Departementet har foreslått at dersom de samlede kontrollerte transaksjoner og mellomværende ikke overstiger et visst omfang, for eksempel kr 10 millioner, kan skattyter unntas fra oppgaveplikten.

Et særskilt poeng i denne sammenheng er at pris ofte er det man strides om. Utvelgelse av transaksjoner på grunnlag av pris er derfor i seg selv problematisk. Det må uansett legges til grunn at en eventuell beløpsgrense må knytte seg til armlengdes verdi på transaksjonene og ikke til vederlaget som er ytet mellom de interne partene. Det nevnes også at med 78 prosent skatt på sokkelen vil forslaget om et tak på kr 10 millioner være høyt. Selv om beløpsgrensene forutsettes å ikke begrense ligningsmyndighetenes adgang til å kreve de aktuelle opplysningene fremlagt på annen måte, foreslår kontoret at beløpsgrensen for sokkelselskapene settes til kr 1 million.

I høringsnotatet foreslås det at det skal gis aggregerte opplysninger om likeartede transaksjoner. Kontorets erfaring er at det er mest hensiktsmessig at rapporteringen skjer per transaksjon eller per transaksjonstype for det enkelte konsernselskap. Dette anses for å være relativt vesentlige opplysninger for en nærmere utvelgelse av transaksjoner som skal kontrolleres.

4.6 *Nærmere om ny og utvidet dokumentasjonsplikt*

4.6.1 Innledning

Dokumentasjonsplikten er foreslått hjemlet i § 4-12 nr 3 ved at det inntas krav om at det skal utarbeides ”... *skriftlig dokumentasjon som gir grunnlag for å vurdere om priser og vilkår...*”. I



henhold til høringsnotatet er omfanget av opplysningene som skal gis relativt omfattende, og det er foreslått at dokumentasjonskravets innhold skal fastsettes i nærmere forskrifter eller retningslinjer.

De opplysningene som ifølge høringsnotatet forventes lagt frem av skattyterne, er imidlertid i liten grad gjenspeilet i lovtekstens ordlyd. Kontoret mener det kan være hensiktsmessig at ordlyden klart gir uttrykk for hva som kreves fremlagt, eller at det gis en nærmere eksemplifisering. Dette kan bidra til økt bevissthet hos skattyterne og signaliserer i større grad omfanget av dokumentasjonsplikten.

Den nærmere spesifikasjonen i ordlyden kunne f. eks være som følger (jf. også overskriftene i de fem underpunktene i punkt 5.7.2 i høringsnotatet):

- a) beskrivelse av organisasjonen, foretaket og virksomheten
- b) beskrivelse av art og omfang av transaksjonen
- c) funksjons- og risikoanalyse
- d) sammenlignbarhetsanalyse
- e) redegjørelse og begrunnelse for valgt internprisingsmetode.

Siden dokumentasjonsplikten omfang vil kunne variere med transaksjonens art og omfang, anser Oljeskattekontoret det som hensiktsmessig at det gis forskriftshjemmel for en nærmere utfylling av kravene. Kontoret anser det som vesentlig at det kan gis særskilte dokumentasjonskrav tilknyttet konkrete transaksjonstyper dersom en finner dette hensiktsmessig, eksempelvis forsikringer, salg av gass eller konserninterne tjenester.

4.6.2 Dokumentasjonskravets innhold

Finansdepartementet har gitt en beskrivelse av hva som bør inngå i skattyters dokumentasjon. Beskrivelsen er relativt detaljert og viser at skattyters dokumentasjonsplikt vil bli omfattende. Oljeskattekontoret slutter seg i hovedsak til dette. Departementet omtaler imidlertid innholdet i skattyters dokumentasjonsplikt som et innhold plikten ”bør” ha. Vi antar at dette er en mer foreløpig omtaleform i høringsnotatet, og legger til grunn at karakteren av plikt vil bli sterkere betonet på et senere stadium.

Innledningsvis er det trukket frem at deler av dokumentasjonen vil ha karakter av standardiserte opplysninger, som etter første gangs utarbeidelse bare behøver jevnlig oppdateringer. Kontoret vil presisere at selv om en transaksjons innhold er lik fra år til år, så kan omfanget variere. Det anses derfor viktig at omfanget både for rutinemessige og andre transaksjoner klarlegges og dokumenteres



hvert enkelt år. Tilsvarende vil gjelde løpende kontrakter som er gjenstand for reforhandlinger, prisjusteringer og tillegg. Alle slike endringer må dokumenteres fullt ut.

Kontoret anser fremleggelse av funksjons- og risikoanalyse og dokumentasjon knyttet til internpriseringsmetode som sentrale opplysninger, og slutter seg til det skisserte omfanget av opplysningene. Særlig er det viktig at skattyter utarbeider en funksjons- og risikoanalyse, da dette kan være helt sentralt for en vurdering av prisen. Dette blir om mulig enda viktigere i situasjoner hvor skattyter ikke kan vise til et sammenligningsgrunnlag eller en særskilt prisingsmetode. I slike tilfeller må ligningsmyndighetene i stor grad vurdere de enkelte funksjoner og risikoer.

Per i dag er det kontorets erfaring at skattyterne sjelden fremlegger funksjons- og risikoanalyser. Departementets forslag fremstår derfor som et stort fremskritt i forhold til dagens situasjon, og kontoret støtter departementets forslag.

Departementet gjennomgår også krav om fremleggelse av en sammenlignbarhetsanalyse. Første del av fremstillingen tar for seg hva som inngår i en slik analyse, mens annen del omhandler en vurdering av hvilke opplysninger skattyter bør gi.

Etter kontorets oppfatning bør det klare utgangspunktet være at skattyter skal fremlegge sammenligningsgrunnlag og sammenlignbarhetsanalyse, og at denne dokumentasjonen må utarbeides av skattyter på transaksjonstidspunktet. Oftest vil den interne transaksjonen ha tilknytning til et marked, og skattyter antas da å kjenne markedet og vil kunne fremskaffe relevante sammenligningsgrunnlag. Ligningsmyndighetene har i langt mindre grad tilgang til sammenligningsgrunnlag. Kontorets oppfatning er at det også etter gjeldende rett er slik at i tilfeller hvor skattyter påberoper seg at internprisen er basert på en sammenligning, så må dette dokumenteres med en sammenlignbarhetsanalyse.

Kontorets erfaring med internprising er at skattytere gjerne viser til en transaksjon som skattyter mener er sammenlignbar, men at det oftest ikke gis en nærmere analyse av sammenlignbarheten i de ulike transaksjonene. Den påberopte sammenlignbare transaksjonen har med dette mindre verdi som sammenligningsgrunnlag. Enkelte skattytere kan etter nærmere forespørsel heller ikke gi nærmere opplysninger om sammenlignbarheten. Dette kan blant annet skyldes at sammenligningsgrunnlaget ikke er benyttet i selve prisingen, men er påberopt i ettertid.

Høringsnotatet er noe knapt når det gjelder krav til innholdet i skattyters informasjon om sammenlignbare transaksjoner. Dette er et felt hvor det er vanskelig å stille konkrete krav, men etter kontorets oppfatning er konkrete krav nødvendig for å forbedre nåværende tilstand. Kontoret



foreslår at det stilles et høyt krav til dokumentasjon av sammenlignbare transaksjoner (dvs en fullstendig sammenlignbarhetsanalyse).

Departementet har i høringsnotatet åpnet for at ligningsmyndighetene skal ha anledning til å be skattyter utarbeide en sammenlignbarhetsanalyse. Kontoret vil påpeke at en sammenlignbarhetsanalyse utarbeidet etter at transaksjonen er gjennomført ofte vil ha mindre bevismessig verdi. Sammenligningsgrunnlagene er gjerne ikke like tilgjengelige, og en analyse i etterkant kan være preget av et ønske om verifisering av allerede avtalt pris, og kan gi rom for tilpasninger.

I tilfeller hvor skattyter påberoper seg et sammenligningsgrunnlag som faktisk ligger til grunn for avtalt internpris, må skattyter pålegges å fremlegge sammenlignbarhetsanalysen ved første krav om dokumentasjon etter foreslått lignl. § 4-12 nr 3.

Det synes også rimelig å legge til grunn at skattyter, i situasjoner hvor det ikke er utarbeidet en sammenlignbarhetsanalyse i forkant, selv vil ha interesse av å verifisere sin internpris ved å ta initiativ til å få utarbeidet en sammenlignbarhetsanalyse. Hvis dette kan gjøres innenfor en frist som ikke forsinker ligningsmyndighetenes arbeid, bør skattyter gis en slik mulighet.

Hvis skattyter ikke har utarbeidet en sammenlignbarhetsanalyse i forkant, og selv ikke dokumenterer prisen med en analyse som utarbeides i etterkant, er dette oftest en indikasjon på at internprisen ikke er basert på et sammenligningsgrunnlag. Det kan da heller ikke kreves at ligningsmyndighetenes skjønn gis en streng forankring i OECD-metoder.

For øvrig vil vi bemerke at databaseundersøkelser normalt nærmest er uten verdi som *selvstendig* sammenligningsgrunnlag, jf også OECD-retningslinjene. En sammenligningsanalyse bør alltid være basert på konkrete transaksjoner. En databaseundersøkelse kan imidlertid være et moment som sammenholdt med konkrete transaksjoner kan gi en indikasjon på armlengdes pris. Et særskilt moment vedrørende hvilken vekt man kan legge på databasesøk, markedsstudier, prisstatistikk og lignende er hvorvidt de er utarbeidet på uavhengig basis, eller om de er utarbeidet på bestilling av skattyter eller ligningsmyndighet.

Et vesentlig poeng er at man svært ofte vil stå overfor interne transaksjoner av en slik art at skattyter med rimelighet ikke har tilgang til sammenlignbare transaksjoner. Dette kan skyldes at skattyter ikke har tilgang til uavhengige transaksjoner i markedet, men også at den konserninterne transaksjon er av en art som ikke er vanlig mellom uavhengige parter.



I slike situasjoner har det ingen hensikt å avkreve sammenligningsgrunnlag eller en sammenlignbarhetsanalyse fra skattyter. Det må imidlertid kreves at skattyter fremlegger dokumentasjon på den prisingen som er gjort, blant annet basert på en analyse av transaksjonens funksjoner, aktiva og risiki.

Ved ligningsmyndighetenes vurdering av prisen i medhold av sktl. § 13-1 når skattyter av forskjellige årsaker ikke fremlegger et sammenligningsgrunnlag eller en sammenlignbarhetsanalyse, kan det ikke kreves at verken spørsmålet om inntektsreduksjon eller fastsettelsen av skjønnnet skal baseres på en metode basert på sammenligning. Ligningsmyndighetene befinner seg fjernere fra de aktuelle markedene enn skattyter, og har derved i alminnelighet mindre tilgang på informasjon.

Ligningsmyndighetene kan imidlertid ha kjennskap til markedet på grunnlag av opplysninger som er gitt fra andre skattytere. Dette kan gjelde både eksterne og interne transaksjoner. Kontorets oppfatning er at ifølge rettspraksis, som nevnt under punkt 4.1 ovenfor, har ligningsmyndighetene anledning til å bruke slike opplysninger i anonymisert form for å sannsynliggjøre at inntektsreduksjon foreligger, og for å fastsette skjønnnet.

Departementet åpner videre for en forholdsmessighetsvurdering når det gjelder kravet til sammenlignbarhetsanalyse. Bakgrunnen er at slike sammenligningsanalyser i seg selv er kostbare, og at det derfor kan være ressurskrevende for skattyter å utføre slike.

For selskaper som leverer selvangivelse i sokkelkommunen vil imidlertid kostnaden for en slik sammenlignbarhetsanalyse være fradragsberettiget med 78 prosent i sokkelinntekten dersom den fremlegges under ligningen. På land vil fradraget utgjøre 28 prosent. Det må videre vektlegges at utgiftene er nødvendige for å oppfylle selvangivelsesplikten etter § 4-1 (og § 4-12), selv om grensen mot ikke fradragsberettigete utgifter til skatteplanlegging kan være flytende.

Vurderingen av kostnadsspørsmålet må uansett være at jo større verdi transaksjonen har, desto større kostnad må skattyter godta for å dokumentere armlengdemessigheten. Dette utgangspunktet er det ikke noe i veien med – også skattemyndighetene vil søke å unngå å vurdere transaksjoner av liten provenymessig betydning. Men igjen er det problematisk å legge pris til grunn for en slik utvelgelse, fordi pris oftest er det sentrale stridstema.

Det er lett tenkelig at myndighetene vil bli møtt med slike forholdsmessighetsbetraktninger i mange tilfeller, og at den vil bli prøvd benyttet til å uthule dokumentasjonsplikten. Kontoret foreslår derfor at denne unntakshjemmelen sløyfes, eller formuleres etter et mer objektivt kriterium.



4.6.3 Spørsmål om opplysningsplikten omfang

I internprisingssaker er prisingsvurderingen i stor grad knyttet til den aktuelle skattyterens eller andre selskapers uavhengige priser i tilsvarende eller lignende transaksjoner. For Oljeskattekontoret – og formodentlig også i Skatteetaten for øvrig – er det av helt sentral betydning for kvaliteten av vurderingene at vi har tilgang til informasjon om uavhengige transaksjoner. Skattyter har generell opplysningsplikt om egne forhold og plikt til å bidra til at egen skatteplikt blir klarlagt og oppfylt. Det kan ikke på tilsvarende måte legges til grunn en plikt til å bidra til opplysning med tanke på andre selskapers skatteplikt.

Enhver transaksjon, enten den er avhengig eller uavhengig, kan gi grunnlag for kontroll med tanke på en rekke skattemessige problemstillinger. Slik Oljeskattekontoret ser det, foreligger det helt klart ingen plikt for ligningsmyndighetene til å gjøre rede for hvilket kontrollformål man har i forbindelse med innhenting av informasjon og dokumentasjon. Et selskap har derfor generell plikt til å besvare ligningsmyndighetenes spørsmål vedrørende detaljer i uavhengige transaksjoner. Man kan ikke motsette seg dette under henvisning til en formodning om at opplysningene skal anvendes til kontroll av andre skattyteres interne transaksjoner.

I den senere tiden har vi imidlertid erfart at det blant våre skattytere finnes noe ulike holdninger til den generelle opplysningsplikten slik denne er beskrevet ovenfor. Muligens kan dette skyldes at det i denne gruppen med selskaper som har utstrakt forretningsmessig samarbeid gjennom eierandeler i utvinningstillatelser (joint ventures), foreligger en viss forventning om at man ikke skal gå ligningsmyndighetenes ærend ved å bidra til arbeidet med kontroll av andre selskaper. På denne bakgrunn ber vi om at det i lovforarbeidene uttrykkelig blir slått fast at opplysningsplikten ikke er avhengig av ligningsmyndighetenes kontrollformål. Det kan også være gode grunner for å innarbeide denne plikten i en bestemmelse i ligningsloven kap. 4.

4.6.4 Leveringsmåte, leveringsfrist og oppbevaringskrav

Det er i høringsnotatet foreslått at dokumentasjonen skal være skriftlig, og at dokumentasjon utarbeidet på norsk, dansk, svensk eller engelsk bør aksepteres. Kontoret har ikke noe å bemerke til dette.

Departementet foreslår at dokumentasjonen kun skal innleveres etter krav fra ligningsmyndighetene, og at et slikt påkrav kan fremmes på kontrollstadiet der utvelgelsen av kontrollobjekter vil bero på opplysninger i selvangivelsen. Det er foreslått en svarfrist på 45 dager fra ligningsmyndighetene har fremsatt krav.

Siden skattyterne bør utarbeide og innhente dokumentasjon og analyser om pris fortløpende under den interne prisfastsettelsen, bør skattyter være i besittelse av deler av prisdokumentasjonen allerede på det tidspunkt avtale om intern transaksjon inngås. I hvert fall bør dette materialet foreligge på selvangivelsestidspunktet når skattyter fremmer påstand om at den interne prisen er fradragsberettiget/skattepliktig ved ligningen. Utgangspunktet må være at man foretar armlengdevurderinger før eller samtidig som man fastsetter prisen, og ikke når ligningskontoret velger å foreta kontroll. Ut fra dette synes 45 dager å være en lang frist. Vi har erfaring for at innhenting av informasjon kan ta svært lang tid når det er et utenlandsk konsernselskap som har fastsatt prisen uten at det norske selskapet har vært særlig involvert i dette. Informasjonen kan derfor ligge et annet sted i konsernet enn i Norge. Selvangivelsen innebærer imidlertid en påstand om at prisen er riktig, og det må derfor være lovens forutsetning at det norske selskapet har tatt et selvstendig standpunkt til denne og i denne forbindelse utarbeidet nødvendig dokumentasjon. Kontoret mener på denne bakgrunn at en frist på 45 dager er unødvendig lang, og foreslår at fristen settes til maksimalt til 30 dager. I forlengelsen av dette vil vi anføre at skattemyndighetene – som i dag – må ha rett til å tilskrive skattyterne forut for selvangivelsesfristen med krav om at dokumentasjonen skal leveres sammen med selvangivelsen.

Departementet foreslår at dokumentasjonen skal oppbevares i 10 år, jf utkast til lignl. § 4-12 nr 3 tredje ledd. Kontoret vil påpeke at skattyter også etter gjeldende rett må forventes å oppbevare dokumentasjon tilknyttet prisingen, selv om oppbevaringstidsrommet er mer uklart. Vi foreslår at det presiseres at oppbevaringskravet gjelder så lenge endringssak kan være aktuelt. Dersom en sak tas opp mot slutten av endringsfristen på 10 år, vil det være behov for å kunne innhente dokumentasjon i en noe lengre periode.

4.6.5 Sanksjoner

Departementet foreslår at de nye reglene om oppgave- og dokumentasjonsplikt sanksjoneres med skjønnsligning, jf endring i lignl. § 8-2 nr 3 og tilføyelse i lignl. § 8-2 nr 2. Øvrige foreslåtte sanksjoner er tap av klagerett, jf endring og tilføyelse i lignl. § 9-2 nr 7 og ileggelse av tilleggsskatt etter lignl. §§ 10-2 – 10-4.

Departementet har ikke funnet grunn til å videreføre reglene om gebyr ved forsinket levering av utenlandsoppgave i forbindelse med ny oppgave- og dokumentasjonsplikt. Departementet har heller ikke sett grunn til å innføre ytterligere regler for å sikre etterlevelsen av de nye pliktene, men vil se nærmere på dette dersom det viser seg at etterlevelsen ikke er god nok.



Effektive sanksjoner forutsetter etter kontorets syn at det blir gitt klare og spesifikke krav til opplysninger/dokumentasjon som skal fremlegges, slik at man unngår ressurskrevende diskusjoner om plikten i det enkelte tilfelle er oppfylt. Dette krever at lov, forskrifter eller retningslinjer som regulerer innholdet i oppgave- og dokumentasjonsplikten må være klare og presise. Slik kontoret ser det, gir ikke henvisningen til opplysninger av "*en viss kvalitet*" slik forutberegnelighet, og det foreslås at det finnes mer presise formuleringer enn dette.

4.6.5.1 *Ligningsloven § 8-2 nr. 2*

Når det gjelder dokumentasjonsplikten, har departementet foreslått at det gjøres en tilføyelse i ligningsloven § 8-2 nr 2 slik at skattyters oppgaver kan settes til side dersom "pliktig dokumentasjon ikke fremlegges". Kontoret er usikker på om forslaget er ment å være en selvstendig hjemmel for skjønn, *i tillegg* til sktl. § 13-1, og nærmere hva det skal innebære at skattyters oppgaver "settes til side". Konsekvensen av at skattyter bare delvis fremlegger den dokumentasjon det er bedt om, er også uklare.

Departementet understreker i høringsnotatet at innføring av særskilt dokumentasjonsplikt vil senke terskelen for å fastsette inntekten ved skjønn hvis skattyter ikke oppfyller plikten. Det fremstår som uklart hvilken betydning dette har i forhold til ligningslovens forutsetning om at det er det mest sannsynlige faktumet som skal legges til grunn ved ligningen. Som beskrevet ovenfor følger det allerede av gjeldende rett (jf bl.a. Baker Hughes) at jo mer mangelfulle opplysninger skattyter har gitt om transaksjonen, desto mindre krav stilles det i praksis til ligningsmyndighetenes sannsynliggjøring etter §13-1 første ledd, og desto grovere kan skjønnnet etter tredje ledd være. Kontoret kan stille seg bak en kodifisering av dette utgangspunktet, men mener at dette ikke kan ha karakter av å være en sanksjon.

Skjønnsfastsettelsens formål er å fastsette riktige inntekter og fradrag. Hvis det forutsettes at skjønnsfastsettelsen i tillegg skal ha en sanksjonerende effekt, vil dette i neste omgang kunne lede til angrep mot skjønnsfastsettelsen og større sannsynlighet for at skjønnene blir tilsidesatt som urimelige.

4.6.5.2 *Tilleggsskatt*

Departementet nevner tilleggsskatt som en sanksjon mot manglende oppfyllelse av de nye oppgave- og dokumentasjonsreglene, og finner at det ikke er nødvendig med endringer i reglene om tilleggsskatt.



Oljeskattekontoret legger som utgangspunkt til grunn at innføring av dokumentasjonsregler bidrar til en større klarhet mht. forståelsen av begrepet "ufullstendige opplysninger" i internprisingssaker. Dette forutsetter imidlertid at innholdet i dokumentasjonsreglene er tilstrekkelig eksakt og ikke fremkommer i "bør"-form. En annen viktig reservasjon er at tilleggsskatt forutsetter at skattyterens inntekt er blitt redusert som følge av interessefellesskapet. Spørsmålet om tilleggsskatt vil derfor ikke kunne vurderes av ligningsmyndighetene før man mener å ha grunnlag for å fastslå slik inntektsreduksjon. Dette vil ofte være på et langt senere stadium enn det tidspunktet da man finner at skattyteren ikke bidrar tilstrekkelig til opplysning av saken. På dette tidlige stadiet vil det derfor bare være aktuelt å informere om at tilleggsskatt kan bli aktuelt under visse forutsetninger. Det kan reises spørsmål ved om dette kan anses som et effektivt virkemiddel for å sikre at dokumentasjonsplikten blir overholdt.

Ligningslovens system er at det skal anvendes tilleggsskatt dersom skattyteren har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger som kunne ført til fastsetting av for lav skatt. Anvendt på internprisingssaker må dette forstås slik at ethvert inntektstillegg gir grunnlag for anvendelse av tilleggsskatt dersom opplysningsplikten ikke er overholdt. Ligningsmyndighetene er ikke gitt fullmakt til en skjønsmessig vurdering i dette spørsmålet. Det kan være en viss uklarhet knyttet til om opplysningsplikten skal forstås på samme måte i forhold til reglene om tilleggsskatt som når det gjelder ti års endringsadgang etter ligningsloven § 9-6, men vi legger til grunn at vilkårene for de fleste praktiske formål må anses som sammenfallende. Dette betyr at det strengt tatt foreligger plikt for ligningsmyndighetene til å anvende tilleggsskatt i saker der ligningen endres for mer enn to år bakover. I Oljeskattekontorets høringsuttalelse av 17. juni 2003 vedrørende NOU 2003:7 Tilleggsskatt m.m. har vi vist til at reglene åpenbart ikke praktiseres på denne måten i Skatteetaten, jf. at ingen av de sentrale dommene om endringsadgang – hhv. Loffland, Slørdahl, Elf og Baker Hughes – omhandler tilleggsskatt. I uttalelsen ga vi uttrykk for at formålet om fastsetting av riktig skatt – dvs. endringsadgangen – som oftest vil være langt viktigere enn tiltak av pønål karakter. Selv om vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt skulle være oppfylt, vil den samlede økonomiske effekten av endring og tilleggsskatt kunne bli så stor at nemnder og domstoler vil vike tilbake for å fastslå resultatet. Dette har generell gyldighet, men er særlig viktig i saker som gjelder internprising. Armlengdepris vil som oftest måtte defineres innenfor et intervall, og de skjønsmessige avgjørelsene vil kunne bli angrepet fra langt flere vinkler enn de fleste andre skattesaker. Etter Oljeskattekontorets oppfatning bør derfor tilleggsskatt kunne ilegges etter en konkret vurdering fra ligningsmyndighetenes side, og ikke fremkomme som et automatisk resultat av at ligningen blir endret for flere år bakover.

Et annet forhold som Oljeskattekontoret ønsker å peke på, er at varsel om tilleggsskatt kan være å anse som en straffesiktelse etter EMK art 6. Dette gir skattyter adgang til å fremlegge nye bevis



ved behandling av tilleggsskatten – også når saken står for domstolene. Lovens ordinære system er at faktum er ”låst” i en skattesak, i den forstand at skattyter ikke kan komme med nye opplysninger som han har fått en oppfordring til å gi under lignings- og klagebehandlingen, jf bl.a. Baker-Hughes-dommen. Siden fremleggelsen av nye bevis kan påvirke vurderingen av den materielle skattesaken, vil tilleggsskatt i praksis kunne medføre at det ikke får noen konsekvenser at skattyter har unnlatt å oppfylle dokumentasjonsplikten. Dette kan tilsi at myndighetene bør være forsiktig med å anvende tilleggsskatt i internprisingssaker, eventuelt at man ved grove overtredelser avventer en domstolsavgjørelse i det materielle skattespørsmålet før saken om tilleggsskatt blir tatt opp.

4.6.5.3 Tap av klagerett

Lovforslaget omfatter tap av klagerett hvis skattyter unnlater å levere oppgave som nevnt i lignl. § 4-12 nr. 1 eller unnlater å fremlegge dokumentasjon iht lignl. § 4-12 nr. 3 innen fastsatt frist. Denne sanksjonsformen gjelder i henhold til lignl. § 9-2 nr. 7 b også der skattyter unnlater å gi opplysninger som ligningsmyndighetene spesielt har bedt om, dvs opplysninger i henhold til lignl. § 4-8.

Oljeskattemyndighetene har i liten grad benyttet denne sanksjonsformen tidligere, men ser det slik at dette kan bli mer aktuelt ved nye dokumentasjonsregler. Det antas at effekten av denne sanksjonsformen vil være avhengig av hvor presist dokumentasjonsplikten reguleres. Utkast til ny lignl. § 9-2 nr. 7 d viser ved tap av klagerett til dokumentasjon som nevnt i lignl. § 4-12 nr. 3. Kontoret antar at oppfyllelse av dokumentasjonsplikten må vurderes i forhold til nærmere forskrifter og retningslinjer i henhold til § 4-12 nr. 4. Henvisningen i lignl. § 9-2 nr 7 d burde om mulig også omfatte lignl. § 4-12 nr 4. I tillegg vil vi be departementet avklare hvilken betydning tap av klagerett eventuelt vil få for selskapenes adgang til å ta ut søksmål, jf. den særlige bestemmelsen i petrsktl. § 6 nr.3.

4.6.5.4 Gebyr

Departementet har ikke foreslått regler om gebyr ved forsinket oppfyllelse av oppgave- og dokumentasjonsplikten. Oljeskattekontoret ser det slik at gebyr ved forsinket levering kan motivere skattyter til å gi opplysninger/dokumentasjon innen fastsatt frist. Imidlertid har man det forholdet at gebyrordninger kan medføre ekstraarbeid med å følge opp ordningen og å konstatere når opplysningsplikten ikke er overholdt når det gjelder kvalitet. Siden en gebyrordning vil kunne ha en viss preventiv effekt, kan den eventuelt utformes slik at skattemyndighetene har en adgang (dvs ingen plikt) til å ilegge gebyr. Med dette kan myndighetene velge å håndheve ordningen når det gjelder de grove overtredelsene. Det vises til at det i flere land - Danmark, Sverige, Finland,



Tyskland, Storbritannia og USA - kan ilegges bøter/forsinkelsesavgift ved manglende oppfyllelse av opplysnings- eller dokumentasjonsplikten.

Oljeskattekontoret

Torstein Fløystad
oljeskattedirektør

Brit Thu Gundersen