

**Høringsnotat – oppgave- og dokumentasjonsplikt for
selskaper og innretninger som har kontrollerte
transaksjoner og mellomværender med offentlige eiere**

Høringsnotat om oppgave- og dokumentasjonsplikt for selskaper og innretninger som har kontrollerte transaksjoner og mellomværender med offentlige eiere

1. Innledning

Med virkning fra 1. januar 2008 er det gitt særlige bestemmelser om oppgave- og dokumentasjonsplikt for kontrollerte transaksjoner mv. i ligningsloven § 4-12.

Bestemmelsene innebærer at selskaper og innretninger som skal levere selvangivelse eller selskapsoppgave, har oppgave- og dokumentasjonsplikt om transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper og innretninger.

Formålet med de nye bestemmelsene er å sikre god kontroll av internpriser som skattyter anvender i transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper og innretninger. Oppgaveplikten skal gi ligningsmyndighetene grunnlag for å avgjøre hvilke av skattyteres internpriser de skal kontrollere nærmere. Dokumentasjonsplikten skal sikre ligningsmyndighetene et godt vurderingsgrunnlag ved slike kontroller.

Oppgaveplikten oppfylles ved at selskapet eller innretningen fyller ut et skjema som skal vedlegges selvangivelsen, mens dokumentasjonsplikten oppfylles ved at dokumentasjon på anvendte internpriser legges fram, utleveres eller sendes inn innen 45 dager etter krav fra ligningsmyndighetene.

Det er gitt utfyllende bestemmelser om oppgave- og dokumentasjonsplikten i forskrift 7. desember 2007 nr. 1368 om oppgaveplikt for kontrollerte transaksjoner og mellomværender og forskrift 7. desember 2007 nr. 1369 om dokumentasjon av prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner og overføringer. Der fremgår det at reglene ikke gjelder for selskaper og innretninger som har kontrollerte transaksjoner med en virkelig verdi på mindre enn 10 millioner kroner i inntektsåret og som ved utgangen av inntektsåret har mindre enn 25 millioner kroner i mellomværender med nærstående selskaper og innretninger.

Etter vedtakelsen av den særlige oppgave- og dokumentasjonsplikten har det vært reist spørsmål ved om disse pliktene også skal gjelde for transaksjoner og mellomværender som offentlige innretninger (staten, fylkeskommuner eller kommuner) er part i. Likeledes har det vært reist spørsmål om disse pliktene skal gjelde transaksjoner og mellomværender mellom to selskaper mv. hvis interessefelleskap består i at begge er eid eller kontrollert av en offentlig innretning. I det følgende vurderer departementet disse spørsmålene og legger fram et utkast til regulering av disse forholdene.

2. Gjeldende rett

Oppgave- og dokumentasjonsplikten gjelder for selskaper og innretninger som har transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper og innretninger, jf. ligningsloven § 4-12 nr. 1 og 2.

I § 4-12 nr. 4 er det fastsatt hvem som er den oppgave- og dokumentasjonspliktiges nærstående. Definisjonen av nærstående selskaper og innretninger (heretter selskaper mv.) er bestemmende for hvilke av selskapets transaksjoner og mellomværender som er omfattet av reglene.

Som nærstående regnes for det første selskaper eller innretninger som den oppgave- og dokumentasjonspliktige, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent, jf. bokstav a. Som nærstående regnes også person, selskap og innretning som, direkte eller

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

Det er gitt en mer utfyllende beskrivelse av hvem som er den oppgave- og dokumentasjonspliktiges nærstående selskaper og innretninger i Skattedirektoratets retningslinjer for dokumentasjon av prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner og overføringer punkt 3.3.¹

Det har vært reist spørsmål om oppgave- og dokumentasjonsplikten gjelder for transaksjoner og mellomværender som berører staten, fylkeskommuner eller kommuner, eksempelvis transaksjoner mellom et selskap eller en innretning og dets offentlige eier eller transaksjoner mellom to offentlig eide selskaper eller innretninger.

I brev til Skattedirektoratet 20. desember 2007 la Finansdepartementet til grunn at stat, fylkeskommune og kommune ikke skal anses som innretninger i forhold til bestemmelsen i ligningsloven § 4-12. Denne lovforståelsen medfører at disse subjektene ikke selv har oppgave- og dokumentasjonsplikt etter de nye reglene. For så vidt gjelder staten, følger dette allerede av at staten som subjekt ikke er skattepliktig.

En annen konsekvens er at et selskap eller en innretning ikke vil ha oppgave- og dokumentasjonsplikt for transaksjoner og mellomværender som det har *med* staten, en fylkeskommune eller en kommune. Dette har sin forklaring i at stat, fylkeskommune eller kommune ikke kan være "nærstående innretning" til et annet subjekt når de i utgangspunktet ikke anses som innretninger i relasjon til ligningsloven § 4-12.

Av samme grunn vil to selskaper eller innretninger som, direkte eller indirekte, eies eller kontrolleres av staten, fylkeskommuner eller kommuner, heller ikke ha oppgave- og dokumentasjonsplikt for transaksjoner og mellomværender seg imellom, med mindre de er nærstående på annen måte enn gjennom eierskapet og kontrollen som utøves av staten, fylkeskommuner og kommuner.

3. Skattedirektoratets forslag til lovendring

Skattedirektoratet har overfor Finansdepartementet foreslått at reglene om oppgave- og dokumentasjonsplikt bør utvides til også å gjelde transaksjoner og mellomværender mellom selskaper og innretninger og deres offentlige eiere.

Forslaget er fremmet etter innspill fra Sentralskattekontoret for storbedrifter. Skattedirektoratet uttaler at det i ligningspraksis har oppstått internprisingsspørsmål ved transaksjoner mv. der offentlige subjekter er part. Det vises særlig til den omfattende administrative praksis ved Sentralskattekontoret for storbedrifter som gjelder prising av ansvarlige lån mellom kraftforetak og foretakenes offentlige eiere. Her foreligger det et incentiv til å prise lånekostnaden høyt, i og med at rentene er fradragsberettigede for kraftselskapet og skattefri inntekt for kommune og fylkeskommune som långivere. Denne praksisen viser at det foreligger et særlig kontrollbehov ved transaksjoner og mellomværender

¹ Retningslinjene er publisert på skatteetatens nettside:

[http://www.skatteetaten.no/upload/PDFer/Retningslinjer_for_dokumentasjon_06_12_07_-_2\[1\].pdf](http://www.skatteetaten.no/upload/PDFer/Retningslinjer_for_dokumentasjon_06_12_07_-_2[1].pdf)

mellom kraftforetak og deres offentlige eiere. Men Skattedirektoratet uttaler at det også i andre tilfeller kan foreligge incentiver til å fastsette internpriser i transaksjoner og mellomværender mellom selskaper og innretninger og deres offentlige eiere på en måte som reduserer partenes samlede skattebelastning.

Skattedirektoratet gir uttrykk for at den foreslåtte endringen vil bidra til økt bevissthet omkring prissettingen i transaksjoner med offentlige eiere og gi offentlige eide selskaper de samme oppgave- og dokumentasjonspliktene som privateide selskaper.

Etter Skattedirektoratets oppfatning bør oppgave- og dokumentasjonsplikten ved transaksjoner og mellomværender mellom et selskapet eller en innretning og dets offentlige eier *bare* påhvile selskapet eller innretningen. Staten, fylkeskommuner og kommuner vil dermed ikke få plikt til å levere oppgaveskjema eller dokumentasjon selv om virkeområdet for reglene endres.

4. Departementets vurderinger og forslag

I forarbeidene til ligningsloven § 4-12 er det uttalt regelverket om oppgave- og dokumentasjonsplikt må utformes etter en avveining av flere hensyn, jf. Ot.prp. nr. 62 (2006-2007) s. 40. Særlig viktig er det å veie merarbeidet som regelverket påfører skattyterne opp mot ligningsmyndighetenes behov for å få opplysningene.

Kjerneområdet for de nye reglene om oppgave- og dokumentasjonsplikt er å kontrollere priser og vilkår i transaksjoner og mellomværender mellom nærstående selskaper i samme konsern. Finansdepartementet uttalte i brevet til Skattedirektoratet 20. desember 2007 at staten, fylkeskommune og kommunen ikke omfattes av den kretsen av subjekter det har vært meningen å pålegge oppgave- og dokumentasjonsplikt. Staten, fylkeskommuner og kommuner skal derfor ikke ansees som innretninger i bestemmelsens forstand.

Departementet er imidlertid enig med Skattedirektoratet i at det bør være oppgave- og dokumentasjonsplikt også for transaksjoner og mellomværender mellom staten, fylkeskommuner og kommuner og selskaper og innretninger som disse eier eller kontrollerer.

Departementet vil trekke fram to hensyn som taler for dette. For det første vil det innebære en likestilling av offentlig og privat eide selskaper mv. med hensyn til å gi ligningsopplysninger om transaksjoner og mellomværender med deres eiere.

Dessuten vil det også ved transaksjoner og mellomværender mellom offentlige eiere og deres selskaper og innretninger kunne foreligge skattemessige incentiver til å fastsette priser og vilkår som avviker fra det som ville blitt avtalt mellom uavhengige parter. Som fremhevet av Skattedirektoratet vil disse incentivene være særlig store der det dreier seg om transaksjoner eller mellomværender med offentlig eide kraftforetak som er underlagt særskatteregimet i skatteloven kapittel 18. Det er likevel på det rene at priser og vilkår i transaksjoner mv. med offentlige eiere vil kunne påvirke partenes samlede skattebelastning også utenfor kraftbeskatningsområdet. Etter departementets oppfatning bør derfor en utvidelse av de særlige oppgave- og dokumentasjonsreglene til også å gjelde transaksjoner med offentlige eiere gis generell anvendelse, og ikke begrenses til å gjelde for kraftforetak spesielt.

Det er flere måter å gjennomføre en slik omlegging på. Et alternativ er å reversere synspunktet om at staten, fylkeskommuner og kommuner ikke skal anses som innretninger etter ligningsloven § 4-12. Dette kan gjøres ved å innta presiserende bestemmelser i loven,

eller ved å reversere fortolkningsuttalelsen fra 2007. Dette alternativet sikrer at selskaper og innretninger skal levere oppgave og dokumentasjon om transaksjoner og mellomværender med deres offentlige eiere, men vil også på andre måter påvirke omfanget av oppgave- og dokumentasjonsplikten. For det første vil selvangivelsespliktige fylkeskommuner og kommuner ha plikt til å levere oppgave- og dokumentasjonsplikt for transaksjoner mv. med selskaper og innretninger som de, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med mer enn 50 prosent. For det andre vil det være oppgave- og dokumentasjonsplikt for transaksjoner mv. mellom to selskaper eller innretninger som direkte eller indirekte kontrolleres av staten, en fylkeskommune eller en kommune.

Etter departementets vurdering ville denne løsningen innebære at oppgave- og dokumentasjonsplikten får et for vidt virkeområde. Departementet fastholder at fylkeskommuner og kommuner faller utenfor den kretsen av subjekter som det er ønskelig å pålegge særskilt oppgave- og dokumentasjonsplikt. Videre vil det etter departementets vurdering føre for langt om disse pliktene skal gjelde for transaksjoner mv. mellom to selskaper som *ikke har annen tilknytning til hverandre* enn at de begge eies eller kontrolleres av staten, en fylkeskommune eller en kommune. Det interessefellesskapet som måtte bestå mellom to slike selskaper eller innretninger (for eksempel StatoilHydro ASA og Posten Norge AS) skiller seg vesentlig fra det som eksisterer mellom konsernselskaper som ligger i kjerneområdet for de særlige opplysningspliktreglene. I mange tilfeller vil interessefellesskapet være så fjernt at det antas ikke å foreligge incentiver til å fastsette skattemessige internpriser som avviker fra det som avtales mellom uavhengige parter. Transaksjoner mv. mellom selskaper *innad* i et offentlig eid konsern vil imidlertid være omfattet av reglene. Der etableres interessefellesskapet ved at eier- eller kontrolltilknytningen er mellom de ulike selskapene er oppfylt etter de ordinære kravene.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at ligningsloven § 4-12 endres slik at selskaper og innretninger får oppgave og dokumentasjonsplikt for transaksjoner og mellomværender med stat, fylkeskommune og kommune som, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer selskapet eller innretningen med minst 50 prosent. Det vises til utkast til endring av § 4-12 nr. 6. I første punktum foreslår departementet at det presiseres at stat, fylkeskommune og kommune ikke skal ansees som innretninger etter § 4-12, jf. tolkningsuttalelsen 20. desember 2007. I annet punktum foreslås fastsatt at *"selskaper og innretninger har likevel oppgave- og dokumentasjonsplikt etter nr. 1-4 foran for transaksjoner og mellomværender med stat, fylkeskommune eller kommune som, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer selskapet eller innretningen med minst 50 prosent."* Forskriftshjemmelen som i dag står i § 4-12 nr. 6 foreslås flyttet til ny nr. 7.

Denne måten å avgrense utvidelsen av oppgave- og dokumentasjonsplikten på samsvarer med de anbefalinger som er gitt i Skattedirektoratets brev.

Oppgave- og dokumentasjonsplikten etter nr. 6 annet punktum vil bare påhvile selskapet eller innretningen som er part i transaksjonen eller mellomværendet. Staten, fylkeskommunen eller kommunen vil ikke ha oppgave- og dokumentasjonsplikt siden de ikke er innretninger i bestemmelsens forstand. Det at staten, fylkeskommuner og kommuner ikke er innretninger, innebærer som nevnt at selskaper og innretninger ikke har oppgave- og dokumentasjonsplikt for transaksjoner og mellomværender med andre selskaper mv. som, direkte eller indirekte, eies eller kontrolleres med mer enn 50 prosent av staten, fylkeskommunen eller kommunen, med mindre selskapene mv. er nærstående på annet grunnlag enn gjennom det offentliges eierskap eller kontroll.

Unntaket fra dokumentasjonsplikt etter § 4-12 nr. 3 for selskap eller innretning som sammen med nærstående har færre enn 250 ansatte og enten en salgsinntekt som ikke overstiger 400 millioner kroner, eller en balansesum som ikke overstiger 350 millioner kroner, vil gjelde også for selskaper og innretninger som har transaksjoner og mellomværender med sine offentlige eiere. Ved vurderingen av om unntaksvilkårene er oppfylt skal det ses hen til antall ansatte, omsetning og balansesum i selskapet eller innretningen selv og de subjektene som er selskapet eller innretningens "nærstående" etter § 4-12 nr. 4. Antall ansatte mv. i staten, fylkeskommunen eller kommunen som er part i transaksjonen eller mellomværendet skal dermed ikke tas med i beregningen.

Transaksjoner og mellomværender med stat, fylkeskommuner og kommuner bør derimot inngå i vurderingen av om de forskriftsfastsatte unntakene fra oppgave- og dokumentasjonsplikt kommer til anvendelse. Som nevnt ovenfor følger det av forskriftene at oppgave- og dokumentasjonsplikten ikke gjelder for selskaper og innretninger som i inntektsåret har kontrollerte transaksjoner med en virkelig verdi på mindre enn 10 millioner kroner og mindre enn 25 millioner kroner i mellomværender med nærstående selskaper og innretninger ved utgangen av inntektsåret. For at det skal framgå at transaksjoner og mellomværender med offentlige eiere skal inngå i beregningen om disse terskelverdiene er oversteget, foreslår departementet at forskriftene endres noe.

Departementet foreslår at forskrift 7. desember 2007 nr. 1368 om oppgaveplikt for kontrollerte transaksjoner og mellomværender § 1 fjerde ledd skal lyde: *"For selskaper og innretninger som har oppgaveplikt etter ligningsloven § 4-12 nr. 6 annet punktum, medregnes transaksjoner og mellomværender etter nevnte bestemmelse ved vurderingen av om beløpsgrensene i første ledd er overskredet."* Definisjonen av begrepet fast driftssted som i står i gjeldende § 1 fjerde ledd foreslås flyttet til ny § 1 femte ledd.

Tilsvarende foreslås det at forskrift 7. desember 2007 nr. 1369 om dokumentasjon av prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner og overføringer) § 1 nytt tredje ledd skal lyde: *"For selskaper og innretninger som har dokumentasjonsplikt etter ligningsloven § 4-12 nr. 6 annet punktum, medregnes transaksjoner og mellomværender etter nevnte bestemmelse ved vurderingen av om beløpsgrensene i annet ledd er overskredet."*

Det tas sikte på at de foreslåtte lov- og forskriftsendringene skal vedtas høsten 2009. Departementet legger opp til at oppgaveplikten skal gjøres gjeldende fra og med inntektsåret 2009, mens dokumentasjonsplikten skal gjelde fra og med inntektsåret 2010. Det betyr at oppgaven skal leveres første gang våren 2010 sammen med selvangivelsen for 2009, mens ligningsmyndighetene kan be om at det fremlegges dokumentasjon for første gang i 2011 i forbindelse med ligningen for inntektsåret 2010

Departementet nevner avslutningsvis at også skattytere som faller utenom oppgave- og dokumentasjonsplikten må, med grunnlag i den alminnelige opplysningsplikten etter ligningsloven, være forberedt på å dokumentere sine internpriser, jf. Ot.prp. nr. 62 (2006-2007) s. 47.

4. Økonomiske og administrative konsekvenser

Arbeidet med å oppfylle oppgave- og dokumentasjonsplikten vil isolert sett medføre kostnader for selskaper og innretninger som har transaksjoner og mellomværender med sine offentlige eiere. Ved vurderingen av hvor store merkostnader av lovforslaget vil påføre

skattyterne, må det imidlertid tas i hensyn til at skattyterne allerede etter gjeldende rett er forpliktet til å utarbeide og framlegge dokumentasjon for sine internpriser.

Skattedirektoratets retningslinjer for dokumentasjon av prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner og overføringer vil gjelde også for transaksjoner med stat, fylkeskommune og kommune. Retningslinjene bidrar til å forenkle arbeidet med å oppfylle dokumentasjonsplikten etter loven.

Departementet legger til grunn at oppgaveplikten og særlig dokumentasjonsplikten vil være mest kostnadskrevende det første året reglene trer i kraft. Når det ikke er store endringer fra det ene året til det andre, antar departementet at det vil bli mindre arbeid ved å oppfylle oppgave- og dokumentasjonsplikten. Departementet legger videre til grunn at flere selskaper og innretninger som vil få oppgave- og dokumentasjonsplikt som følge av forslaget i dette høringsnotatet, allerede i dag omfattes av regelverket fordi de har transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper og innretninger. For disse antas ikke byrdene ved også å levere oppgave over og utarbeide dokumentasjon om transaksjoner og mellomværender med offentlige eiere å være spesielt store.

De økte kostnadene som oppgave- og dokumentasjonsplikten påfører skattyterne må holdes opp mot den nytten som opplysningene vil ha for skatteetaten. Etter departementets vurdering vil forslaget gi skatteetaten bedre grunnlag for å kontrollere internpriser ved transaksjoner mellom selskaper og innretninger og deres offentlige eiere. Dette vil igjen bidra til å sikre skattefundamentet, selv om det er vanskelig å tallfeste skatteprovenyet. Den foreslåtte lovendringen vil bidra til å forenkle ligningsmyndighetenes arbeid med saker om internprising og vil derfor etter departementets vurdering ikke medføre behov for økte ressurser i skatteetaten.

5. Utkast til lov- og forskriftstekst

I

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

§ 4-12 sjette ledd skal lyde:

6. *Stat, fylkeskommune og kommune regnes ikke som innretning etter denne paragraf. Selskaper og innretninger har likevel oppgave- og dokumentasjonsplikt etter nr. 1-4 foran for transaksjoner og mellomværender med stat, fylkeskommune eller kommune som, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer selskapet eller innretningen med minst 50 prosent.*

Gjeldende nr. 6 blir ny nr. 7.

II

I forskrift 7. desember 2007 nr. 1368 om oppgaveplikt for kontrollerte transaksjoner og mellomværender gjøres følgende endringer:

§ 1 fjerde ledd skal lyde:

For selskaper og innretninger som har oppgaveplikt etter ligningsloven § 4-12 nr. 6 annet punktum, medregnes transaksjoner og mellomværender etter nevnte bestemmelse ved vurderingen av om beløpsgrensene i første ledd er overskredet.”

Gjeldende fjerde ledd blir nytt femte ledd.

III

I forskrift 7. desember 2007 nr. 1369 om dokumentasjon av prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner og mellomværender gjøres følgende endringer:

§ 1 nytt tredje ledd skal lyde:

For selskaper og innretninger som har dokumentasjonsplikt etter ligningsloven § 4-12 nr. 6 annet punktum, medregnes transaksjoner og mellomværender etter nevnte bestemmelse ved vurderingen av om beløpsgrensene i annet ledd er overskredet.”