



RETNINGSLINJER FOR
DOKUMENTASJON AV PRISFASTSETTELSEN
VED KONTROLLERTE TRANSAKSJONER OG
OVERFØRINGER

Innholdsfortegnelse

1	INNLEDNING	3
2	ARMLENGDEPRINSIPPET	4
3	HVEM SOM OMFATTES AV SÆRSKILT DOKUMENTASJONSPLIKT	5
3.1	INNLEDNING	5
3.2	SELSKAP ELLER INNRETNING	5
3.3	NÆRSTÅENDE SELSKAPER OG INNRETNINGER	6
3.3.1	Generelt	6
3.3.2	Nærmere om eierskap og kontroll	7
3.3.3	Eksempler	7
3.4	UNNTAK FRA DOKUMENTASJONSPLIKT	10
3.4.1	Selskap og innretning som inngår i små konsern	10
3.4.2	Begrensninger i unntaket fra dokumentasjonsplikt	11
3.5	DISPOSISJONER MED FASTE DRIFTSSTEDER	12
4	DOKUMENTASJONSMATERIALE	15
4.1	INNLEDNING	15
4.2	BESKRIVELSE AV FORETAKET, KONSERNET OG VIRKSOMHETEN	16
4.2.1	Beskrivelse av operasjonell og juridisk struktur	16
4.2.2	Beskrivelse av de økonomiske resultater	18
4.2.3	Historiske forhold	19
4.2.4	Bransjemessige forhold	19
4.2.5	Omorganiseringer mv.	20
4.3	FUNKSJONSANALYSE	20
4.4	BESKRIVELSE AV DE KONTROLLERTE TRANSAKSJONER	22
4.4.1	Identifikasjon av foretakets kontrollerte transaksjoner	22
4.4.2	Beskrivelse av transaksjonene i forhold til sammenlignbarhetsfaktorene	24
4.4.3	Aggregering av transaksjoner	26
4.4.4	Særlig om sentraliserte tjenester	28
4.4.5	Redegjørelse for foretakets og konsernets immaterielle verdier	28
4.4.6	Beskrivelse av kostnadsbidragsordninger	28
4.5	SAMMENLIGNBARHETSANALYSE	30
4.5.1	Innledning	30
4.5.2	Transaksjoner som kan anvendes som sammenligningsgrunnlag	30
4.5.3	Justeringer	31
4.5.4	Bruk av armlengdeintervaller	32
4.5.5	Anvendt sammenligningsgrunnlag	32
4.5.6	Mangel på sammenlignbare transaksjoner	33
4.5.7	Databaseundersøkelser	33
4.6	BESKRIVELSE AV INTERNPRISINGEN AV DE KONTROLLERTE TRANSAKSJONENE	34
4.6.1	Generelt	34
4.6.2	En kort oversikt over OECDs prisingsmetoder	34
4.7	UVESENTLIGE TRANSAKSJONER	40
4.8	INNGÅTTE AVTALER	40
5	FORMELLE KRAV	41
5.1	SPRÅKKRAV	41
5.2	FRIST FOR FREMLEGGELSE	41
5.3	AJOURFØRING OG OPPBEVARING AV DOKUMENTASJONSMATERIALE	41
5.4	FORHOLDET TIL EUs ADFERDSKODEKS FOR INTERNPRISDOKUMENTASJON	41

1 Innledning

Ligningsloven § 4-12 nr. 2 til 6 har regler om plikt til å utarbeide skriftlig dokumentasjon om priser og vilkår ved transaksjoner og overføringer mellom nærstående selskaper og innretninger. Det er fastsatt utfyllende bestemmelser om dokumentasjonsplikten i forskrift xx.xx.2007 om dokumentasjon av prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner og overføringer, heretter betegnet forskriften. Dokumentasjonen skal gi ligningsmyndighetene grunnlag for å vurdere om priser og vilkår i transaksjoner mellom nærstående selskaper og innretninger er i samsvar med det som ville vært fastsatt mellom uavhengige parter under sammenlignbare forhold.

I disse retningslinjene gis det veiledning om hva som skal til for å oppfylle dokumentasjonskravene som følger av ligningsloven § 4 -12 nr. 2 til 6 og forskriften. Formålet er at dokumentasjonspliktige foretak skal få informasjon om hvem som omfattes av plikten og hva dokumentasjonen skal inneholde. Retningslinjene vil gi ligningsmyndighetene holdepunkter for hvilken dokumentasjon de kan forvente at foretakene utarbeider og fremlegger for å underbygge at priser og vilkår er i overensstemmelse med armlengdeprinsippet.

Retningslinjene er bygd opp slik at det i kapittel 2 gis en kort omtale av armlengdeprinsippet som skal følges ved fastsettelsen av internpriser mellom parter som er i interessefelleskap. I kapittel 3 gjøres det rede for hvilke skattytere og hvilke transaksjoner som omfattes av dokumentasjonsreglene. I kapittel 4 gis det nærmere veiledning om innholdet i dokumentasjonskravet. Kapittel 5 omtaler formelle krav, som leveringsfrister og språkkrav, samt en kort gjennomgang av EUs adferdskodeks for dokumentasjon av kontrollerte transaksjoner.

Internprisdokumentasjonen skal bestå av følgende hovedelementer:

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

OECDs retningslinjer om internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter fra 1995 (heretter betegnet OECD-retningslinjene), den nyere anbefaling i EUs adferdskodeks for internprisingsdokumentasjon og andre lands regler om dokumentasjon av internpriser bygger på de samme hovedelementene.

Ligningsmyndighetene har ikke noe ønske om å kreve en omfattende standard dokumentasjonspakke. Hvilken informasjon som er relevant for ligningsmyndighetene vil bero på de faktiske forhold og omstendigheter ved den enkelte transaksjon. Betydningsfulle eller komplekse transaksjoner bør for eksempel underbygges med en bredere og grundigere dokumentasjon enn transaksjoner som ikke har vesentlig betydning for skattepliktig inntekt. Selskapet eller innretningen må ved utarbeidelse og fremleggelse av dokumentasjon ta hensyn til at ligningsmyndighetene mangler detaljerte kunnskaper om både virksomheten og markedet. Retningsgivende bør være at ligningsmyndighetene må gis tilstrekkelig informasjon om transaksjonene, markedet, og virksomheten (både nasjonalt og internasjonalt) til å kunne vurdere hvorvidt pris og vilkår i transaksjonene er fastsatt i samsvar med det som ville vært avtalt mellom uavhengige parter under sammenlignbare forhold.

Disse retningslinjene gir ikke veiledning om hvordan internpriser skal fastsettes eller hvilke metoder som skal anvendes ved internprisfastsettelsen. Slik veiledning finnes først og fremst i OECD-retningslinjene, som etter norsk rett skal legges vekt på ved vurderingen av om fastsatte internpriser er i samsvar med armlengdeprinsippet, jf. skatteloven § 13 -1 fjerde ledd.

Dokumentasjonsreglene utgjør sammen med oppgaveplikten som følger av ligningsloven § 4 -12 nr. 1, nye norske regler om opplysningsplikt om internprisforhold. Det understrekes imidlertid at også foretak som ikke omfattes av reglene i ligningsloven § 4 -12, har plikt til å dokumentere sine inntekts- og formuesforhold

overfor ligningsmyndighetene, herunder transaksjoner med parter de er i interessefellesskap med. Det følger av ligningsloven §§ 4 -1 og 4 - 3 at skattyter skal bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt og at han skal gi ligningsmyndighetene nødvendige opplysninger i selvangivelsen eller i forbindelse med denne. Videre følger det av ligningsloven § 4 - 8 at ligningsmyndighetene kan oppfordre skattyter til å gi opplysninger om nærmere angitte forhold. Dersom skattyter ikke frivillig medvirker til dette, kan ligningsmyndighetene pålegge ham å legge frem opplysningene eller gjennomføre bokettersyn, jf. ligningsloven § 4 -10. En nærmere redegjørelse for disse reglene er for eksempel gitt i Ot.prp. nr. 62 (2006-2007) avsnitt 6.1.

2 Armlengdeprinsippet

I norsk rett er armlengdeprinsippet nedfelt i skatteloven § 13 -1. Av denne bestemmelsen følger at det kan foretas inntektsforhøyelse dersom inntekten er redusert som følge av interessefellesskap. Inntekten skal da fastsettes ”som om interessefellesskap ikke hadde foreligget”, jf. skatteloven § 13-1 tredje ledd.

Armlengdeprinsippet er også nedfelt i OECDs mønsterskatteavtale artikkel 9 nr. 1, som en gjenfinner i alle skattavtalene Norge har inngått med andre land etter 1963. Av artikkelen fremgår at såfremt vilkår for handel mellom to nærstående parter er forskjellig fra vilkårene som ville vært avtalt mellom uavhengige parter, skal fortjeneste som kan henføres til de avvikende vilkår inkluderes i fortjenesten til det foretaket som ville oppbeholdt fortjenesten uten disse avvikende vilkår.

OECD har videre utarbeidet ”Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations” av 1995 (OECD-retningslinjene) der det blant annet er gitt nærmere beskrivelse av armlengdeprinsippet og anvendelsen av dette. Retningslinjene er oversatt til norsk og tilgjengelig på Finansdepartementets hjemmeside

http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/tema/Skatter_og_avgifter.html?id=1359. Av skatteloven § 13-1 fjerde ledd fremgår at OECD-retningslinjene skal hensyntas ved anvendelsen av skatteloven § 13-1.

Armlengdeprinsippet er basert på at priser og vilkår i de kontrollerte transaksjonene svarer til priser og vilkår i sammenlignbare transaksjoner mellom uavhengige parter. Sammenligning med tilsvarende transaksjoner mellom uavhengige parter og oppfyllelse av visse kriterier for sammenlignbarhet, utgjør en nødvendig del av kontrollen av hvorvidt pris og vilkår er i henhold til armlengdeprinsippet.

I henhold til OECD-retningslinjene er transaksjoner kun sammenlignbare hvis eventuelle forskjeller mellom en kontrollert transaksjon og en transaksjon inngått mellom uavhengige parter ikke er vesentlige og ikke har vesentlig innvirkning på de priser og vilkår som er avtalt. Dersom forskjellene har økonomisk betydning og det er mulig å foreta rimelig nøyaktige justeringer som kan eliminere de økonomiske konsekvenser av disse eventuelle forskjellene, vil transaksjonene likevel anses som sammenlignbare.

OECD-retningslinjene beskriver også metoder kan anvendes til å vurdere om prisfastsettelsen er i overensstemmelse med armlengdeprinsippet, jf. OECD-retningslinjene kapittel II og III. Alle metodene som der beskrives bygger på en sammenligning med priser og vilkår i transaksjoner inngått mellom uavhengige foretak og den felles standard for sammenlignbarhet som fremgår av OECD-retningslinjene.

Når det gjelder tilordning av inntekter og kostnader til faste driftssteder er det OECDs mønsterskatteavtale artikkel 7 som regulerer dette. Av artikkel 7 fremgår det at det faste driftsstedet skal ha tilordnet inntekter og kostnader som om det var en selvstendig enhet, og opptrer i forhold til de øvrige deler av foretaket som det inngår i på uavhengig basis. Denne tilordningen bygger på det samme prinsipielle fundament som armlengdeprinsippet i mønsterskatteavtalen artikkel 9.

3 Hvem som omfattes av særskilt dokumentasjonsplikt

3.1 Innledning

Dokumentasjonsplikten etter ligningsloven § 4 -12 gjelder for selskap eller innretning som har plikt til å levere selvangivelse eller selskapsoppgave til norske ligningsmyndigheter. Slike selskaper og innretninger skal utarbeide dokumentasjon for transaksjoner med nærstående selskaper og innretninger, samt disposisjoner med faste driftssteder. Det er fastsatt unntak fra dokumentasjonsplikten for selskap eller innretning som inngår i mindre konserner mv.

Dokumentasjonen skal legges frem, utleveres eller sendes innen 45 dager etter krav fra ligningsmyndighetene. Reglene gjelder dersom vilkårene for dokumentasjonsplikt er oppfylt på transaksjonstidspunktet. Det er således ikke nødvendig at foretaket oppfyller vilkårene ved utgangen av inntektsåret eller på det tidspunktet ligningsmyndighetene ber om at dokumentasjonen fremlegges, men det forutsettes at de underliggende undersøkelser, vurderinger og sikring av bevismaterialet enten foreligger hos foretaket eller i konsernet, eller enkelt kan fremskaffes og systemiseres.

I de følgende avsnittene gjøres det nærmere rede for de ulike elementene i virkeområdet for den særlige dokumentasjonsplikten etter ligningsloven § 4-12. Avsnitt 3.2 omhandler hvilke foretak som har plikt til å utarbeide dokumentasjon. I avsnittene 3.3 og 3.4 gjøres det rede for hvilke som er det dokumentasjonspliktige foretakets nærstående selskaper og innretninger, samt unntaket fra dokumentasjonsplikt for foretak som inngår i mindre konsern mv. Avsnitt 3.5 omhandler dokumentasjonsplikten ved disposisjoner med faste driftssteder.

Dokumentasjonsplikten gjelder både transaksjoner internt i Norge og transaksjoner og over landegrensene.

3.2 Selskap eller innretning

Dokumentasjonsplikten gjelder selskap eller innretning som har plikt til å levere selvangivelse eller selskapsoppgave til norske ligningsmyndigheter etter ligningsloven § 4 -2 nr. 1 og § 4 -9 nr. 1, jf. ligningsloven § 4 -12 nr. 2, jf. nr. 1.

Selskap eller innretning som har plikt til å levere selvangivelse er blant annet:

- aksjeselskap
- allmennaksjeselskap
- sparebanker
- andre selveiende finansieringsforetak
- gjensidig forsikringsselskap
- samvirkeforetak
- stiftelser
- fond
- andre selskaper eller sammenslutninger med begrenset ansvar

Selskap eller innretning som har plikt til å levere selskapsoppgave er blant annet:

- kommandittselskap
- ansvarlige selskap
- selskap med delt ansvar
- indre selskap
- partrederi

Samarbeidsformer som ikke er av en slik fast og varig karakter at de utgjør et selskap eller en innretning, er ikke omfattet av dokumentasjonsreglene i ligningsloven § 4 -12. Dette vil for eksempel kunne gjelde ulike former for sameier.

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

3.3 Nærstående selskaper og innretninger

3.3.1 Generelt

Dokumentasjonsplikten gjelder transaksjoner med *nærstående selskaper og innretninger*.

Kretsen av hvem som er det dokumentasjonspliktige foretakets nærstående er angitt i ligningsloven § 4 -12 nr. 4 og omfatter følgende subjekter:

a) selskap eller innretning som den dokumentasjonspliktige, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent

Denne bestemmelsen innebærer at datterselskap og underliggende selskap vil regnes som nærstående dersom de eies eller kontrolleres med minst 50 %.

b) person, selskap eller innretning som, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer den dokumentasjonspliktige med minst 50 prosent

Denne bestemmelsen innebærer at morselskap vil regnes som nærstående til datterselskap og andre selskaper "nedover i eierkjeden" dersom morselskapet eier datterselskapet eller det underliggende selskapet med minst 50 prosent.

c) selskap eller innretning som nærstående etter b, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent,

Denne bestemmelsen innebærer at selskap C er nærstående med det dokumentasjonspliktige foretaket A, dersom en direkte eller indirekte eier av A – selskap B – også eier eller kontrollerer minst 50 prosent av C (se eksemplene 3 og 4 nedenfor). Bestemmelsen gjelder typisk i tilfeller hvor to søsterselskaper er kontrollert av samme eier. Eier(ne) av A og C kan enten være fysisk person, selskap eller innretning.

Ved beregningen av om kravet til eierandel eller kontroll er oppfylt over den dokumentasjonspliktiges transaksjonsmotpart, skal det tas hensyn til den samlede innflytelsen fra personer (fysiske og juridiske) som er den dokumentasjonspliktiges nærstående etter bokstav b ovenfor. Dette innebærer for eksempel at selskap A som eies av selskapene B og C med 50 prosent hver, er nærstående med selskap D dersom B og C samlet eier minst 50 prosent av D (se eksempel 5 nedenfor).

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

Denne bestemmelsen innebærer at selskap eller innretning A er nærstående med selskaper eller innretninger som direkte eller indirekte eies av fysiske personer som er i et av de angitte tilknytningsforhold til nærstående eier av A (se eksempel 6 nedenfor).

Det fremgår av bokstavene b og d at fysiske personer kan være nærstående til et dokumentasjonspliktig foretak og at fysiske personers eierandeler eller kontroll vil inngå i beregningen av hvilke selskaper og innretninger som er det dokumentasjonspliktige foretakets nærstående. Begrensningen i loven om at det bare er dokumentasjonsplikt for transaksjoner med nærstående *selskaper og innretninger* innebærer imidlertid at foretaket ikke har plikt til å utarbeide dokumentasjon for transaksjoner og mellomværender med nærstående fysiske personer. Dette betyr for eksempel at selskaper og innretninger ikke har dokumentasjonsplikt for transaksjoner med enkeltpersonforetak og at selskaper ikke har plikt til å dokumentere transaksjoner med sin(e) personlige eier(e).

3.3.2 Nærmere om eierskap og kontroll

Begrepet *kontroll* omfatter *eierskap* til aksjer i aksjeselskaper, andeler i ansvarlige selskaper mv. Med kontroll menes imidlertid også innflytelse som utøves på annet grunnlag enn eierskap. Slik bestemmende innflytelse kan blant annet utøves i form av:

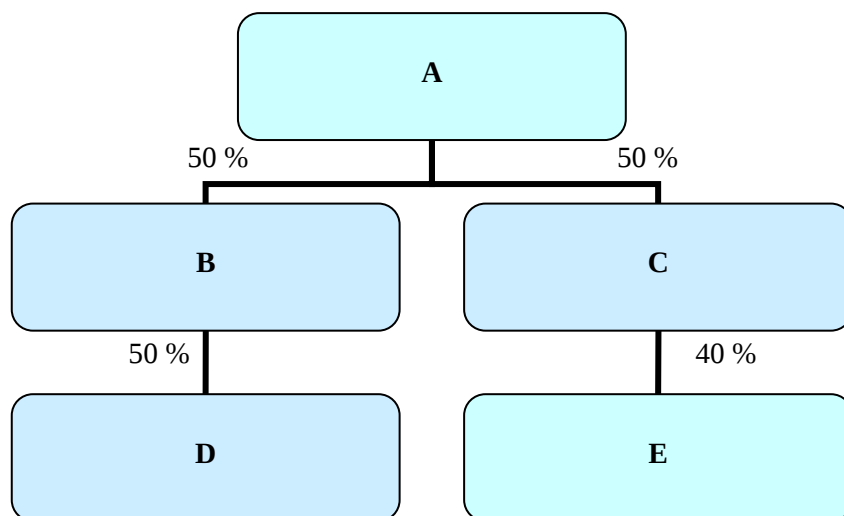
- rådighet over stemmeflertall på generalforsamling
- retten til å velge flertall av styremedlemmene i et selskap, for eksempel i henhold til aksjonærvtale
- en avtalefestet kontroll eller bestemmende innflytelse over annet rettssubjekt
- annen kontroll, for eksempel dominerende kreditorposisjon

Ved vurderingen av om eier- eller kontrollkravet er oppfylt skal det som nevnt i avsnitt 3.3.1 tas hensyn til både direkte og indirekte eier- og kontrollandeler. Alle indirekte eierandeler på minst 50 prosent skal regnes med ved beregningen av indirekte eier- og kontrollandeler, selv om en ved å multiplisere eierandeler kommer til at den indirekte eierandelen ikke utgjør minst 50 prosent. Dette gjelder uavhengig av hvor mange selskaper det eies eierandeler gjennom. Dersom selskap A eier 70 prosent av selskap B, som igjen eier 70 prosent av selskap C, vil en matematisk beregning av As eierandel i C være 49 prosent. Kravet til indirekte eierandel er likevel oppfylt ettersom eierandelen i hvert ledd er på minst 50 prosent (se eksemplene 1, 2 og 4 nedenfor).

3.3.3 Eksempler

Nedenfor gis enkelte eksempler som illustrer anvendelsesområdet for reglene om dokumentasjonsplikt.

Eksempel 1:



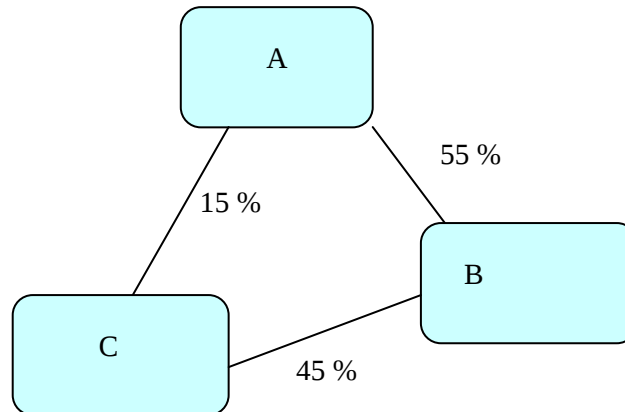
Figur 1: Direkte og indirekte eierinteresser

Eksempel 1 viser en situasjon hvor et selskap A har direkte eierinteresser i selskap B og C og indirekte eierinteresser i selskap D og E. A har i dette tilfellet dokumentasjonsplikt ved transaksjoner med selskapene B, C og D, fordi A, direkte eller indirekte, kontrollerer minst 50 prosent av disse selskapene, jf. avsnitt 3.3.1 bokstav a ovenfor. Transaksjoner med selskap E faller derimot utenfor dokumentasjonsplikten fordi eierkravet ikke er oppfylt.

Selskapene B, C og D har på sin side plikt til å dokumentere transaksjoner med A fordi A eier eller kontrollerer hvert av disse selskapene med minst 50 prosent, jf. avsnitt 3.3.1. bokstav b ovenfor. D har i tillegg plikt til å

dokumentere transaksjoner med B i medhold av den samme bestemmelsen. Selskap E har derimot ikke plikt til å dokumentere transaksjoner med A (eller C) fordi eierkravet på minst 50 prosent ikke er oppfylt.

Eksempel 2:

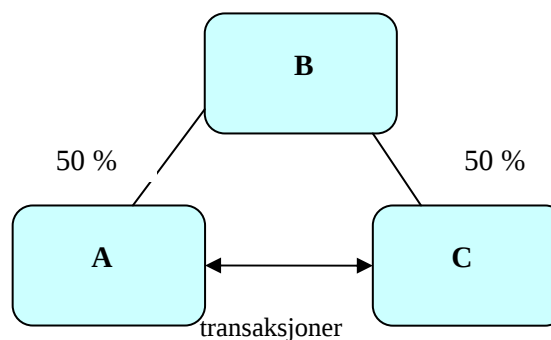


Figur 2: Direkte og indirekte eierskap eller kontroll

Eksempel 2 illustrerer at det ved vurderingen av om kravet til eierskap eller kontroll er oppfylt skal tas hensyn til både direkte og indirekte eierandeler. Selskap A eier i dette tilfellet direkte 15 prosent av selskap C og indirekte 45 prosent gjennom selskap B. Samlet sett er dermed kravet til eierandel oppfylt, slik at A har plikt til å dokumentere transaksjoner og mellomværender med C, jf. avsnitt 3.3.1 bokstav a ovenfor.

Selskap C har tilsvarende plikt til å utarbeide dokumentasjon om de samme transaksjonene fordi C, direkte og indirekte, samlet eies med mer enn 50 prosent av A, jf. avsnitt 3.3.1 bokstav b ovenfor.

Eksempel 3:

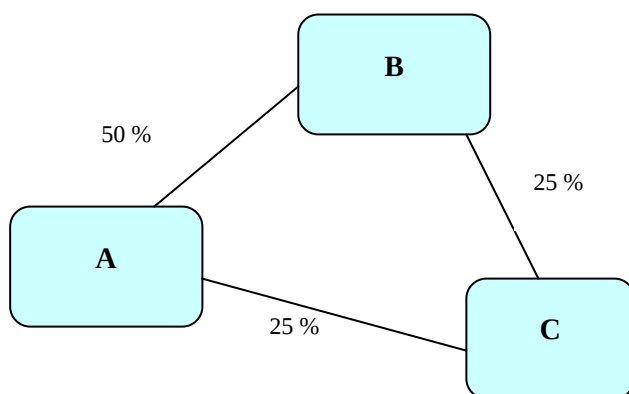


Figur 3: Under samme eierskap og kontroll

Eksempel 3 illustrerer et tilfelle der et selskap har dokumentasjonsplikt fordi eieren av selskapet kontrollerer minst 50 prosent av transaksjonsmotparten, jf. avsnitt 3.3.1 bokstav c ovenfor. Selskap A har her plikt til å dokumentere transaksjoner med selskap C fordi As nærstående eier B kontrollerer C med minst 50 prosent. C har på samme måte plikt til å dokumentere transaksjoner med selskap A fordi Cs nærstående eier B også kontrollerer minst 50 prosent av selskapet A.

I eksempel 3 kan B enten være en fysisk person, et selskap eller en innretning.

Eksempel 4:

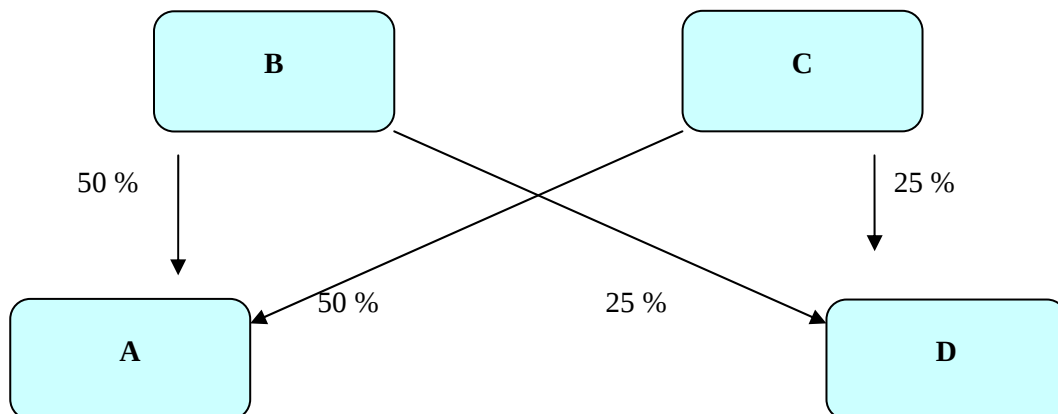


Figur 4: Direkte og indirekte eierskap eller kontroll

Eksempel 4 illustrerer at det ved vurderingen av om det foreligger dokumentasjonsplikt fordi et selskap eller en innretning står under felles kontroll med transaksjonsmotparten, jf. avsnitt 3.3.1 bokstav c ovenfor, skal det tas hensynt til den samlede direkte og indirekte kontrollen. Selskap A vil i dette eksemplet ha plikt til å dokumentere transaksjoner med selskap C fordi B eier minst 50 prosent av både A (direkte) og C (direkte og indirekte). C vil ha en tilsvarende plikt til å dokumentere transaksjonene med A.

I eksempel 4 kan B enten være en fysisk person, et selskap eller en innretning.

Eksempel 5:

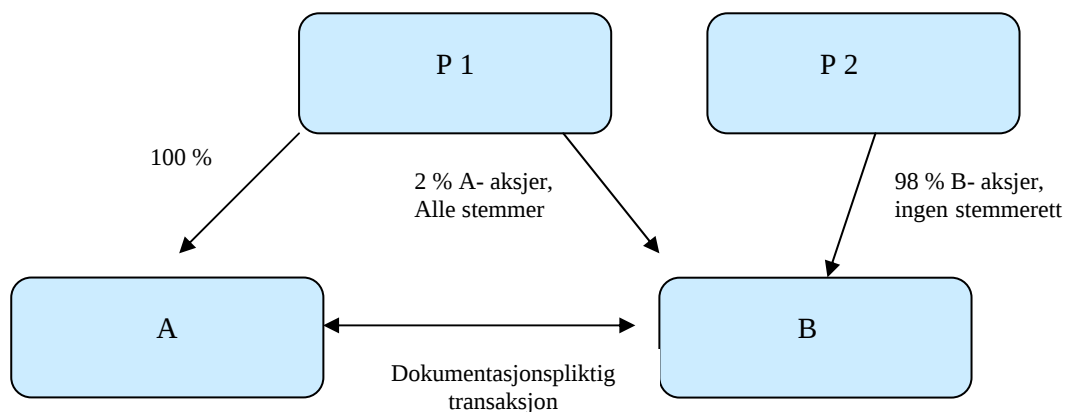


Figur 5: Nærstående eier eller kontrollerer transaksjonsmotparten

Eksempel 5 illustrerer at det ved beregningen av om et foretak har plikt til å dokumentere en transaksjon fordi foretakets nærstående eiere har kontroll over transaksjonsmotparten, jf. avsnitt 3.3.1 bokstav c ovenfor, skal tas hensyn til den samlede kontrollen som alle nærstående eiere utøver. Selskap A har i dette tilfellet plikt til å dokumentere transaksjoner med D, fordi B og C, som hver for seg kontrollerer 50 prosent av A, til sammen kontrollerer minst 50 prosent av D.

B og C i eksempel 5, kan enten være fysiske personer, selskaper eller innretninger.

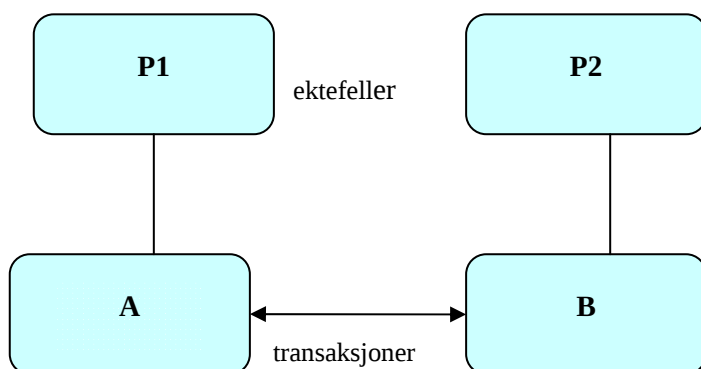
Eksempel 6



Figur 6: Kombinasjon av eierskap og kontroll

Eksempel 6 illustrerer det tilfelle der person P1 er minoritetseier, men samtidig har kontroll ved at personen har alle stemmene (dvs. stemmeflertall) i selskap B. Samtidig eier P1 selskap A. Transaksjoner mellom A og B vil dermed bli dokumentasjonspliktige, siden de er under kontroll av samme person.

Eksempel 7:



Figur 7: Nærstående eier eller kontrollerer transaksjonsmotparten

Eksempel 7 illustrerer dokumentasjonsplikt hvor et selskap har transaksjoner med selskap eller innretning som er kontrollert med minst 50 prosent av "personlig nærstående" av selskapets egen eier, jf. avsnitt 3.3.1 bokstav d ovenfor. Selskap A har i dette eksempelet plikt til å dokumentere transaksjoner med selskapet B fordi B er kontrollert med minst 50 prosent av P2 som er gift med As nærstående eier P1.

3.4 Unntak fra dokumentasjonsplikt

3.4.1 Selskap og innretning som inngår i små konsern

Det er gitt et unntak fra plikten til å utarbeide særskilt dokumentasjon for selskap eller innretning som sammen med nærstående har færre enn 250 ansatte og enten har:

- en samlet salgsinntekt som ikke overstiger 400 millioner norske kroner, eller
- en samlet balansesum som ikke overstiger 350 millioner norske kroner.

Beregningen av antall ansatte, omsetning og balanse skal skje på konsolidert basis. Det skal tas hensyn til antall ansatte, omsetning og balanse i *alle* selskaper og innretninger som er det dokumentasjonspliktige foretakets nærstående etter ligningsloven § 4 -12 nr. 4, ikke bare de nærstående selskapene og innretningene som foretaket har transaksjoner med.

Ved beregning av antall ansatte skal det tas utgangspunkt i antall årsverk som er utført i regnskapsåret for hele konsernet. Heltidsansatte anses for å utføre ett årsverk. Deltidsansatte regnes med som del av årsverk.

Samlet salgsinntekt og balansesum tar utgangspunkt i regnskapsårets konsoliderte salgsinntekter og samlet balansesum. Ved beregningen av samlet salgsinntekt skal konserninternt salg elimineres. Dette betyr at alle konserninterne poster skal elimineres før det avgjøres om det aktuelle foretaket har samlet salgsinntekt over eller under den angitte grensen. Ved beregning av den samlede balansen skal konserninterne fordringer og gjeld ikke regnes med. Det samme gjelder også innbyrdes eierandeler eller kapitalandeler mv. Balanse og omsetningstall tas fra de offisielle regnskaper, oppgjort etter anerkjente internasjonale regnskapsstandarder som for eksempel IFAS.

3.4.2 Begrensninger i unntaket fra dokumentasjonsplikt

3.4.2.1 Selskap og innretning som er særskattepliktige etter petroleumsskatteloven § 5 første ledd

Unntaket fra dokumentasjonsplikt gjelder ikke for selskaper og innretninger som er særskattepliktige etter petroleumsskatteloven § 5 første ledd. Denne begrensningen innebærer at særskattepliktige foretak skal utarbeide dokumentasjon for alle transaksjoner med nærstående selskaper og innretninger, selv om de sammen med sine nærstående ikke overstiger de terskelverdiene som er angitt i avsnitt 3.4.1 ovenfor.

Petroleumsskatteloven § 5. første ledd omfatter foretak som driver utvinning, behandling og rørledningstransport av petroleum i indre norske farvann, på norsk sjøterritorium, på kontinentalsokkelen og i tilstøtende havområder mv.

3.4.2.2 Transaksjoner med selskap eller innretning som er hjemmehørende i stat Norge ikke kan kreve skatteopplysninger fra

Unntaket fra dokumentasjonsplikt gjelder ikke ved kontrollerte transaksjoner med selskap eller innretning hjemmehørende i stat som Norge ikke kan kreve opplysninger fra om medkontrahentens inntekts- eller formuesforhold i medhold av skatteavtale eller annen folkerettslig overenskomst. Bestemmelser om informasjonsutveksling er normalt inntatt i de ordinære bilaterale skatteavtalene Norge har inngått. Slike bestemmelser er også tatt inn i overenskomsten mellom de nordiske landene om bistand i skattesaker og overenskomsten om gjensidig administrativ bistand i skattesaker, som ble initiert av Europarådet og OECD (klargjort for undertegning 25. januar 1988), og som Norge har tiltrådt.

Denne begrensningen i unntaket fra dokumentasjonsplikt innebærer at det skal utarbeides dokumentasjon for transaksjoner med nærstående i stater Norge ikke kan få skatteopplysninger fra, også når det dokumentasjonspliktige foretaket og dets nærstående samlet ikke overstiger de terskelverdiene som er angitt i avsnitt 3.4.1 ovenfor. For de transaksjoner foretaket har med nærstående hjemmehørende i andre stater (Norge eller stater som norske ligningsmyndigheter har krav på å få skatteopplysninger fra), vil foretaket imidlertid være fritatt fra å utarbeide dokumentasjon.

I vedlegg 1 er det tatt inn en oversikt over hvilke land Norge pr. 1. mai 2007 har folkerettslig overenskomst med, som gir oss adgang til å kreve skatteopplysninger derfra.

3.5 Disposisjoner med faste driftssteder

I tillegg til transaksjoner med nærstående selskaper og innretninger, gjelder dokumentasjonsplikten også for disposisjoner mellom et fast driftssted og andre deler av foretaket. Det vises til ligningsloven § 4-12 nr. 5 og forskriften § 1 jf. § 2. Dokumentasjonsplikten omfatter dermed disposisjoner mellom selskaper eller innretninger som er hjemmehørende i Norge og deres faste driftssteder i utlandet. Videre omfattes disposisjoner mellom selskaper og innretninger som er hjemmehørende i utlandet og deres faste driftssteder i Norge, herunder også disposisjoner mellom to faste driftssteder i Norge.

Begrepet *fast driftssted* er definert i forskriften § 2. Det fremgår der at begrepet omfatter virksomheter som utgjør et fast driftssted eller skal regnes som fast driftssted i medhold av bestemmelser inntatt i skatteavtaler som Norge har inngått. Man må altså ta utgangspunkt i den aktuelle skatteavtale og skatteavtalebestemmelse som får anvendelse i det konkrete tilfellet. I de norske skatteavtalene er det innatt en generell definisjon av begrepet fast driftssted, som med enkelte variasjoner og avvik bygger på bestemmelsen i OECDs mønsterskatteavtale artikkel 5. Også i de norske skatteavtalene er definisjonen av fast driftssted vanligvis inntatt i artikkel 5. Videre omfattes virksomheter som med grunnlag i en særskilt skatteavtalebestemmelse skal anses for å drive virksomhet gjennom et fast driftssted, selv om de alminnelige kravene til fast driftssted i skatteavtalens forstand ikke er oppfylt. Dette er primært aktuelt for virksomhet knyttet til undersøkelse og utnyttelse av petroleumsforekomster på statenes respektive kontinentalsokler, jf. for eksempel artikkel 21 i den nordiske skatteavtalen.

Dersom det konkrete tilfellet ikke er omfattet av noen skatteavtale, skal definisjonen av fast driftssted i OECDs mønsterskatteavtale artikkel 5 legges til grunn.

Typiske eksempler på faste driftssteder er:

- en filial
- stedet der foretaket har sin ledelse
- et kontor
- en fabrikk
- et verksted
- en gruve, oljebrønn, steinbrudd eller lignende

Dokumentasjonsplikten (og også oppgaveplikten, jf. forskrift xx.xx 2007 om oppgaveplikt for kontrollerte transaksjoner og mellomværender) knytter an til ”disposisjoner” mellom et fast driftssted og andre deler av foretaket. Begrepet ”disposisjoner” er ment å tilsvare begrepet ”dealings”, slik dette begrepet skal forstås i henhold til OECDs rapport om tilordning av fortjeneste til faste driftssteder som ble publisert 21. desember 2006 (”Report on the attribution of profits to permanent establishments”, CTPA/CFA 2006 (59)), som en relevant overføring eller annen hendelse som gir grunnlag for å tilordne fortjeneste til et fast driftssted etter OECDs mønsterskatteavtale artikkel 7.

Ovennevnte OECD-rapport uttrykker en bred konsensusoppfatning blant OECD-landene om at et fast driftssted etter artikkel 7 i OECDs mønsterskatteavtale skal tilordnes en fortjeneste som det ville oppebåret dersom det var en selvstendig juridisk enhet som utøver samme eller lignende funksjoner under samme eller lignende vilkår, og som om det opptrådte uavhengig av det foretaket hvis faste driftssted det er. Dette gir seg også utslag i at interne overføringer og andre ”disposisjoner” mellom et fast driftssted og andre deler av foretaket i alminnelighet vil kunne gi grunnlag for å tilordne fortjeneste til den enkelte (fingert separate) enhet av foretaket.

De gjeldende kommentarene til OECDs mønsterskatteavtale artikkel 7 går ikke like langt i å behandle et fast driftssted som en selvstendig virksomhet, atskilt fra foretaket for øvrig. OECD har varslet at kommentarene til gjeldende artikkel 7 i mønsterskatteavtalen skal revideres i samsvar med den forståelsen som er lagt til grunn i rapporten fra 2006 (og en ennå ikke ferdigstilt del som gjelder forsikringsvirksomhet), så langt det ikke oppstår motstrid med uttalelser i gjeldende kommentarer til artikkel 7. Disse reviderte kommentarene skal gi

veiledning til anvendelsen av skatteavtalebestemmelser som er basert på ordlyden i den nåværende artikkel 7 i mønsterskatteavtalen.

Parallelt pågår det i OECD et arbeid med å revidere ordlyden i artikkel 7 i mønsterskatteavtalen, og herunder utarbeide kommentarer til denne. En ny artikkel 7 med kommentarer skal fullt ut skal reflektere anbefalingene fra 2006-rapporten (og den ennå ikke ferdigstilte del om forsikringsvirksomhet). OECD har varslet at utkast til reviderte kommentarer og til ny artikkel 7 vil bli offentliggjort for kommentarer i løpet av 2007. Når en ny artikkel 7 blir vedtatt av OECDs Skattekomité, vil den danne mønster for norske skatteavtaler som senere inngås.

Inntil OECDs Skattekomité har vedtatt reviderte kommentarer til gjeldende artikkel 7 i mønsterskatteavtalen, må norske ligningsmyndigheter ved anvendelsen av skatteavtalene bygge på de eksisterende kommentarene til artikkel 7 i OECDs mønsterskatteavtale. Etter den tid må en basere seg på de nye (reviderte) kommentarene til gjeldende artikkel 7, eller nye artikkel 7 med tilhørende kommentarer, avhengig av hvilken skatteavtalebestemmelse som får anvendelse i det konkrete tilfellet. I praksis innebærer dette en to-trinns nedbygging av begrensningene i selvstendighetsfiksjonen for faste driftssteder, som ligger nedfelt i nåværende kommentarer til gjeldende artikkel 7 i mønsterskatteavtalen. Dette vil innebære at flere typer overføringer og andre disposisjoner mellom et fast driftssted og andre deler av foretaket vil gi grunnlag for å tilordne fortjeneste eller tap til den enkelte (fingert separate) enhet, enn tilfellet er i dag. Hvor langt disse utvidelsene rekker, er et forhold som vedrører den materielle skatteplikt.

Dokumentasjonsplikten etter ligningsloven § 4-12 og tilhørende forskrift må knytte an til reglene som gjelder for den materielle skatteplikt i det konkrete tilfellet. Det samme gjelder kravene til hvilke opplysninger som skal gis i skjema som vedlegg til selvangivelsen. Inntil videre må skatteavtalene anvendes i samsvar med de gjeldende kommentarer til mønsterskatteavtalen artikkel 7, med de begrensningene i selvstendighetsfiksjonen for faste driftssteder som disse uttrykker. I den utstrekning overføringer og andre disposisjoner mellom et fast driftssted og andre deler av foretaket gir grunnlag for å tilordne fortjeneste (eventuelt i form av et fortjenestepåslag på fordelte kostnader), skal "disposisjonen" dokumenteres på ordinært vis og opplysninger skal medtas i punkt 15 – 44 i oppgaveskjemaet som vedlegges selvangivelsen. I dag gjelder dette blant annet for:

- overføringer av fysiske eiendeler, for eksempel driftsmidler, jf. OECD komm. 15 til artikkel 7
- overføring av varer, som er beregnet for videresalg, jf. OECD komm. 17.3 til artikkel 7
- yting av tjenester som det ytende foretak, som ledd i sin normale forretningsaktivitet også yter til utenforstående, jf. OECD komm. 17.5 til artikkel 7

Etter gjeldende regler vil det også være tilfeller hvor det ikke skal beregnes fortjenesteelement ved overføring mv. mellom et fast driftssted og andre deler av foretaket. Et eksempel er hvor et hovedkontor stiller et driftsmiddel midlertidig til rådighet for sitt faste driftssted, jf. OECD komm. 17-3. Her skal kostnadene som påløper på driftsmidlet fordeles mellom hovedkontoret og det faste driftsstedet. Opplysninger om kostnader som er fordelt til skattyter uten fortjenestepåslag skal gis i punkt 52 i skjemaet som vedlegges selvangivelsen, og dette skal også dokumenteres.

Overføring av "lån" mellom et fast driftssted og andre deler av foretaket (utenfor bankvirksomhet mv.) er et eksempel på en overføring/disposisjon som etter gjeldende kommentarer til OECDs mønsterskatteavtale artikkel 7 ikke skal ha skattemessig virkning, jf. OECD komm. 18.3 til artikkel 7. En slik overføring skal inntil videre derfor ikke dokumenteres, og heller ikke opplyses om i skjemaet som vedlegges selvangivelsen.

Det tas sikte å oppdatere veiledning når OECDs skattekomité vedtar reviderte kommentarer til gjeldende mønsterskatteavtale artikkel 7 og ny artikkel 7 med tilhørende kommentarer.

Unntaket fra dokumentasjonsplikt for selskap og innretning som inngår i små konsern mv. gjelder også ved disposisjoner med faste driftssteder. Dette innebærer at selskap eller innretning som sammen med nærstående selskaper og innretninger har færre enn 250 ansatte, og enten en samlet salgsinntekt som ikke overstiger 400 millioner norske kroner eller en samlet balansesum som ikke overstiger 350 millioner norske kroner, ikke har

dokumentasjonsplikt ved disposisjoner med faste driftssteder. Det vises til omtalen i avsnitt 3.4.1 ovenfor for en redegjørelse for hvordan antall ansatte, omsetning og balanse skal beregnes.

Unntaket fra dokumentasjonsplikt ved disposisjoner med faste driftssteder gjelder ikke dersom foretaket er særskattepliktig etter petroleumsskatteloven § 5 første ledd. Unntaket gjelder heller ikke ved disposisjoner mellom faste driftssteder i Norge og selskap og innretning hjemmehørende i stat norske ligningsmyndigheter ikke kan kreve skatteopplysninger fra i medhold av folkerettslig overenskomst, samt ved disposisjoner mellom selskap eller innretning hjemmehørende i Norge og faste driftssteder i stater som norske ligningsmyndigheter ikke kan kreve skatteopplysninger fra.

4 Dokumentasjonsmateriale

4.1 Innledning

Formålet med dokumentasjonsplikten er å gi ligningsmyndighetene grunnlag for å vurdere om priser og vilkår mellom nærstående foretak er fastsatt i samsvar med armlengdeprinsippet. Dokumentasjonen skal inneholde opplysninger og redegjørelser som omtalt i forskriften §§ 4-13:

- Opplysninger om foretaket, konsernet og virksomheten, jf. forskriften § 4
- Opplysninger om finansielle forhold, jf. forskriften § 5
- Opplysninger om art og omfang av kontrollerte transaksjoner, jf. forskriften § 6
- Funksjonsanalyse, jf. forskriften § 7
- Særlige opplysninger om sentralisert tjenesteyting, jf. forskriften § 8
- Særlige opplysninger om immaterielle verdier, jf. forskriften § 9
- Opplysninger om valg og anvendelse av prisingsmetode, jf. forskriften § 10
- Sammenlignbarhetsanalyse, jf. forskriften § 11 (kan unntaksvis unnlates)
- Opplysninger om avtaler mv., jf. forskriften § 12
- Opptegning over uvesentlige transaksjoner, jf. forskriften § 13

Dokumentasjonen må tilpasses de faktiske transaksjoner, jf. forskriften § 3 annet ledd. Hvor detaljert dokumentasjon som må utarbeides, vil avhenge av transaksjonens omfang, vesentlighet og kompleksitet. Dette betyr at vesentlige transaksjoner bør dokumenteres med bredere og grundigere opplysninger enn transaksjoner av mindre betydning. Vesentlige transaksjoner kan være gjentatte transaksjoner og transaksjoner med større økonomisk verdi. Eksempler på vesentlige transaksjoner kan være driftsmessige transaksjoner som kjøp og salg av varer (som foretas løpende), overdragelse av betydelige driftsmidler som fabrikker mv., eller immaterielle eiendeler av stor betydning for driften av foretaket. Foretaket må derfor foreta en vurdering av den økonomiske betydningen av de gjennomførte transaksjonene slik at tilstrekkelig dokumentasjon sikres, men også slik at foretaket ikke legger ned store ressurser der hvor det ikke er nødvendig.

En kompleks transaksjon hvor leveringene skjer over lang tid og involverer mange parter, må kunne forventes dokumentert grundigere og bredere enn enklere transaksjoner. Integrerte transaksjoner hvor flere parter bidrar direkte og indirekte i transaksjonen og transaksjoner som i vesentlig grad involverer immaterielle eiendeler, vil være eksempler på komplekse transaksjoner.

Videre forventes det en bredere og grundigere dokumentasjon der foretaket har økonomiske motiver til å foreta uriktig prissetting, enn når dette ikke er tilfelle. Det er ikke bare forskjeller i den prosentsats foretaket blir skattlagt etter som kan gi slike økonomiske motiver, men også forskjeller i skattegrunnlaget eller eksistensen av særskilte beskatningsordninger. Det er heller ikke bare forhold vedrørende skatt som kan gi motiver til uriktig internprising, men også andre forhold som bidrar til at et konsern ønsker å få inntektene til særskilte selskap i gruppen eller til morselskapet.

Dokumentasjonen som fremlegges skal være oversiktlig. Det kreves imidlertid ikke at strukturen som fremkommer av forskriften §§ 4 -13, følges. Foretaket kan velge den struktur på dokumentasjonen som anses hensiktsmessig, men den skal være enkel å finne frem i. Er dokumentasjonen omfattende, skal den inneholde en sammenfatning over hovedpunktene, jf. forskriften § 3 tredje ledd.

Det antas at det er tilstrekkelig at større deler av dokumentasjonsmaterialet utarbeides en gang, for deretter bare å oppdateres ved behov. Dette gjelder blant annet den overordnede redegjørelsen for foretaket, konsernet og virksomheten, identifikasjon av transaksjonstyper i konsernet og inngåtte avtaler, og i mange tilfeller også funksjonsanalysen og generelle utlegninger om anvendt prisingsmetode. Mer detaljert informasjon om de gjennomførte transaksjoner, finansielle resultater og den konkrete anvendelsen av valgt prisingsmetoder mv., vil imidlertid måtte utarbeides årlig.

Forskriftens bestemmelser i §§ 4-13 og de tilhørende retningslinjer, jf. pkt 4.2 – 4.8 nedenfor, bør leses på bakgrunn av de generelle føringene som er nedfelt i forskriften § 3 annet ledd. Det vises videre til at det i forskriften § 13, jf. pkt. 4.7 nedenfor er gjort unntak fra dokumentasjonsplikten for uvesentlige transaksjoner.

4.2 Beskrivelse av foretaket, konsernet og virksomheten

Dokumentasjonen skal inneholde en overordnet beskrivelse av foretaket og konsernet det inngår i. Formålet er å gi ligningsmyndighetene en helhetlig oversikt over foretaket og konsernet, deres forretningsmessige aktiviteter og markedene de opererer i. Forskriften §§ 4 og 5 spesifiserer hvilke opplysninger som skal gis.

4.2.1 Beskrivelse av operasjonell og juridisk struktur

Det skal gis en beskrivelse av konsernets operasjonelle struktur og juridiske eierstruktur, jf. forskriften § 4 bokstav a og b. Med *operasjonell struktur* siktes det til de enkelte konsernenhetenes viktigste forretningsområder. Beskrivelsen skal gi ligningsmyndighetene oversikt over og forståelse av hvordan konsernet er organisert i forhold til de forskjellige aktiviteter.

Den operasjonelle struktur kan være karakterisert ved oppdeling i avgrensede enheter der hver enhet utfører spesialiserte funksjoner for andre enheter (funksjonsoppdelt organisasjon). Omvendt kan den operasjonelle struktur være karakterisert ved oppdeling i selvstendige enheter som hver utfører samtlige funksjoner for et bestemt produkt eller for et bestemt geografisk marked (objektorientert organisasjon). I praksis vil strukturen som regel være en blanding mellom disse ytterpunktene. I slike tilfeller vil det være hensiktsmessig å beskrive hvilke funksjoner som utføres sentralt og hvilke funksjoner som utføres av de enkelte enheter. For eksempel kan produksjon, FoU og administrative tjenester bli utført sentralt, mens øvrige funksjoner blir utført ved de enkelte enheter.

For et norsk datterselskap av et multinasjonalt konsern med mange forretningsområder, bør beskrivelsen konsentreres om de foretak som inngår i samme transaksjons- eller verdikjede som det norske datterselskapet.

En *transaksjonskjede* omfatter foretak som får eierposisjon, fysisk besittelse, råderett mv. over en eiendel, fra utvikling, via råvarer og til ferdig produkt som omsettes ut av konsernet. Dette er illustrert i figur 8, der vareflyten fra produsent P2 til salgsselskap S2 utgjør en transaksjonskjede. En *verdikjede* omfatter alle foretak som tilfører verdier til produkter eller tjenester som konsernet omsetter. Figur 8 representerer en enkel verdikjede, mens figur 9 illustrerer en kompleks verdikjede. Alle foretakene i figur 9 tilfører verdier til produktet som salgskommisjonær S1 omsetter til eksterne kunder, og deres rolle bør derfor beskrives. Det ultimate morselskapet (A) og eventuelle regionale eierselskap (H) skal beskrives også i tilfeller hvor de ikke direkte inngår i det norske foretakets verdi- eller transaksjonskjede.

Det understrekes at beskrivelsen av den operasjonelle strukturen bare skal medvirke til å gi en samlet oversikt over konsernet. Det skal her bare gis en kort innføring i hvilken type virksomhet de enkelte konsernforetakene utfører, for eksempel om det er tale om en produsent, en distributør, et administrasjonsselskap mv. En mer detaljert beskrivelse av hvor i konsernet de ulike oppgaver utføres skal medtas i funksjonsanalysen, jf. avsnitt 4.3 og 4.4.2 nedenfor.

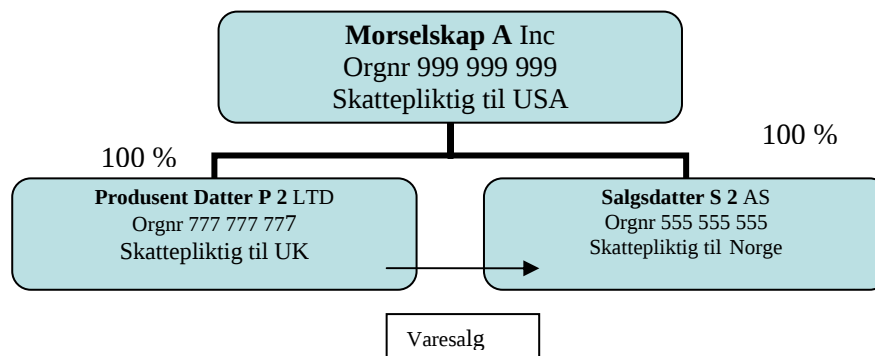
Også konsernets juridiske struktur skal beskrives. Samtlige konsernenheter skal i utgangspunktet medtas i beskrivelsen, ikke bare de enheter som den dokumentasjonspliktige har hatt transaksjoner med. Det skal gis informasjon om eierforhold og eierandeler. For hver enhet bør det gis opplysninger om:

- geografisk tilhørighet, herunder hvilket land foretaket er skattemessig hjemmehørende i
- selskapsform (AS, Ltd., BV mv.)
- organisasjonsnummer (norsk/utenlandsk)
- for faste driftsteder skal det gis opplysninger om skatteplikt

Beskrivelsen av den juridiske struktur bør fremgå av et organisasjonskart. For foretak som inngår i store eller sterkt oppsplittede konsern kan det være vanskelig å utarbeide fullstendige organisasjonskart. Disse kan også lett bli uoversiktlig og lite informative for ligningsmyndighetene. En gruppering av konsernselskapene etter regioner kan da være hensiktsmessig. For norske datterselskap i store multinasjonale konsern kan det være hensiktsmessig at beskrivelsen og organisasjonskartet begrenses til enheter som inngår i det dokumentasjonspliktige foretakets verdi- eller transaksjonskjeder, dog slik at det ultimate morselskapet og eventuelle regionale eierselskaper alltid skal medtas.

I den utstrekning rapporteringslinjene ikke følger den juridiske struktur, men en divisjonalisert eller operasjonell struktur, eller der styring og ledelse av foretaket foretas av andre enn juridisk eier, skal dokumentasjonen inneholde opplysninger om dette. Beskrivelsen bør i disse tilfellene inneholde angivelse av de rapporterings- og styringslinjer som benyttes.

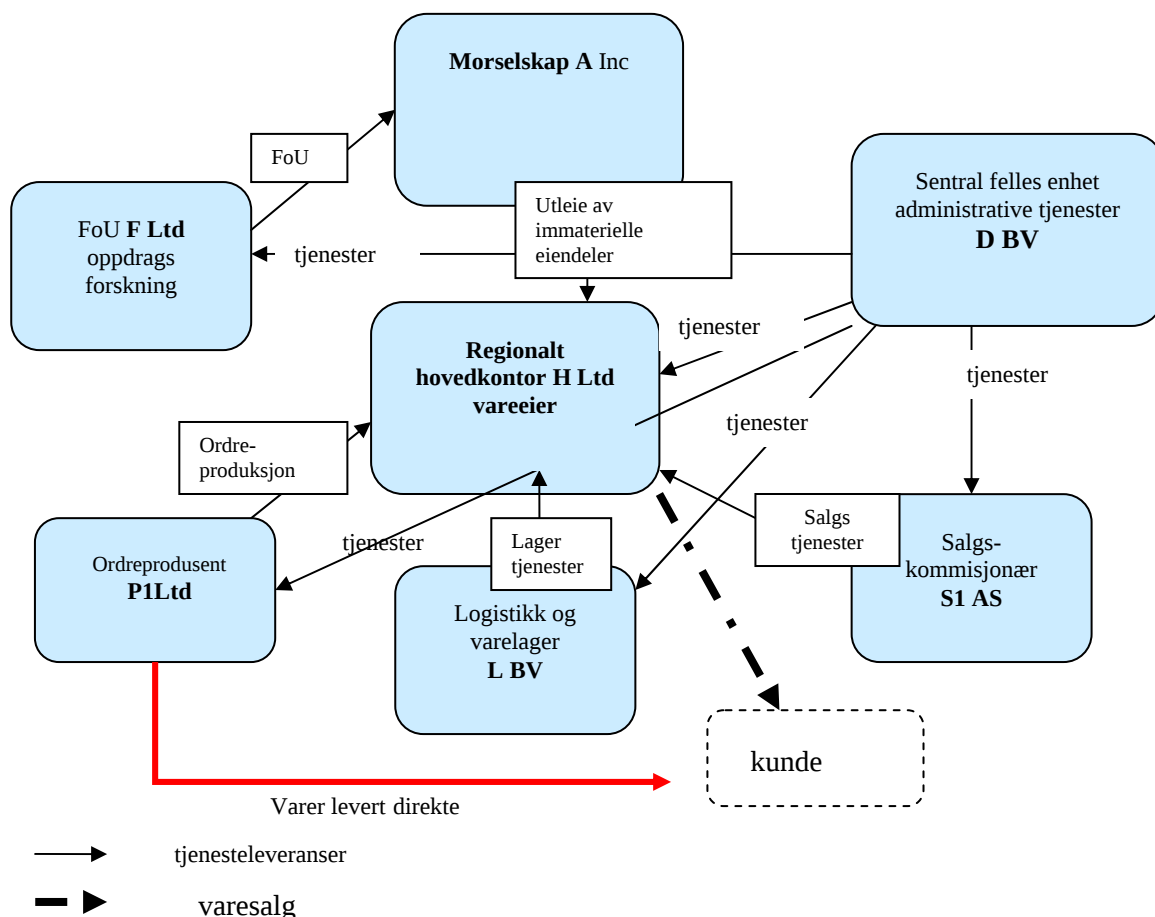
Beskrivelsen av den operasjonelle strukturen og den juridiske eierstrukturen skal omfatte strukturen ved inntektsårets begynnelse og ved årets utgang dersom den er endret i løpet av året. Det skal redegjøres for eventuelle endringer.



Figur 8: Enkel transaksjonskjede

Figur 9 viser en kompleks verdikjede. Regionalt hovedkontor H er vareeier under hele produksjons- og salgsprosessen. Morselskap A er juridisk eier av de immaterielle eiendeler og belaster det regionale hovedkontor H med royalty eller lisenser mv. De øvrige foretak i gruppen leverer verdiskapende ytelser som tjenester til det regionale hovedkontor H.

En beskrivelse av den operasjonelle strukturen bør i slike tilfelle innholde en beskrivelse av de ulike prosesser som pilene i figuren representerer.



Figur 9: et kompleks transaksjons- og verdikjede

4.2.2 Beskrivelse av de økonomiske resultater

Dokumentasjonen skal inneholde årsregnskapet og årsrapporten til foretaket. Dersom foretaket ikke har plikt til å utarbeide årsregnskap eller årsrapport i henhold til lov om årsregnskap, skal dokumentasjonen inneholde resultat og balanseregnskap for foretaket.

Videre skal dokumentasjonen omfatte en oversikt over de siste tre års omsetning og årsresultat før skatt for selskap, innretninger og faste driftssteder mv. som foretaket i løpet av inntektsåret har hatt kontrollerte transaksjoner med, jf. forskriften § 5 første ledd. Det vil ikke være krav til at slik økonomisk informasjon skal sammenstilles i tabeller og lignende. Foretaket kan derfor velge å fremlegge utskrifter eller elektroniske kopier av finansregnskapet for sine nærstående transaksjonsparter.

Dersom transaksjonene er integrerte og komplekse vil det kunne stilles større krav til den informasjon som gis om transaksjonsmotpartene. For eksempel kan informasjon om bruttomargin og driftskostnader være relevant i slike tilfeller i tillegg til omsetning og årsresultat. Det kan være relevant å gi informasjon om transaksjonsmotpartene eller deltakerne i verdikjeden uavhengig av om det benyttes en ensidig eller tosidig metode ved prisingen av transaksjonen, jf. avsnitt 4.6.2 nedenfor om OECDs godkjente prisingsmetoder. Hva som er relevant informasjon må vurderes i hvert tilfelle og vil avhenge av transaksjonens og organisasjonens kompleksitet, samt transaksjonens verdi.

Videre vil de forskjellige prisingsmetodene stille forskjellige krav til hva som vil være relevant informasjon for å kunne foreta en vurdering av de fastsatte internprisene. Foretaket bør derfor vurdere om de generelle økonomiske resultater som omsetning og årsresultat er tilstrekkelig for å underbygge de prisingsmetoder som er valgt, jf. avsnitt 4.6.2 nedenfor.

Dersom foretaket har kontrollerte transaksjoner innenfor flere segmenter må det av hensyn til sammenlignbarhetsanalysen, jf. forskriften § 11, normalt også gis en oversikt over hvordan omsetning og resultat fordeler seg på forskjellige segmenter. Med segmenter menes avgrensede virksomhetsområder eller virksomhet innenfor avgrensede geografiske områder. Virksomhetsområdet kan for eksempel være delt inn i ulike produktgrupper og/eller tjenester mv., som anses å utgjøre ulike segmenter. Et geografisk område med egen rapportering og styring, samt vilkår og markedsadgang som er uavhengig av andre geografiske områder, vil også kunne utgjøre et eget segment.

Et eksempel hvor det kan være behov for segmentinformasjon kan være der et foretak omsetter IKT-utstyr, herunder PCer, servere, kommunikasjonsutstyr og skrivere, samt forestår opplæring og yter servicetjenester. Noen av produktene er beregnet til forbrukermarkedet, mens andre er beregnet for bedriftsmarkedet. Det vil være ulik kompetanse og salgsinnsats som medgår i salg av de forskjellige produktene. Videre vil konkurransesituasjonen variere for de ulike produktgruppene. Dette betyr at det ikke vil være samme salgsvilkår eller priser på de forskjellige produkter. Det samme vil gjelde dersom foretaket selger både i Europa og Afrika. Det vil være andre vilkår og økonomiske omstendigheter som gjelder for disse salgene, slik at de ikke uten videre er sammenlignbare.

Dersom foretaket har gått med underskudd i løpet av de tre siste årene skal dette forklares, jf. forskriften § 5 annet ledd. Kravet til dokumentasjon vil avhenge av den konkrete situasjonen. Dokumentasjonen skal alltid inneholde materiale og opplysninger som forklarer årsaken til underskuddet, og som beskriver hvem som har kontroll og beslutningsmyndighet over disse årsakene. Ofte vil en også forvente at det fremlegges materiale som viser inntjeningen hos de andre partene som deltar i transaksjonen. Særlig vil det være viktig informasjon hvis det norske foretaket har gått med underskudd i flere år.

4.2.3 Historiske forhold

Det skal gis en kortfattet redegjørelse for konsernets etablering og utvikling frem til i dag, jf. forskriften § 4 c. Det skal fremgå om foretaket driver ny, ekspanderende eller veletablert virksomhet og om produktene er nye eller innarbeidet i markedet. Dette er vesentlig for å forstå bakgrunnen for de strategier foretaket eller konsernet handler etter, jf. avsnitt 4.4.2 nedenfor.

Vesentlige historiske begivenheter som kan ha betydning for forståelsen av virksomheten eller for sammenligningen av prisfastsettelsen skal forklares, som for eksempel større rasjonaliseringer, vesentlige endringer i forretningsområdet eller etablering av nye forretningsområder. Tidligere endringer i eierkrets, fusjoner/fisjoner eller andre omstruktureringer bør også beskrives. Det samme gjelder andre vesentlige endringer i foretakenes funksjoner, herunder eventuelle endringer som er skjedd gradvis.

4.2.4 Bransjemessige forhold

Beskrivelsen skal gi ligningsmyndighetene en introduksjon til den bransjen som konsernet er en del av, jf. forskriften § 4 bokstav d. Vesentlige konkurransemessige parametere og konsernets posisjon i relasjon til disse, skal beskrives.

Avhengig av bransjen kan forskjellige konkurransemessige parametere som for eksempel pris, kvalitet eller produktutvikling ha forskjellig betydning. Beskrivelsen er viktig for å gi ligningsmyndighetene en forståelse av hvilke av konsernets aktiviteter som er av størst betydning for inntjeningen ("key value drivers").

For konsern som opererer i forskjellige bransjer (og eventuelt forskjellige segmenter innenfor en bransje) bør de generelle bransjemessige forhold beskrives med utgangspunkt i den eller de bransjer som det dokumentasjonspliktige foretakets kontrollerte transaksjoner er nærmest knyttet til.

Det understrekes at det her bare skal gis en generell og overordnet introduksjon til bransjen på konsernnivå. Økonomiske omstendigheter, og herunder eventuelle spesifikke bransjemessige forhold som er avgjørende for

det dokumentasjonspliktige foretakets kontrollerte transaksjoner beskrives mer detaljert under funksjonsanalysen, jf. avsnitt 4.3 og 4.4.2 nedenfor.

4.2.5 Omorganiseringer mv.

Dokumentasjonen bør inneholde en beskrivelse av endringer/omstruktureringer vedrørende den operasjonelle eller juridiske struktur som er foretatt innen foretaket eller konsernet i inntektsåret. Dersom endringene er vesentlige og medfører endringer i inntektsgrunnlaget for foretaket, bør beskrivelsen være mer omfattende og utdypende. Det vises til forskriften § 4 bokstav e.

Det bør i disse tilfellene redegjøres for strategiske valg som er årsaken til endringene/omstruktureringene. Det skal også gis en redegjørelse for hvilke endringer dette har medført for de funksjoner foretaket utfører. Der andre selskap, faste driftsteder eller innretninger mv. har overtatt funksjonene skal det overtakende selskap også angis, samt hvilke funksjoner det har overtatt.

Dersom endringene i struktur medfører forandring i utnyttelsen av materielle og immaterielle eiendeler, skal det også redegjøres for dette. Redegjørelsen skal omfatte hvilke eiendeler endringen gjelder, om disse er realisert, erstattet av andre eiendeler eller overdratt til andre innen konsernet. I tillegg må det opplyses om realisasjonsvederlag.

Eventuelle endringer som medfører forandring i den antatte forretningsrisiko for foretaket skal også redegjøres for. Dette omfatter enhver endring av både de generelle forretningsrisikoer som markedsrisiko mv. og spesifikke risikoer som valutarisiko, risiko for tap på kundefordringer mv. Redegjørelsen skal omfatte hvilke risikoer som er endret, hvem som har overtatt risikoene, samt risikoenes antatte eller erfaringsmessige årlige kostnad.

Eksempel 8

Foretak S1 AS i figur 9 inngår en avtale med et selskap H Ltd i konsernet om at H skal overta alle risikoene til S1 ("Risk stripping"). I en slik situasjon må det forventes at det redegjøres for hvilke risikoer som er overtatt av H og hvilken kostnad den enkelte risiko har. Utgangspunktet kan for eksempel være historiske tall for risikoenes størrelse, eller en beregning over sannsynligheten for at risikoene inntreffer og deres estimerte størrelse etc. Er risikoen forsikret (for eksempel frakt) bør forsikringsvilkårene oppgis mv. Videre skal det gis en redegjørelse for konsekvensene av avtalen for S1. Det skal også beskrives hvilken innvirkning avtalen har på funksjonene som utføres, eiendeler mv., samt internprisen på transaksjonene som S1 har med enheter i konsernet.

Eksempel 9

Foretaket S1 inngår en kommisjonsavtale med selskap H, som ledd i en prosess med å vertikalt integrere transaksjonskjeden, dvs. at alle enhetene i transaksjons-/verdikjeden omgjøres til mellommenn som agenter, kommisjonærer, ordreprodusenter mv. (kommisjonærstruktur). På lik linje med det foregående eksempelet må foretaket dokumentere de funksjonelle endringer som har skjedd, reduksjon av ansatte mv., endringer i risikoer, samt overføring av materielle og immaterielle eiendeler. Dokumentasjonen skal også inneholde en angivelse av verdi på de eiendeler og eventuell virksomhet som er overført. I tillegg skal dokumentasjonen inneholde en oversikt over kostnadene til de overførte funksjonene og risikoene, samt eventuelt angivelse av budsjetterte kostnader for disse funksjoner og risikoer i fremtiden.

4.3 Funksjonsanalyse

Ved en funksjonsanalyse skal en identifisere de aktiviteter og forpliktelser av økonomisk betydning som hver av partene har påtatt seg i den enkelte transaksjon. Funksjonsanalysen skal omfatte samtlige parter som tar del i transaksjonen. Analysen skal kartlegge hvilke funksjoner hver av partene utfører, hvilke eiendeler de anvender og den risiko de bærer i relasjon til transaksjonen. Det antas at utførte funksjoner, påtatte risikoer og anvendte eiendeler er av stor betydning for fastsettelse av priser og vilkår i transaksjoner mellom uavhengige parter og de fortjenestemarginer som oppnås av de ulike parter. Funksjonsanalysen av de nærstående foretak

og transaksjonen er derfor et viktig verktøy i arbeidet med å identifisere sammenlignbare foretak og transaksjoner. Den gir også nyttig veiledning om hvilke metoder som egner seg for å vurdere prisingen av den kontrollerte transaksjonen. Funksjonsanalysen er dermed et helt sentralt element i en internprisanalyse.

Det fremgår av forskriften § 7 jf. § 6 tredje ledd at dokumentasjonen skal inneholde en funksjonsanalyse. Generelt er det ønskelig at dokumentasjonen inneholder en grundig og kvalitativt god funksjonsanalyse, men hvor detaljert og omfattende den bør være vil bero på transaksjonens kompleksitet og omfang. En enkel transaksjon vil kreve mindre omfattende funksjonsanalyse enn en kompleks og/eller integrert transaksjon. Ved integrerte og komplekse transaksjoner som illustrert i figur 9, bør funksjonsanalysen omfatte alle foretakene som inngår i verdikjeden.

Med funksjoner siktes til de oppgavene som foretaket utfører. Funksjoner som må identifiseres, er blant annet:

- Produksjon
- Montering
- Forskning og utvikling
- Ettersyn
- Innkjøp
- Distribusjon
- Markedsføring
- Annonsering
- Transport
- Finansiering
- Ledelse

Formålet med analysen er å anslå den økonomiske betydningen av utførte funksjoner, herunder hyppighet, karakter og verdi for de respektive partene i transaksjonen, jf. OECD-retningslinjene punkt 1.21.

Videre skal funksjonsanalysen inneholde en oversikt over hvilke eiendeler som hver av partene benytter i transaksjonen, både materielle og immaterielle. En særlig oppmerksomhet bør rettes mot de vesentlige og mer verdifulle fysiske driftsmidler og immaterielle eiendeler. En slik analyse bør vurdere eiendelenes beskaffenhet, som alder, markedsverdi, beliggenhet, beskyttelse av eiendomsrett mv. Det understrekes at det ikke kun er de bokførte eiendelene som skal vurderes, men også egenutviklede immaterielle eiendeler av betydning skal medtas i vurderingen. Dette kan for eksempel være teknologisk og markedsmessig know-how, produksjonsmetoder, kundelister, kundeavtaler, innkjøpsavtaler mv.

Analysen skal også inneholde en redegjørelse for ulike risikoer som den enkelte part har påtatt seg i forbindelse med transaksjonen. Risikotypene som bør beskrives er blant annet:

- Markedsrisiko
- Tapsrisiko forbundet med investeringer i anlegg
- Resultatrisiko i forbindelse med investering i FoU
- Finansiell risiko, blant annet valuta-, rente-, kredittrisiko mv.

Utover å identifisere hvilke funksjoner hver av partene utfører, hvilke eiendeler de tilfører og hvilke risikoer de bærer, er det viktig at analysen redegjør for hvilke funksjoner, eiendeler og risikoer som i særlig grad representerer betydningsfulle økonomiske bidrag til transaksjonen, og som dermed må forventes å innvirke på de respektive parter fortjenestemuligheter.

Funksjonsanalysen skal presenteres i form av en skriftlig redegjørelse. Det kan i noen tilfeller være hensiktsmessig å supplere beskrivelsen med en skjematisk fremstilling, men en skjematisk fremstilling alene er ikke tilstrekkelig.

4.4 Beskrivelse av de kontrollerte transaksjoner

Dokumentasjonen skal inneholde en beskrivelse av kontrollerte transaksjoner som foretaket har hatt i løpet av inntektsåret. Transaksjonenes art og omfang skal spesifiseres i forhold til hvert av de nærstående foretak som skattyteren har hatt transaksjoner med, jf. forskriften § 6 første ledd.

4.4.1 Identifikasjon av foretakets kontrollerte transaksjoner

Med transaksjoner siktes det til alle slags overdragelser mellom nærstående selskaper eller innretninger med eller uten vederlag, samt disposisjoner mellom et hovedkontor og et fast driftssted og disposisjoner mellom faste driftsteder i samme foretak. Dersom det er mange likeartede transaksjoner, vil det være tilstrekkelig at beskrivelsen gis samlet for disse, jf. pkt 4.4.3 nedenfor.

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

Transaksjoner omfatter blant annet:

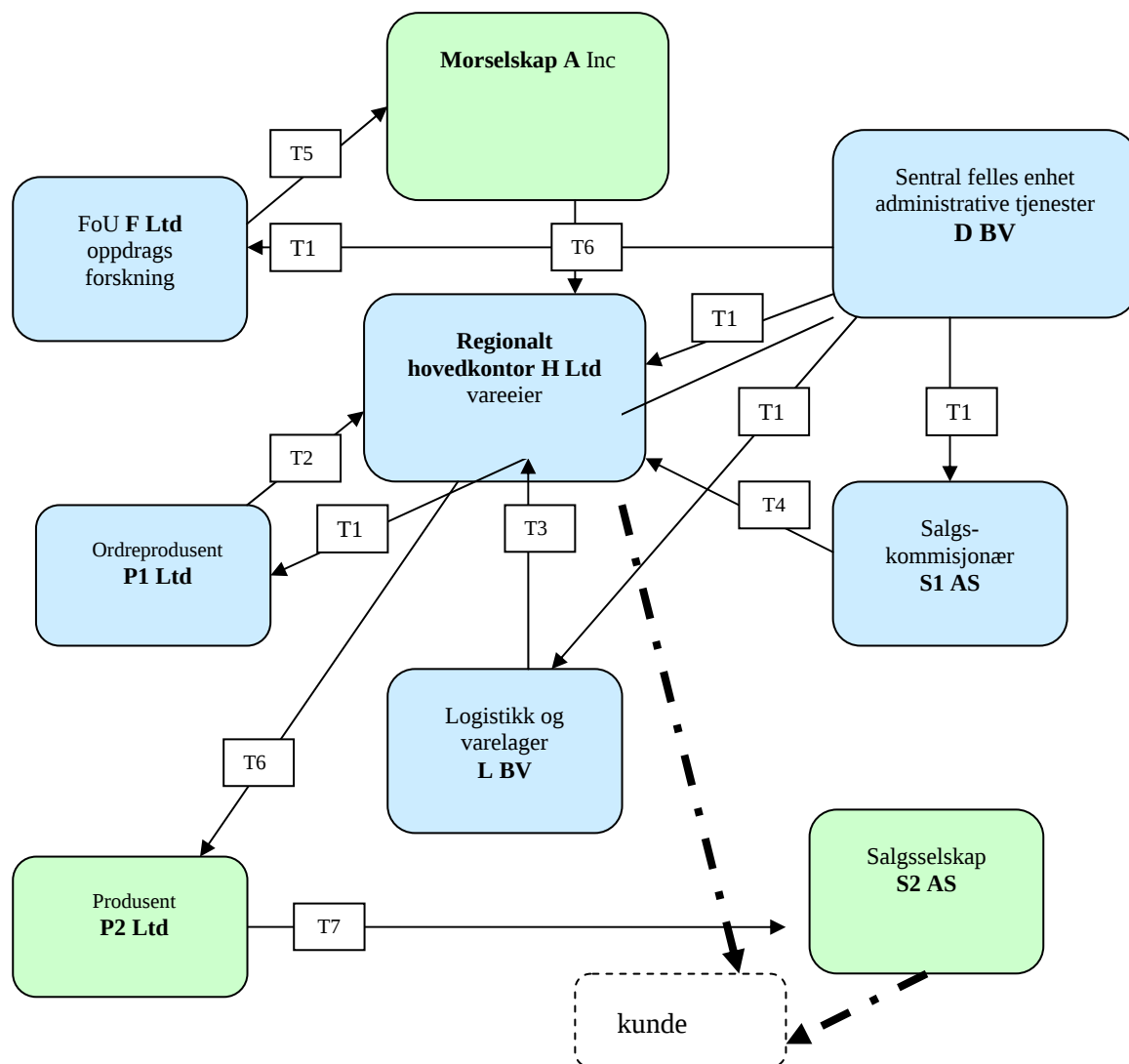
- kjøp og salg av varer
- kjøp og salg av tjenester
- leieavtaler
- finansielle transaksjoner
- overføring av materielle og immaterielle eiendeler
- rett til å utnytte immaterielle eiendeler (lisensavtaler)
- kostnads- og inntektsfordelinger

Særlige internprisingsspørsmål oppstår i tilknytning til omstrukturering av virksomheter og konsern som innebærer skifte eller omlegging av funksjoner, risikoer og eiendeler mellom foretakene. I den utstrekning dette medfører overføring av eiendeler (materielle eller immaterielle), rettigheter eller forpliktelser til eller fra skattyterforetaket vil dette være transaksjoner som skal dokumenteres. Dette gjelder uavhengig av om det rent faktisk er betalt vederlag mellom partene, eller ikke. Når det har skjedd et vesentlig skifte i funksjons- eller risikofordelingen mellom partene eller disponeringen av de eiendeler hver av partene bidrar med, og uten at dette har skjedd ved overføring av eiendeler, rettigheter eller forpliktelser mellom partene, skal informasjon om slike forhold gis etter § 4 d i forskriften. Endringene vil også gjenspeile seg i funksjonsanalysen, jf. avsnitt 4.3 ovenfor.

Det kan være hensiktsmessig å illustrere hovedgruppene av konserninterne transaksjoner innad i et konsern. Til dette kan det gjerne benyttes et diagram, som illustrert i figur 10 nedenfor.

Figur 10 viser et konsern med samme operasjonelle struktur som vist i figur 9. Den viser et amerikansk morselskap med et underkonsern i Europa. Dette underkonsernet har salgsselskaper i form av kommisjonærer i de fleste europeiske land. Det europeiske hovedkontoret ligger i England. Forskning og utvikling, samt produksjonen foregår i Irland. Det er videre en sentral enhet i Belgia som leverer felles administrative tjenester som regnskap og IT-tjenester mv. Videre er det et felles varelager og logistikkenhet i Nederland. Figuren gir en oversikt over de kontrollerte transaksjonene dette konsernet utfører. Selskapene A, H, F, D, P1, L og S1 inngår i en kommisjonærstruktur, hvor selskap H er vareeier under hele produksjonsprosessen og er det selskapet som omsetter varen til sluttkunden. De andre selskapene er leverandører av forskjellige tjenester til H. Disse er angitt som T1 til T6 i figuren.

I figur 10 er det i tillegg bygget inn en enklere og tradisjonell konsernstruktur som har organisert seg med underliggende produksjonsselskap P2 og et salgs- og markedsføringsselskap S2. Her omsettes ferdige varer fra P2 til S2, som omsetter til slutt kunder i sitt geografiske marked. Den konserninterne salgstransaksjonen er angitt som T7.



Figur 10: Oversikt og identifikasjon av kontrollerte transaksjoner

Overordnet identifikasjon av transaksjoner i et konsern:

T1: Administrative tjenesteytelser ("management fee")

T2: Ordreproduksjon

T3: Tjenester vedrørende logistikk og varelager

T4: Salgstjenester

T5: FoU salg av forsknings og utviklingstjenester

T6: Videre salg av forsknings og utviklingsresultater og know-how, for eksempel lisensiering

T7: Kjøp og salg av varer

En oversikt over hovedtypene kontrollerte transaksjoner vil fremgå gjennom beskrivelsen av konsernets operasjonelle struktur. Kravet i forskriften § 6 først ledd innebærer at det dokumentasjonspliktige foretaket skal gi en spesifikk beskrivelse av de transaksjonene de selv er part i. Det er imidlertid nyttig at beskrivelsen av foretakets egne transaksjoner enkelt kan ses i sammenheng med de øvrige transaksjonene i konsernet. Det forventes ikke at dokumentasjonen inneholder detaljerte opplysninger om kontrollerte transaksjoner som foretaket ikke selv er part i. I forbindelse med utarbeidelse av funksjonsanalysen, jf. avsnitt 4.3 ovenfor, skal det imidlertid redegjøres også for de funksjoner som transaksjonsmotparter utfører, risikoer de påtar seg og eiendeler de benytter i den kontrollerte transaksjon. I den forbindelse kan det være nødvendig å redegjøre for sider ved transaksjonsmotpartens kontraktsforhold.

Eksempler på slike transaksjoner og dokumentasjon som vil kunne kreves er:

Kjøp og salg av omsetningsvarer

Disse transaksjonene er eksemplifisert i figur 10 med transaksjon T7. I dette tilfelle skal salgsselskapet S2 dokumentere kjøpet av varene, mens produsent P2 skal dokumentere varesalget. Se også avsnitt 4.6.2.2 nedenfor om metodebruk og prisfastsettelse.

Kjøp og salg av tjenester

I figur 10 representerer T1, T2, T3 og T5 tjenestetransaksjoner. Ved for eksempel transaksjon T1 skal felles sentral enhet D dokumentere sitt kostnadsgrunnlag, valg av fordelingsnøkkel og påslag. Tjenestemottaker, for eksempel regionalt hovedkontor H, må dokumentere sin forventede nytte for tjenesten, kostnadsgrunnlaget, valg av fordelingsnøkkel og påslaget. Det vises til forskriften § 8 og omtale i avsnitt 4.4.4 nedenfor.

Immaterielle verdier

Transaksjoner som vedrører immaterielle eiendeler reiser særlige utfordringer i internprisingssammenheng. Immaterielle eiendeler er vanskelig å verdsette da de ofte er unike. Videre er det sjelden mulig å relatere markedsverdien av immaterielle eiendeler til kostnadene ved å utvikle disse, eller til den bokførte verdien. Immaterielle verdier kan være betydelige selv om disse ikke fremgår direkte av balansen til foretaket eller konsernet.

Dokumentasjonen skal inneholde en beskrivelse av den eller de immaterielle verdiene som omfattes av transaksjonen, som for eksempel markedsrettigheter, kundekrets, patenter, design mv. Videre skal det beskrives hvilken type transaksjon som er gjennomført, for eksempel overdragelse, lisensiering mv. Vederlagsformen skal også angis. Dette kan for eksempel være engangsvederlag, kostnadsfordeling eller løpende betaling. Om vederlagets størrelse er avhengig av utnyttelsen bør dette også angis. Videre vil det være behov for opplysninger om alle betingelser i avtalen, for eksempel enerett, tidsbegrensninger, geografisk begrensning mv.

Finansielle transaksjoner

Finansielle transaksjoner, som etablering av lån og garantier, skal dokumenteres. Ved etablering av lån skal det gis opplysninger om långiver. Dersom en nærstående långiver finansierer lånet mv. med ekstern kapital, skal det gis opplysninger om finansieringen. Alle betingelser for lånet, garantier mv. som valuta, løpetid, terminer, renter mv. skal oppgis. Hvis for eksempel morselskapet A i figur 10 tar opp et lån som videreformidles til ordreprodusent P1, skal både de vilkår A har avtalt med långiver og de vilkår ordreprodusent P1 har avtalt med A, dokumenteres.

4.4.2 Beskrivelse av transaksjonene i forhold til sammenlignbarhetsfaktorene

Armlengdeprinsippet forutsetter at det foretas en sammenligning med priser og vilkår som ville vært avtalt i en transaksjon inngått mellom uavhengige parter under sammenlignbare forhold. Sammenlignbarhet innebærer at det ikke er egenskaper ved de transaksjoner eller foretak som sammenlignes, som i vesentlig grad kan ha påvirket priser eller marginer.

I OECD-retningslinjene er det angitt fem sammenlignbarhetskriterier som vil være vesentlig for vurderingen av sammenlignbarheten. De fem sammenlignbarhetsfaktorene er, jf. forskriften § 6 tredje ledd.

- Produkters (varer, tjenesteytelser, materielle – og immaterielle eiendeler, mv.) egenskaper
- En funksjonsanalyse (funksjoner, risiko og eiendeler)
- Kontraktsvilkår
- Økonomiske omstendigheter (blant annet markedsmessig forhold)
- Forretningsstrategier

I henhold til OECD-retningslinjene vil transaksjoner og foretak være sammenlignbare dersom forskjeller i de fem sammenlignbarhetsfaktorene ikke i vesentlig grad har påvirket de økonomiske betingelsene som er avtalt mellom partene.

Forskjeller i de fem sammenlignbarhetsfaktorene vil ofte kunne forklare forskjeller i priser eller fortjenestemarginer for transaksjoner. Sammenlignbarhetsfaktorene brukes både til å vurdere transaksjonenes økonomiske vilkår og til å finne mulige sammenlignbare uavhengige transaksjoner.

4.4.2.1 Eiendelers eller tjenesters karakteristika

Den varen eller tjenesten som omsettes i den kontrollerte transaksjonen skal beskrives. Varens egenskaper og kvalitet vil påvirke hvilke priser som kan kreves for varen eller tjenesten. Karakteristika som skal beskrives inkluderer blant annet:

Materielle eiendeler

- Eiendelens fysiske egenskaper
- Kvalitet og pålitelighet
- Tilbudets tilgjengelighet og volum

Tjenester

- Tjenestens beskaffenhet og omfang

Immaterielle eiendeler

- Transaksjonsform (for eksempel lisensiering eller salg)
- Type eiendel (for eksempel patent, varemerke eller ekspertise)
- Varighet og grad av beskyttelse
- Forventede fordeler fra anvendelsen av eiendelen

Dersom foretaket kan ta en høyere pris enn normalt i markedet på grunn av varens eller tjenestens egenskaper eller kvalitet mv., bør dette angis. Det samme gjelder dersom foretaket tar en lavere pris enn normalt.

4.4.2.2 Funksjonsanalyse

Funksjonsanalysen er omtalt i avsnitt 4.3 foran. Den skal beskrive hvilke funksjoner som utføres, eiendeler som anvendes og den risiko som bæres av foretaket og de potensielt sammenlignbare foretak. Analysen skal være tilknyttet den transaksjonen som undersøkes og ikke utelukkende til selskapene i sin helhet. Se for øvrig avsnitt 4.4.3 nedenfor om aggregering av transaksjoner.

Hvor omfattende funksjonsanalysen skal være vil avhenge av transaksjonens kompleksitet og omfang. En enkel transaksjon som for eksempel et gjeldsforhold og renter på lån vil kreve en mindre omfattende analyse enn en kompleks transaksjon, se også avsnitt 4.3 foran som gir anvisning om innholdet i en funksjonsanalyse, samt OECD-retningslinjene pkt. 1.20 – 1.27.

4.4.2.3 Kontraktsvilkår

Det forventes at det redegjøres for hvordan forpliktelser, risiko og fordeler skal fordeles mellom partene. En analyse av kontraktsvilkårene bør derfor inngå i funksjonsanalysen. Alle avtaler skal fremlegges, jf. avsnitt 4.8 nedenfor.

4.4.2.4 Økonomiske forhold (markedsanalyse)

Det skal gis en redegjørelse over de omkringliggende forhold som kan ha påvirket priser og vilkår for de kontrollerte transaksjonene. Forskjellige forhold i markedet vil påvirke priser og vilkår, og prisen for en vare eller tjeneste vil derfor variere mellom ulike markeder for den samme varen eller tjenesten. Redegjørelsen skal derfor omfatte en oversikt over omstendigheter i markedet av økonomisk betydning for transaksjonens prisfastsettelse, herunder:

- Geografisk lokalisering
- Markedenes størrelse
- Graden av konkurranse i markedene
- Kjøpernes og selgernes relative konkurranseposisjon
- Tilgjengelighet av vare- eller tjenestesubstitutter
- Tilbuds- og etterspørselsnivå i markedet
- Myndigheters markedsregulering
- Markedsnivå (for eksempel detaljist, grossist mv.)
- Transaksjonens tidspunkt

Hvor omfattende redegjørelsen skal være vil avhenge av transaksjonens kompleksitet og omfang i forhold til de nevnte faktorer.

4.4.2.5 Forretningsstrategier

Det skal redegjøres for foretakets egne strategier og/eller konsernets strategier som har betydning for hvorledes priser og vilkår fastsettes. Forhold av betydning vil blant annet være:

- Innovasjon og utvikling av nye produkter
- Diversifiseringsgrad
- Risikovillighet/-aversjon
- Vurdering av politiske endringer
- Implikasjoner av arbeidsmiljølovgivning
- Markedsadgang eller økning av markedsandeler

Det er spesielt viktig at oversikten inneholder en generell beskrivelse av de faktorer som særlig påvirker lønnsomheten og prissettingen som trender, spesielle forretningsmessige strategier mv. Dette kan for eksempel være at foretaket for å øke sine markedsandeler senker sine utsalgspriser midlertidig til et nivå som ligger under sammenlignbare produkter i samme marked.

Oversikten skal også inneholde en beskrivelse av spesielle konkurransemessige aspekter ved foretaket, konsernet, bransjen eller markedet som i større eller mindre grad påvirker muligheten for positive resultater, som foretakets primære verdidrivere og konkurransefortrinn.

Videre skal det fremlegges en redegjørelse over de strategier som har hatt betydning for fastsettelsen av priser og vilkår, selv om strategiene er blitt implementert i årene forut for utarbeidelse av dokumentasjonen.

Alle disse elementene er vesentlige for å forstå bakgrunnen for de strategier foretaket eller konsernet har handlet etter.

4.4.3 Aggregering av transaksjoner

Deltar foretaket i mange likeartede eller nært sammenknyttede transaksjoner, kan disse aggregeres og beskrives samlet. Foretaket bør gi en begrunnelse for hvorfor de anser transaksjonene som likeartede eller nært sammenknyttede. Det skal fremgå av dokumentasjonen hvilke transaksjoner som er aggregert.

I utgangspunktet er det kun likeartede transaksjoner med like vilkår som kan aggregeres. Dette betyr blant annet at foretak som omsetter både varer og tjenester, må beskrive og redegjøre for disse transaksjonsartene hver for seg. Det samme gjelder for eksempel hvis foretaket selger varer i flere segmenter eller omsetter varer med ulike vilkår.

Hvilke transaksjoner som kan aggregeres må vurderes konkret der det tas utgangspunkt i de fem sammenlignbarhetsfaktorene. Transaksjoner som er ensartet i forhold til en samlet vurdering av sammenlignbarhetsfaktorene kan beskrives sammen. OECD-retningslinjene punkt 1.42 - 1.44 omhandler en

beskrivelse av separate og kombinerte transaksjoner. Eksempler på transaksjoner som kan sees under ett etter en helhetsvurdering av de konkrete forhold kan være:

- Langtidskontrakter for levering av råvarer og serviceytelser
- Rettigheter til utnyttelse av immaterielle eiendeler (lisenser mv.)
- Prisfastsettelse produkter som er tett knyttet sammen, når det er vanskelig å fastsette prisen for hvert enkelt produkt eller transaksjon
- Lisens til produksjonsknow-how og levering av komponenter til nærstående produsent

Eksempel 10:

I figur 10 i avsnitt 4.4.1 ovenfor ble det identifisert forskjellige transaksjonsarter. Enkelte av de identifiserte transaksjonsartene representerer løpende samhandel med mange enkeltstående transaksjoner over en tidsperiode, og noen av dem må sees på som sammenhengende transaksjoner eller nært sammenknyttede. I det omfang de enkelte transaksjoner innenfor de forskjellige transaksjonsarter er likeartede i forhold til de fem sammenlignbarhetsfaktorene, kan de aggregeres. Det er de syv hovedgruppene av identifiserte transaksjonsarter T1– T7 i eksempelet som skal beskrives og dokumenteres, hvis forutsetningene for aggregering er oppfylt.

Derimot kan det ikke foretas en aggregering av for eksempel omsetningen i transaksjon T7 til fra P2 til S2, i den grad denne innebærer forskjeller av økonomisk betydning i sammenlignbarhetsfaktorene. Dette kan være tilfelle blant annet dersom det er forskjeller i produkttype, vilkår for salget eller andre funksjoner og risiko, som for eksempel salg av merkevare kontra handelsvarer, garantiforpliktelser, leveringsbetingelser. Dersom P2 selger samme produkter til salgsselskaper i flere geografiske markeder vil det samme være tilfellet hvis de geografisk avgrensede markeder representerer vesentlige forskjeller i de økonomiske omstendighetene, eller at konsernet har forskjellig strategi i de ulike markedene. Slike forskjeller kan innebære vesentlige forskjeller i sammenlignbarhetsfaktorene, og dermed vil omsetning til salgsselskapene utgjøre forskjellige transaksjonstyper som skal beskrives og dokumenteres hver for seg.

Eksempel 11:

Foretak S1 i figur 10 er en salgskommisjonær. Foretakets virksomhet er å yte kommisjonstjenester til kommittent H Ltd. I utgangspunktet kan det synes som om dette er tjenester som skal aggregeres, de ytes til samme oppdragstaker i det samme markedet, under de samme økonomiske omstendigheter osv. Imidlertid kan det tenkes at S1 omsetter varer både i forbrukermarkedet og til bedriftsmarkedet, via salgskanaler som forhandlere, internett og direkte til bedrifter. I bedriftsmarkedet omsettes det til store kunder som krever bistand under prosjektering, behovsvurdering, implementering og support. Disse markedene krever forskjellig innsats og kompetanse og dermed kan ikke S1s kommisjonstjenester i forhold til alle markedene aggregeres. Et slikt foretak vil yte flere typer kommisjonstjenester som skal beskrives i forhold til de fem sammenlignbarhetsfaktorene. Dette er omsetning via internett, omsetning til forhandlere og omsetning i bedriftsmarkedet. Dersom det ikke er store forskjeller av økonomisk betydning innenfor de forskjellige hovedgruppene, kan disse imidlertid aggregeres.

I tillegg til at likeartede transaksjoner kan grupperes slik at de kan sammenlignes og prisfastsettes sammen, kan forskjellige transaksjoner være sammenhengende eller nært sammenknyttende slik at det kan være vanskelig å verdsette dem hver for seg. Denne type transaksjoner vil også kunne aggregeres.

Det kan også finnes situasjoner hvor en ”pakkeavtale” er inngått. Denne avtalen kan for eksempel inkludere betaling for benyttelsen av patent, knowhow, varemerker, leveranse av tjenester mv. Det kan i slike tilfeller være nødvendig å dele opp denne ”pakken” for å vurdere de enkelte transaksjonselementene for seg, før det til slutt vurderes, om priser og vilkår for hele ”pakken” samlet oppfyller armlengdeprinsippet.

Det er foretaket som må foreta vurderingen av hvilke transaksjoner som kan aggregeres, dvs. beskrives og prisfastsettes under ett. Det må sikres at dokumentasjonens beskrivelse av de eventuelt foretatte aggregeringene gir tilstrekkelig med opplysninger slik at det er mulig å vurdere om priser og vilkår er i overensstemmelse med armlengdeprinsippet.

4.4.4 Særlig om sentraliserte tjenester

Forskriften § 8 har særlige bestemmelser om sentralisert tjenesteyting internt i konsern. Dette kan dreie seg om administrative tjenester, men kan også være tjenester av annen karakter, herunder tekniske eller finansielle tjenester.

Konsern har gjerne felles administrative sentre enten i regioner eller for hele konsernet under ett, se figur 10 transaksjon T1. Disse tjenestene kan faktureres etter en direkte eller en indirekte metode. Dersom vederlag beregnes etter en direkte metode kan grunnlaget for eksempel være timepris, eller for hver enhet levert. Dersom det administrative senteret derimot fakturerer etter en indirekte metode vil dette typisk innebære at kostnadene fordeles til de foretak som hører til regionen etter en nøkkel (kostnadsfordeling). På grunn av den indirekte metodes unøyaktige karakter anses det viktig at foretaket finner relevante fordelingsnøkler for de enkelte typer av kostnader og ikke ser alt under ett. Valg av og begrunnelse for fordelingsnøkler skal være en del av dokumentasjonen for slike tjenester.

For det tjenesteytende selskap, jf. selskap D i figur 10 skal dokumentasjonen i slike tilfelle inneholde en oversikt over kostnadsgrunnlaget som fordeles eller faktureres. Det skal også redegjøres for hvilken vurdering som er gjort når foretaket har tatt stilling til hvilke kostnader som skal viderebelastes nærstående, fordelingsnøkkelen, metoden som er valgt og et eventuelt fortjenestepåslag på kostnadene. Det skal også begrunnes dersom det er valgt å ikke benytte fortjenestepåslag.

For det mottakende foretaket, for eksempel selskap S1 i figur 10, skal dokumentasjonen inneholde en oversikt over kostnadsgrunnlaget, fordelingsnøkkelen som er anvendt, hvilket fortjenestepåslag som eventuelt er lagt til kostnadene. I tillegg skal foretaket redegjøre for sin forventede nytte av de tjenestene som mottas.

I administrative sentre vil det også være kostnader som ikke kan fordeles. Dette er for eksempel aksjonærkostnader, kostnader ved å skaffe kapital og overordnet styring/ledelse av konsernet. Slike kostnader skal ikke inngå i fordelingsgrunnlaget. Videre må foretaket påse at kostnader vedrørende dupliserende tjenester, dvs. tjenester som foretaket selv utfører, ikke er med i fordelingsgrunnlaget. Det antas at armlengdeprinsippet ikke gir anledning til å kreve betaling for slike tjenester da det antas at en uavhengig part ikke ville vært villig til å betale for en tjeneste som han selv utfører. For nærmere veiledning om prising av sentraliserte tjenester i henhold til armlengdeprinsippet, se OECD-retningslinjene punkt 7.1 flg.

4.4.5 Redegjørelse for foretakets og konsernets immaterielle verdier

Foretaket skal redegjøre for egne immaterielle verdier. Videre skal dokumentasjonen omfatte en beskrivelse av konsernets immaterielle verdier av betydning for foretakets kontrollerte transaksjoner, jf. forskriften § 9. Beskrivelsen skal omfatte både bokførte og ikke bokførte verdier, samt angi antatt verdi for den enkelte immaterielle verdi. Det skal angis eierforhold, samt hvem som utnytter, utvikler og/eller vedlikeholder de immaterielle verdiene. Det bør også oppgis om verdiene er egenutviklet eller kjøpt.

Salgskommisjonær S1 fra figur 10 vil kunne ha egne immaterielle verdier i form av langsiktige avtaler med kommittent, langsiktige kundeforhold og kundebasen. Videre kan de besitte verdifull know-how om markedet. Konsernet ved morselskap A kan på sin side ha immaterielle verdier i form av varemerker, patenter, prosesser, know-how mv. knyttet til transaksjoner som S1 utfører. Disse immaterielle verdier vil ha betydning for vurderingen av hvilket nivå på vederlaget/avkastningen den enkelte part i transaksjonen skal ha.

4.4.6 Beskrivelse av kostnadsbidragsordninger

En kostnadsbidragsordning (KBO) er en avtale mellom nærstående om fordeling av kostnader knyttet til utvikling, produksjon eller kjøp av eiendeler, serviceytelser eller rettigheter mellom de deltakende foretak. Et foretak som inngår i en KBO vil videre ha rett til en andel av resultatene av samarbeidet i form av en bruksrett eller felles eiendomsrett til eiendeler eller tjenesteytelser som utvikles/produseres, eller er innskutt i KBOen.

Dokumentasjonen bør inneholde en beskrivelse av hvilke elementer som inngår i kostnadsgrunnlaget og hvilken fordel virksomheten har av disse tjenestene eller eiendelene. Det bør foreligge en oversikt over det totale kostnadsgrunnlaget som er fordelt eller dekket, og hvilke beløp som er betalt av foretaket.

Vilkårene for en KBO skal være avklart før den felles aktivitet påbegynnes, jf. armlengdeprinsippet. Det forventes at det finnes en skriftlig avtale.

Innskudd og løpende bidrag, skal ifølge OECD-retningslinjene fastsettes til markedspris. Bokførte verdier kan anvendes, dersom de gir uttrykk for markedsverdien. Verdiene skal dokumenteres.

Fordelingsnøkler

For å fastslå hver enkelt parts bidrag og rettigheter kan det fastsettes en fordelingsnøkkel. Det bør være en sammenheng mellom fordelingsnøkkelen og den fordel eller bruk som den enkelte deltaker har.

Hvis det for eksempel etableres en felles innkjøpsfunksjon, kunne fordelingsnøkkelen være den enkeltes innkjøp i en periode i forhold til det samlede innkjøp. Fordelingsnøkkelen kan ved utvikling av et edb-program være antall brukere av dette programmet.

Innskutte eiendeler

Verdien av den enkeltes deltagers innskudd verdsettes på tidspunktet for avtaleinngåelsen. Deltakerens andel av innskudd skal tilsvare deltakerens andel av fordelene.

Løpende kostnadsbidrag

De løpende kostnadsbidrag bør også fordeles etter de samme fordelingsnøkler som innskuddene. Løpende kostnadsbidrag kan være å dekke løpende kostnader for en tjenesteytelse alle deltakerne drar fordel av, eller løpende kostnader i forbindelse med utvikling av en eiendel, materiell som immateriell. De løpende kostnadsbidrag skal fastsettes på armlengdes vilkår.

En KBO bør dokumenteres med følgende opplysninger:

- Alle deltagerne i KBOen
- Hvilke aktiviteter som KBOen omhandler
- Varigheten av KBO-avtalen
- Fordelingsnøkler og hver enkel deltakers andel av den forventede fordel
- Innskudd fra den enkelte deltaker med angivelse av verdi
- Fordeling av funksjoner og risiko
- Utgiftene til foretaket i inntektsåret i forbindelse med avtalen
- Eventuelle ytterligere innskudd i løpet av inntektsåret
- Hvordan forholde seg til nye deltakere i avtalen
- Hvordan forholde seg til deltakeres uttrede av avtalen
- Hvordan forholde seg til endringer av de økonomiske forutsetningene for avtalen
- Endringer i avtalen

4.5 Sammenlignbarhetsanalyse

4.5.1 Innledning

I en sammenlignbarhetsanalyse sammenlignes vilkårene i en kontrollert transaksjon med vilkårene i en transaksjon inngått mellom uavhengige foretak under sammenlignbare forhold. Formålet med en sammenlignbarhetsanalyse er å vurdere hvorvidt kontrollerte transaksjoner er gjennomført til armlengdes vilkår og priser.

Før sammenligning kan gjennomføres er det nødvendig å sikre at sammenligningsgrunnlaget er tilstrekkelig sammenlignbart med den kontrollerte transaksjon. OECD-retningslinjene oppstiller fem sammenlignbarhetsfaktorer, se avsnitt 4.4.2 foran, som alle skal vurderes og gjennomgås for å sikre at sammenligningsgrunnlaget er sammenlignbart med den kontrollerte transaksjon. Vurderingen av transaksjonene i henhold til de fem sammenlignbarhetsfaktorene skal gjøres for foretakets egne transaksjoner og for de transaksjoner som vurderes benyttet som sammenligningsgrunnlag.

En sammenlignbar transaksjon er en transaksjon hvor det ikke er identifisert forskjeller som i vesentlig grad kunne ha påvirket pris og vilkår for den transaksjon som granskes, eller at justeringer (se avsnitt 4.5.3) kan gjøres for å eliminere den økonomiske virkningen av forskjellene.

Både ved søking etter sammenligningsgrunnlag og valg av prisingsmetode for de kontrollerte transaksjonene må en ta utgangspunkt i de økonomiske omstendigheter som kjennetegner de nærstående foretak og de kontrollerte transaksjonene. Disse skal være dokumentert i samsvar med kravene i forskriften §§ 3-9 og § 12. Søkingen etter sammenligningsgrunnlag avhenger til dels av hvilke prisingsmetoder som anses å være aktuelle, men samtidig vil valg av endelig prisingsmetode være påvirket av hvilke sammenlignbare transaksjoner som finnes. I veiledningen her redegjøres det for de to elementene hver for seg. Avsnitt 4.5 omtaler kravene som gjelder med hensyn til å dokumentere prosessen med å identifisere og evaluere sammenlignbare transaksjoner, mens kravene til dokumentasjon av valg og anvendelse av prisingsmetode for den kontrollerte transaksjonen beskrives i avsnitt 4.6 nedenfor.

Etter forskriften § 11 første ledd skal dokumentasjonen inneholde en sammenlignbarhetsanalyse, med mindre noe annet fremgår av tredje eller fjerde ledd. Dokumentasjonen kan unntaksvis leveres uten en sammenlignbarhetsanalyse dersom skattyter ikke har tilgang til sammenlignbare transaksjoner eller det har vært uforholdsmessig vanskelig eller kostnadskrevenende å innhente og bearbeide informasjon om eksterne sammenlignbare transaksjoner, jf. tredje ledd. Foretaket er i utgangspunktet ikke forpliktet til å utarbeide databaseundersøkelser, jf. fjerde ledd. I disse tilfeller skal dokumentasjonsplikten anses oppfylt selv om det ikke er utarbeidet en sammenlignbarhetsanalyse, forutsatt av skattyter begrunner hvorfor slik analyse ikke er utarbeidet og på annen måte godtgjør at priser og vilkår i kontrollerte transaksjoner er fastsatt i samsvar med armlengdeprinsippet. Det vises til avsnitt 4.5.6 nedenfor.

Dersom dokumentasjonen er fremlagt uten en sammenlignbarhetsanalyse kan ligningsmyndighetene likevel etter en vurdering av dokumentasjonen be foretaket legge frem en sammenligningsanalyse, herunder også i form av en databaseundersøkelse. Det vises til forskriften § 15 annet ledd og avsnitt 4.5.7 nedenfor.

4.5.2 Transaksjoner som kan anvendes som sammenligningsgrunnlag

Det er flere typer transaksjoner som kan anvendes som sammenligningsgrunnlag. Disse kan som hovedregel deles i følgende grupper:

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

OECD-retningslinjene oppstiller ikke noe hierarki mellom disse tre transaksjonstypene, og de grunnleggende krav til sammenlignbarhet er de samme. Men det ligger i sakens natur at transaksjoner som foretaket selv har inngått ofte lettere vil tilfredsstille de faktiske kravene til sammenlignbarhet, og informasjon om disse vil være lett tilgjengelig for foretaket. Det anbefales derfor at foretaket først undersøker om det har inngått transaksjoner med uavhengige foretak, som kan anvendes som sammenligningsgrunnlag for den kontrollerte transaksjonen. Det følger av forskriften § 11 tredje ledd at foretaket ikke kan unnlate å utarbeide en sammenlignbarhetsanalyse dersom det foreligger interne sammenlignbare transaksjoner som kan anvendes i analysen. Dersom foretaket har gjennomført transaksjoner med uavhengige foretak som har vært vurdert som potensielt sammenlignbare, men som etter nærmere vurdering likevel ikke anses som sammenlignbare, skal det redegjøres for dette, jf. avsnitt 4.5.5 nedenfor.

Dersom det ikke foreligger interne sammenlignbare transaksjoner, bør foretaket søke informasjon om eksterne sammenlignbare transaksjoner. Det kan være naturlig å starte en slik søkeprosess med å undersøke om andre foretak i konsernet har hatt transaksjoner med uavhengige parter, som kan egne seg som sammenligningsgrunnlag. Foretaket må forventes å foreta søk etter sammenlignbare transaksjoner i andre konsernselskaper uansett om det dreier seg om et datter-, søster- eller morselskap. Dette omfatter også nærstående foretak som skattyter ikke selv har hatt kontrollerte transaksjoner med.

Likeledes må en forvente at foretaket søker etter mulige sammenlignbare transaksjoner som det har kjennskap til (for eksempel om konkurrenter), eller søker sammenlignbare transaksjoner via internett, bransjetidsskrifter eller lignende.

Derimot er foretaket i utgangspunktet ikke forpliktet til å søke etter sammenlignbare transaksjoner i kommersielle databaser eller lignende. Det vil være en konkret vurdering fra sak til sak hvor omfattende søk etter sammenlignbare transaksjoner bør være. Foretaket skal opplyse om eventuelle mulige sammenlignbare uavhengige transaksjoner, som er avvist som sammenligningsgrunnlag, se avsnitt 4.5.5 nedenfor. Bestemmelsen i forskriften § 11 tredje ledd som åpner for at foretaket i visse tilfeller kan unnlate å utarbeide sammenlignbarhetsanalyse, sikter primært mot tilfeller hvor det i praksis ikke er mulig å fremskaffe informasjon om sammenlignbare foretak og transaksjoner uten å benytte databaseundersøkelser eller lignende.

Det ligger implisitt i kravet om sammenlignbarhet at også de foretak og transaksjoner som den kontrollerte transaksjonen sammenlignes med (sammenligningsgrunnlaget), må vurderes i forhold til de fem sammenlignbarhetsfaktorene. I hvilken utstrekning hver av disse faktorene er av betydning for den analysen som utføres, vil avhenge blant annet av type produkt, type transaksjon, bransje, markedsnivå (detaljist, grossist mv.) og hvilken prisingsmetode som anvendes. Resultatet av analysen vil være usikkert i de tilfeller det ikke foreligger tilstrekkelig opplysninger om sammenligningsgrunnlaget.

4.5.3 Justeringer

Formålet med justeringer er å oppheve den økonomiske effekten av forskjeller mellom den kontrollerte og den ukontrollerte transaksjonen. Forutsetningen for å foreta justeringer er at den foretatte analysen har frembrakt tilnærmedesvis sammenlignbare transaksjoner. I hvilke tilfeller det kan foretas justeringer for å fremme sammenlignbarheten, må avgjøres konkret. Justeringer kan foretas både på den kontrollerte transaksjonen eller på den ukontrollerte transaksjonen for oppnå bedre sammenlignbarhet.

For eksempel kan det foretas justeringer på følgende områder for å eliminere økonomiske forskjeller dersom dette har betydning for de avtalte priser og vilkår:

- produkter
- funksjoner
- risikoer
- leveringsbetingelser
- markedsforskjeller
- arbeidskapital
- forskjeller i regnskapsprinsipper

Nødvendigheten av flere og omfattende justeringer medfører at sammenligningsgrunnlaget blir mindre pålitelig. I disse tilfeller kan det bli spørsmål om transaksjonene var sammenlignbare i utgangspunktet.

Et eksempel hentet fra OECD-retningslinjene punkt 2.12:

”Et godt eksempel på at justeringer kan være nødvendig er det tilfelle der omstendighetene ved kontrollerte og ukontrollerte salg er identiske, bortsett fra at den kontrollerte salgsprisen er en pris som inkluderer levering, mens de ukontrollerte salgene finner sted til en nettoppris uten levering. Forskjellene i vilkår vedrørende transport og forsikring har i alminnelighet en utvetydig priseffekt som i rimelig grad lar seg bringe på det rene. For å fastslå den ukontrollerte salgsprisen bør en derfor justere prisen for forskjellen i leveringsbetingelsene.”

Det fremgår av forskriften § 11 annet ledd at det skal redegjøres for eventuelle justeringer som er foretatt for å forbedre sammenlignbarheten.

4.5.4 Bruk av armlengdeintervaller

I noen tilfeller vil det være mulig ved søk etter et sammenligningsgrunnlag å finne frem til et pålitelig resultat i form av en bestemt angitt sammenlignbar pris eller margin. Det vil si at det finnes én uavhengig transaksjon som oppfyller kravene til sammenlignbarhet, og at sammenlignbarheten for denne transaksjonen er bedre enn for andre kjente transaksjoner.

I andre tilfeller vil flere sammenlignbare uavhengige transaksjoner gi anvisning på et intervall av priser eller marginer. Dette intervallet kan gi en indikasjon på et armlengdes prisnivå. Dersom sammenligningsgrunnlaget og intervallet er dokumentert tilstrekkelig, og prisen på den kontrollerte transaksjon ligger innenfor intervallet, kan denne anses for å være armlengdes.

Når ingen prisingsmetode umiddelbart er fullt ut anvendbare, kan eventuelt flere metoder anvendes for å vurdere en armlengdepris eller -margin. På grunn av forskjellene mellom metodene kan de lede til forskjellige resultater, herunder også forskjellige intervaller. Disse intervallene kan benyttes til å finne et felles akseptabelt intervall. Det er imidlertid viktig at det skjer en vurdering av resultatenes relative pålitelighet.

Dokumentasjonen bør omfatte de vurderinger og beregninger som leder frem til et eller flere intervall.

4.5.5 Anvendt sammenligningsgrunnlag

Når foretaket har gjennomført en sammenlignbarhetsanalyse, skal hele analysen dokumenteres. Det er i denne sammenheng viktig at foretaket også beskriver og dokumenterer fremgangsmåten i sammenlignbarhetsanalysen med hensyn til fremskaffelsen av sammenlignbare transaksjoner og analysen av disse.

Det skal være mulig å etterprøve sammenlignbarheten for det valgte sammenligningsgrunnlaget. Hele prosessen med å velge sammenligningsgrunnlag skal dokumenteres. Herunder skal det redegjøres for hvilke faktorer som er av særlig betydning for valg av sammenlignbare transaksjoner og hvilke justeringer som er gjort, jf. forskriften § 11 annet ledd. Dokumentasjonen bør videre inneholde opplysninger om hvilke transaksjoner mellom uavhengige foretak som er vurdert som potensielt sammenlignbare, men som foretaket har forkastet som sammenligningsobjekt. Fravalget bør begrunnes.

Hvis foretaket har unnlatt å anvende interne (dvs. egne) transaksjoner eller transaksjoner fra sine største konkurrenter som sammenligningsgrunnlag, bør dette begrunnes nærmere.

4.5.6 Mangel på sammenlignbare transaksjoner

I praksis forekommer det at det ikke kan identifiseres sammenlignbare, uavhengige transaksjoner som er egnet å benytte som sammenligningsgrunnlag, selv om det legges betydelig arbeid i analysen. Unntaksvis kan foretaket også unnlate å gjennomføre en full sammenlignbarhetsanalyse, jf. forskriften § 11 tredje ledd. I disse situasjonene skal foretaket begrunne hvorfor en sammenlignbarhetsanalyse ikke er utarbeidet og redegjøre for de økonomiske vurderinger og analyser som ligger til grunn for prissettingen som er anvendt i de kontrollerte transaksjoner, jf. forskriften § 11 tredje ledd. Foretaket bør også redegjøre for hvorfor prisingen etter foretakets oppfatninger er i overensstemmelse med armlengdeprinsippet, og dokumentasjonen må inneholde informasjon som gir ligningsmyndighetene mulighet til å teste hvorvidt dette er tilfellet.

En begrunnelse for at de kontrollerte transaksjonene er priset på armlengdevilkår, vil blant annet kunne basere seg på følgende elementer:

- Priskalkyler
- Funksjonsanalyse
- Sammenheng mellom funksjon, risiko og inntjening
- Bidragsanalyser
- Andre markedsdata.

Det understrekes at det alltid må vurderes konkret, hvilke elementer som er mest hensiktsmessig å inkludere i vurderingen.

Et naturlig utgangspunkt for en armlengdebegrunnelse, vil være å sammenholde opplysningene fra funksjonsanalysen om de utførte funksjonene, påtatte risikoer og anvendte eiendeler i en kontrollert transaksjon, med fordelingen av inntjeningen fra transaksjonen. Det anbefales at det skjer en løpende vurdering av om anvendte priser og vilkår er i henhold til armlengdeprinsippet. En rimelighetsvurdering kan være å se på hvorledes partene i transaksjonen blir kompensert for de funksjoner mv. som de bidrar med i transaksjonen.

Vurderingen av hvordan partene i en transaksjon skal kompenseres, støtter seg blant annet på funksjonsanalysen. Fordelingen av inntjening som oppnås ved handel mellom uavhengige parter, vil normalt avspeile utførte funksjoner, anvendte aktiver og påtatte risikoer.

Opplysninger om uavhengige konkurrerende selskaper og andre markedsdata kan også bidra til at internprisens forhold til armlengdeprinsippet blir opplyst, selv om opplysningene ikke er tilstrekkelige til å utarbeide noen egentlig sammenlignbarhetsanalyse.

For noen særskilte transaksjoner innenfor spesielle virksomhetsområder vil det kunne forekomme standardiserte priser og vilkår også for kontrollerte transaksjoner. I disse særskilte tilfellene må det kunne vurderes om også en slik kontrollert transaksjon kan gi veiledning for hva som er armlengdes vilkår.

4.5.7 Databaseundersøkelser

Etter forskriften § 15 annet ledd kan ligningsmyndighetene be om at det utarbeides en sammenlignbarhetsanalyse, herunder en databaseundersøkelse. Leveringsfristen for en databaseundersøkelse er 60-90 dager etter påkrav. Som vedlegg 2 følger veiledning om gjennomføring av databaseundersøkelser.

4.6 Beskrivelse av internprisingen av de kontrollerte transaksjonene

4.6.1 Generelt

Det fremkommer av forskriften § 10 at foretaket skal redegjøre for den prissettingsmetoden som er anvendt i en kontrollert transaksjon. Det skal redegjøres for hvorfor metoden er valgt, og hvorfor priser og vilkår anses for å være i samsvar med armlengdeprinsippet, samt hvordan man har kommet frem til armlengdes pris.

Hvis foretaket eller konsernet har utarbeidet en internprisstrategi, skal det redegjøres for denne. Skriftelige utarbeidede strategier eller internprisinstrukser mv. skal inngå i dokumentasjonen. En slik strategi vil fastlegge prinsippene for hvordan interne priser og vilkår skal fastsettes. Videre vil strategien ofte gi anvisning på hvilke prisingsmetoder som skal anvendes i relasjon til de ulike arter av transaksjoner. Dersom konsernet har utarbeidet en global internprisstrategi hvor de for eksempel anvender samme prisingsmetode og vilkår for alle interne varesalgstransaksjoner, må imidlertid foretaket i redegjørelsen for valg og anvendelse av metode sikre at det er vurdert om disse vilkår også tilfredsstiller armlengdeprinsippet for foretakets egne kontrollerte transaksjoner.

Det er ikke krav om anvendelse av noen bestemt av de anbefalte metoder, jf. OECD-retningslinjene. Det forventes at foretaket angir i hvilken utstrekning prissettingsmetoden er forenlig med de metodene som er beskrevet i retningslinjenes kapittel II og III. Foretaket må dokumentere at pris og vilkår er i overensstemmelse med armlengdeprinsippet uavhengig av valgt metode, herunder fremlegge en kalkyle som viser hvordan foretaket har kommet frem til armlengdes pris.

Metodenes styrker og svakheter er beskrevet nærmere i OECD-retningslinjene som også gir veiledning i anvendelsen av metodene.

OECD-retningslinjene inneholder fem metoder som kan anvendes til å fastsette eller teste priser på transaksjoner mellom nærstående. Det er ikke et krav med hensyn til valg av metode, men den metode som anvendes skal være egnet til å gi et resultat som er i samsvar med armlengdeprinsippet. Hvilken metode som er best egnet i det enkelte tilfelle vil bero på transaksjonens art og tilfanget av opplysninger som gir grunnlag for pålitelige sammenligninger med priser, vilkår eller fortjenestemarginer. Metodene bygger på ulike grunnlag, og det vil derfor kreves ulik informasjon med hensyn til anvendelsen av disse.

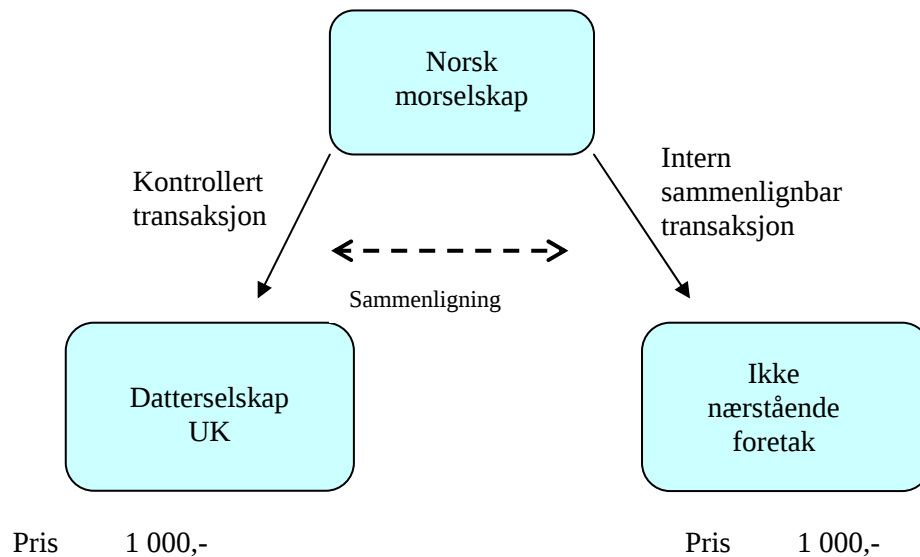
I kapittel II i OECD-retningslinjene beskrives de tradisjonelle transaksjonsbaserte metodene. Disse er Sammenlignbar ukontrollert pris-metoden (SUP), Kostplussmetoden og Videresalgsprismetoden. I retningslinjenes kapittel III gjennomgås transaksjonsoverskuddsmetodene; Overskuddsdelingsmetoden (Profit Split) og Transaksjonsbasert nettomargin metoden (TNMM). Det gis en kortfattet beskrivelse og illustrasjon av metodenes virkemåte i avsnitt 4.6.2 nedenfor. Selv om foretaket har anvendt en ensidig prisingsmetode som Kostplussmetoden, Videresalgsprismetoden eller TNMM, kan det være fornuftig også å gjennomføre en analyse av hvilken fortjeneste som tilfaller de andre partene i transaksjonen. Ved å gjennomføre en slik "rimelighetssjekk" av resultatet vil en sikre at ingen av partene tillegges for høy eller lav fortjeneste, alle partene sett under ett. Ulike prisingsmetoder kan anvendes til dette formålet, men ofte vil det være naturlig å anvende Overskuddsdelingsmetoden, som omfatter alle partene i transaksjonen. Det er særlig i integrerte og mer komplekse transaksjoner at det vil være behov for å foreta en slik undersøkelse av alle partene i transaksjonen. Som beskrevet i avsnitt 4.2.2 foran vil det derfor særlig i disse situasjonene være relevant at dokumentasjonen inneholder opplysninger om økonomiske resultater til andre foretak i transaksjons- eller verdikjeden.

4.6.2 En kort oversikt over OECDs prisingsmetoder

4.6.2.1 Sammenlignbar ukontrollert pris-metoden (SUP)

Den sammenlignbare ukontrollerte pris-metoden tar utgangspunkt i markedsprisen på sammenlignbare varer eller tjenester, renter osv. Metoden sammenligner prisen på eiendeler eller tjenester i en kontrollert transaksjon med prisen for eiendeler eller tjenester i en sammenlignbar ukontrollert transaksjon inngått under

sammenlignbare forhold. Man kan sammenligne priser på varer eller tjenester mellom to uavhengige (ekstern sammenlignbar transaksjon), eller priser på varer eller tjenester mellom foretaket og en ukontrollert part (intern sammenlignbar transaksjon, som illustrert i figur 11). Transaksjoner mellom andre foretak i konsernet og uavhengige parter kan også anvendes som sammenligningsgrunnlag dersom omstendighetene rundt transaksjonene er sammenlignbare.



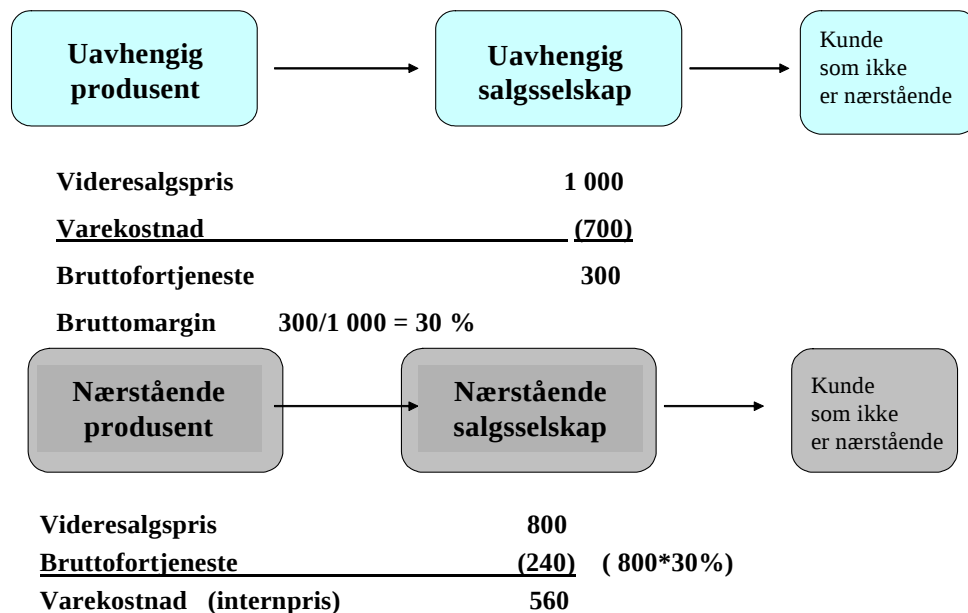
Figur: 11 Sammenlignbar ukontrollert prismetode - intern sammenlignbar transaksjon

For at en sammenligning skal være meningsfull må de økonomiske omstendighetene i transaksjonene være tilstrekkelig sammenlignbare, jf. OECD-retningslinjene punkt 2.7. Det vises til figur 10 hvor transaksjonen T 3 gjelder salg av logistikkjenester fra L til regionalt hovedkontor H. Slike tjenester leveres også av eksterne selskap til uavhengige parter. I dette tilfelle kan det derfor identifiseres en markedspris som relaterer seg til transaksjonens omfang, størrelse og frekvens. I denne transaksjonen vil volum, fraktlengder og fraktmåter være de avgjørende faktorene for vurderingen av pris. Ved andre transaksjoner vil det være andre faktorer som er avgjørende ved vurdering og fastsettelse av priser.

Den sammenlignbare ukontrollerte pris-metoden er den mest direkte metoden forutsatt at det foreligger tilstrekkelige opplysninger til å foreta en sammenligning. Metoden er trolig mest anvendelig innen råvarebransjen, for jordbruksprodukter og for finansielle produkter. Vanskeligheten med metoden består i å finne transaksjoner som er tilstrekkelig sammenlignbare. Interne sammenlignbare transaksjoner antas i mange tilfeller å være tilstrekkelig sammenlignbare.

4.6.2.2 Videre salgsprismetoden

Metoden tar utgangspunkt i den prisen varen er solgt for til uavhengig tredjepart. Denne prisen reduseres med en bruttomargin. Differansen etter fradrag av en armlengdes bruttomargin vil være armlengdeprisen for den kontrollerte transaksjonen. Metoden vil typisk kunne være egnet når en produsent selger en vare til et nærstående salgsforetak som selger varen videre til uavhengig tredjepart.

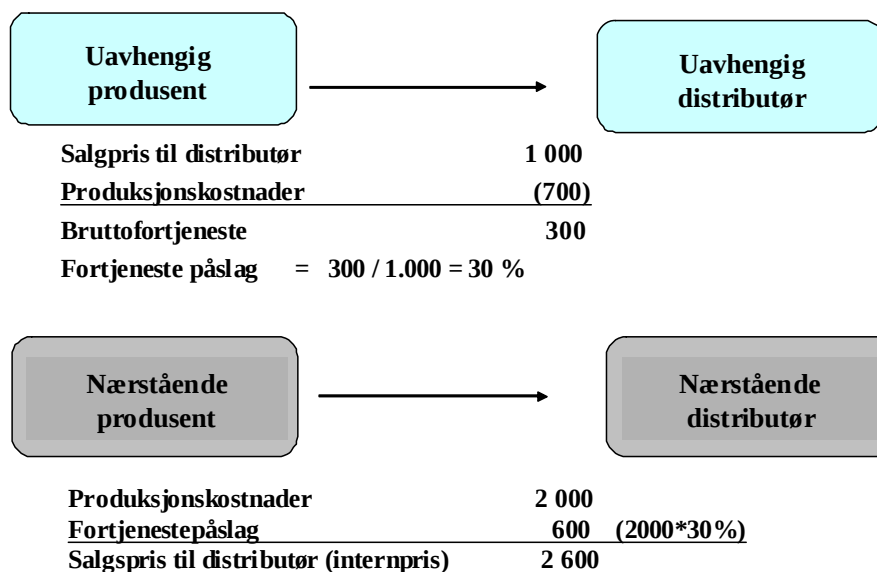


Figur 12: Videresalgsmetoden

Metoden kan være krevende å anvende fordi verdien som tilføres produktet i salgsleddet kan være vanskelig å måle. Dette gjelder særlig i de tilfeller salgsselskapet tilfører verdier eller vedlikeholder for eksempel varemerker. Metoden vil som de andre metodene være avhengig av at sammenligningsgrunnlaget tar hensyn til slike forhold, eller at det kan foretas justeringer jf. OECD-retningslinjene punkt. 2.21. I transaksjonen T 7 i figur 10 som gjelder omsetning fra produsent P2 til salgsselskapet S2, bør det vurderes om videresalgsmetoden kan anvendes. Utgangspunktet for beregningen av internpris for varesalget fra P2 til S2, vil være den pris S2 krever ved salg til ekstern kunde (videresalgsprisen). I denne gjøres det fradrag for en beregnet bruttofortjeneste. For å kunne fastsette en beregnet bruttofortjeneste i den kontrollerte transaksjonen, må en identifisere en eller flere sammenlignbare transaksjoner inngått mellom uavhengige parter, og undersøke hvilken bruttofortjenestemargin som er oppnådd i disse transaksjonene. Deretter reduseres S2s videresalgspris med samme bruttomargin for å komme frem til internprisen for varesalget fra P2 til S2. Bruttofortjenestemarginen vil her være den vesentlige faktoren som vurderes ved anvendelse av metoden og grunnlaget vil være omsetningen.

4.6.2.3 Kostplussmetoden

Kostplussmetoden tar utgangspunkt i kostnadene ved å produsere eller omsette en vare, tjeneste mv. og legger på en markedsmessig bruttomargin eller påslag. Denne bruttomarginen sammenlignes med marginer fra sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner. Om sammenlignbarhet, se OECD-retningslinjene punkt. 2.34.



Figur 13: Kost plussmetoden

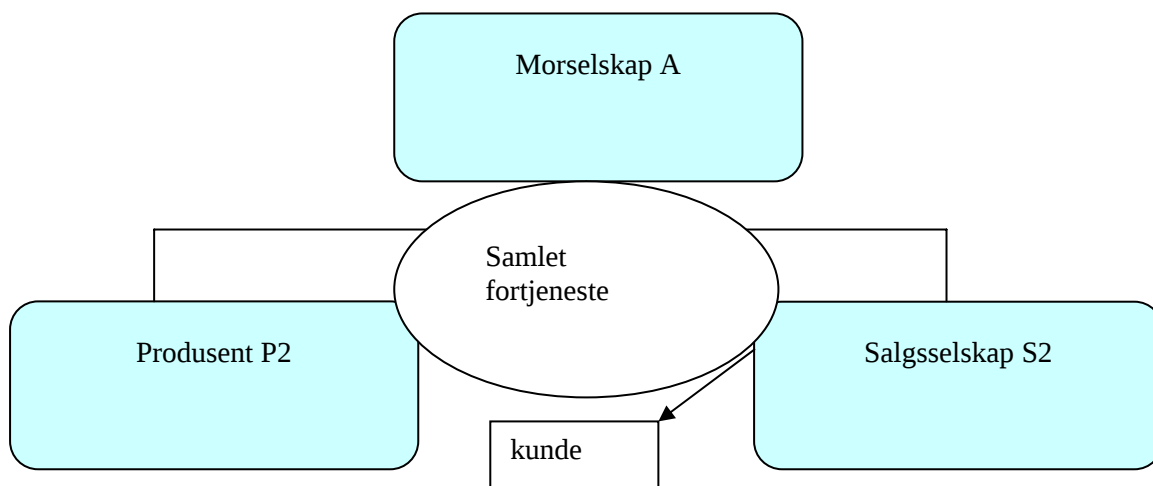
Metoden tar utgangspunkt i faktiske relevante kostnader, og legger til armlengdes bruttofortjeneste eller margin. Etter OECD-retningslinjene punkt 2.41 er det kun direkte og indirekte kostnader knyttet til produksjon av varen eller tjenesten som skal inngå kostnadsgrunnlaget. Dette innebærer at generelle driftskostnader, som administrasjons-, salgs- og finansieringskostnader ikke skal tas med i kostnadsgrunnlaget. Metoden er mest anvendbar for foretak som videreforedler halvfabrikata, leieproduksjon mv. Ordreprodusent P1 i figur 10 omsetter tjenester til regionalt hovedkontor H. For beregningen av tjenestevederlaget til P1 må det undersøkes hvilket fortjenestepåslag uavhengige produsenter anvender i sine kalkyler. Foretaket må deretter identifisere de kostnadene som er direkte og indirekte knyttet til produksjonen av varene. Med tillegg av det sammenlignbare fortjenestepåslaget, vil dette utgjøre tjenestevederlaget. Dette betyr at den vesentlige informasjon med å anvende metoden er de direkte og indirekte kostnadene knyttet til produksjonen, samt armlengdes fortjenestepåslag.

Forutsetningen for å anvende metoden på tjenester er at det er tilstrekkelig sammenheng mellom kostnaden for å produsere tjenesten og den verdi tjenesten utgjør for mottakeren (dvs. hva mottakeren er villig til å betale for tjenesten).

4.6.2.4 Overskuddsdelingsmetoden

Metoden innebærer at en fortjeneste eller et tap som oppstår med bakgrunn i en kontrollert transaksjon fordeles mellom de involverte foretakene basert på verdien av de funksjoner, risiko og eiendeler hver bidrar med, se OECD-retningslinjene punkt 3.5 – 3.25. Overskuddsdelingsmetoden anvendes slik at først fastsettes den totale fortjeneste eller tap som har oppstått som følge av samarbeidet mellom to eller flere nærstående parter. Deretter fordeles den sammenlagte transaksjonsgevinst eller -tap på en måte som gjør at hver enkelt oppnår et armlengdes resultat. Metoden forutsetter således at det gis tilstrekkelig informasjon til å vurdere alle parter bidrag av funksjoner, risiko og eiendeler. Dette betyr at funksjonsanalysen er sentral ved anvendelsen av metoden, som for transaksjon T4 i figur 10 bør omfatte alle bidragsytere som, regionalt hovedkontor H, morselskap A, FoU F, Produsent P1, logistikk og lager L og sentral enhet D. Det må gis opplysninger om alle kostnader med tilknytning til transaksjonen. Videre bør det gis informasjon om verdien av de materielle- og immaterielle eiendeler som benyttes i transaksjonen, samt avkastningskrav på disse eiendeler. Fortjenestefordelingen kan for eksempel skje etter en bidragsmetode eller etter en residualmetode, se figur 14.

Eksempel på en fordeling av fortjeneste basert på konsernets vurdering av de enkelte foretakenes bidrag mht en valgt transaksjon:



Bidragsmetoden

Samlet fortjeneste 1 000

Bidragstyttere

Produsent P2 bidrag 2/6

Salgsselskap S2 bidrag 3/6

Morselskap A bidrag 1/6

Fortjenesten blir fordelt som følger

P2 $1\,000 \cdot \frac{2}{6} = 333,33$

S2 $1\,000 \cdot \frac{3}{6} = 500,00$

A $1\,000 \cdot \frac{1}{6} = 166,67$

Residualmetoden

Samlet fortjeneste 1 000

Bidragstyttere

Produsent P2 rutinemessig bidrag 100

Salgsselskap S2 rutinemessig bidrag 150

Morselskap A rutinemessig bidrag 0

Restfortjenesten på 750 blir fordelt basert på foretakenes bidrag (funksjoner, risiko og immaterielle eiendeler) etter dekning av kostnader mv.

P2 $750 \cdot \frac{1}{4} = 187,50$, totalt 287,50

S2 $750 \cdot \frac{1}{4} = 187,50$, totalt 337,50

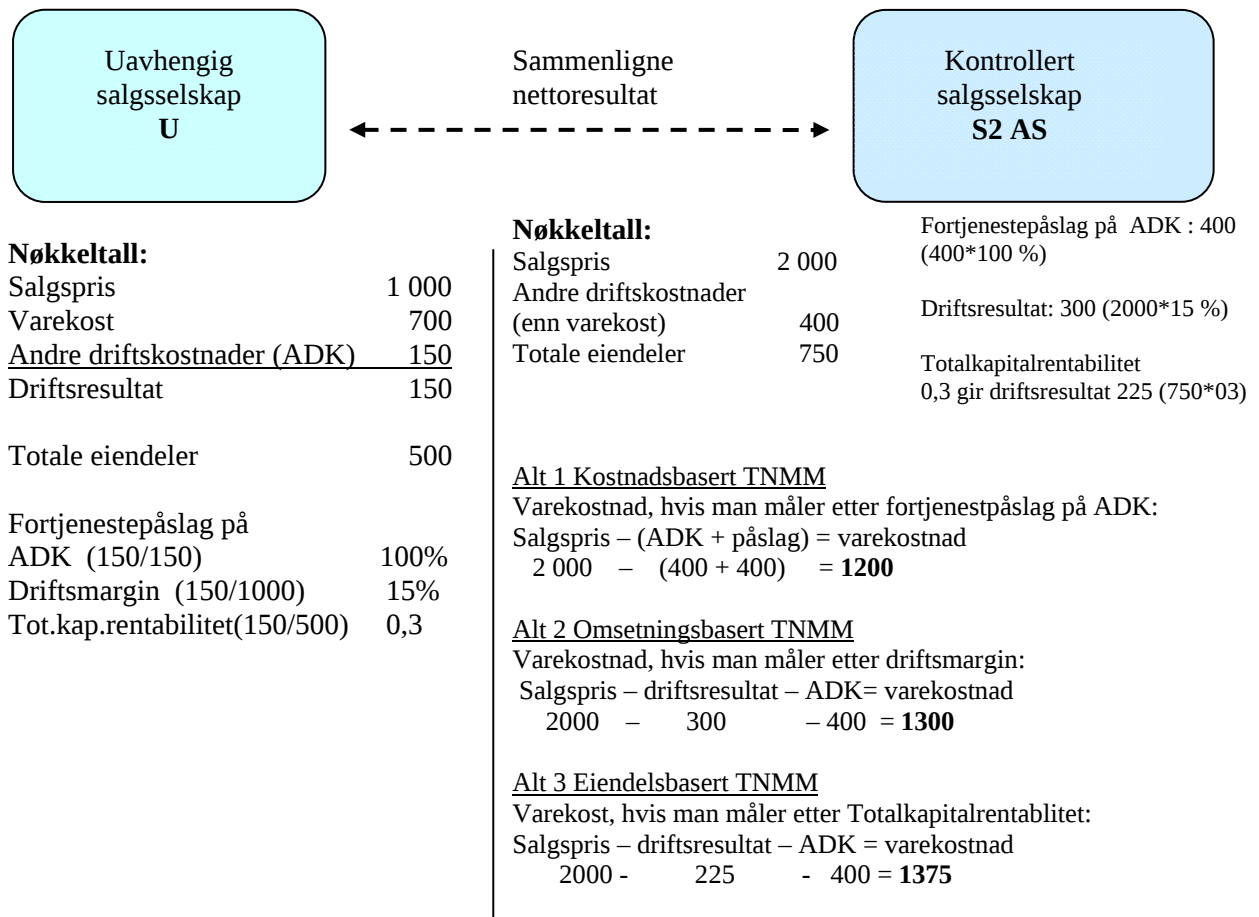
A $750 \cdot \frac{2}{4} = 375,00$ totalt 375,00

Figur 14: Overskuddsdelingsmetoden

I OECD-retningslinjene fremkommer det at overskuddsdelingen bør skje på bakgrunn av budsjett og ikke i etterkant av transaksjonen. Der redegjøres det også for fordeler og ulemper ved metoden. En av fordelene er at den kan anvendes uten at sammenlignbare transaksjoner kan identifiseres, da fordelingen (enten av samlet fortjeneste ved transaksjonen eller av residualfortjenesten) normalt bygger på verdien av den enkeltes bidrag. En ulempe er at det kan være vanskelig å anvende eksterne markedsdata til å verdsette de enkelte funksjoner, risiko og eiendeler som anvendes i transaksjonen, fordi det innebærer at transaksjonen må deles på elementer innenfor funksjoner, risikoer eller eiendeler som måles hver for seg.

4.6.2.5 Transaksjonsbasert nettomarginmetode (TNMM)

Metoden innebærer en sammenligning av nettofortjenesten i en kontrollert transaksjon med nettofortjenesten i en ukontrollert transaksjon, se OECD-retningslinjene punkt 3.26 – 3.48. Nettofortjeneste vil være foretakets driftsmessige resultat for den kontrollerte transaksjonen. Forskjellen mellom å benytte nettomarginer og bruttomarginer som sammenligningsgrunnlag består prinsipielt i at en nettofortjenestemargin fremkommer etter at også andre driftskostnader enn direkte og indirekte produksjonskostnader er trukket fra, jf. OECD-retningslinjene punkt 2.41.



Figur 15: Transaksjonsbasert nettomarginmetode

Ved anvendelse av metoden måles foretakets nettofortjeneste i prosent i forhold til et grunnlag, som omsetning, kostnader eller eiendeler. Deretter sammenlignes denne nettomarginen med nettomarginer fra sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner. I figur 15 er nettomarginen beregnet i forhold til tre forskjellige grunnlag; henholdsvis "andre driftskostnader" (kostnadsbasert TNMM), "driftsmargin" (omsetningsbasert TNMM) og "totalkapitalrentabilitet" (eiendelsbasert TNMM). De tre beregningene gir alle ulike varekostnader i den kontrollerte transaksjonen. Dette illustrerer at valg av grunnlag er viktig ved anvendelse av metoden og at det grunnlaget som nettomarginen beregnes av har tilstrekkelig tilknytning til transaksjonen(e). Det vises også til punkt 7 i vedlegg 2.

Nettomarginer er mindre påvirket av transaksjonsforskjeller enn det som er tilfellet for pris. Nettomarginer kan også være mer robuste overfor visse funksjonelle forskjeller enn det som er tilfellet med bruttomarginer. En vesentlig svakhet ved metoden er imidlertid at nettomarginen – i betydelig større grad enn bruttomarginen – blir påvirket av ulike driftskostnader som ikke vedrører den kontrollerte transaksjonen. Anvendes metoden ukritisk på foretakets samlede fortjeneste i løpet av en periode, vil mange ulike produkter og/eller tjenester som har ulike lønnsomhet bli behandlet under ett. Dette resultat vil derved mangle den tilstrekkelige tilknytning til transaksjonen som prisen, og vil dermed ikke være i tråd med armlengdeprinsippet. Det bør ikke sammenlignes flere transaksjoner under ett enn de transaksjonene som kan aggregeres, se avsnitt 4.4.3 ovenfor.

4.7 Uvesentlige transaksjoner

Kravene i forskriften §§ 4 – 12 omfatter ikke kontrollerte transaksjoner som er uvesentlige jf. forskriften § 13. Vedlagt dokumentasjonen skal imidlertid være en opptegning over kontrollerte transaksjoner foretaket selv anser som uvesentlig. Selv om disse transaksjonene er unntatt særskilt dokumentasjonsplikt vil armlengdeprinsippet gjelde også for disse kontrollerte transaksjonene.

En transaksjon er uvesentlig i henhold til forskriften dersom den er en enkeltstående transaksjon med beskjedent økonomisk omfang, jf. forskriften § 13 annet ledd. Det kan ikke gis noen fast grense for når en transaksjon er av et tilstrekkelig beskjedent omfang, til å bli betraktet som uvesentlig. Dette vil alltid bero på en konkret vurdering. En transaksjon kan godt være "enkeltstående", selv om samme type transaksjon finner sted mer enn en enkelt gang. Det forutsettes imidlertid at det dreier seg om et begrenset antall tilfeller som ikke har karakter av et løpende samhandelsforhold.

Eksempler på slike enkeltstående transaksjoner kan være betaling av en enkelt tjeneste med et lavt timeverk eller utlegg av små kostnader mv., eller at en virksomhet låner et møtelokale hos et nærstående foretak. Tilsvarende gjelder ved kortvarig utlån av en medarbeider til et nærstående foretak, eller hvis en virksomhet bekoster bespisning i forbindelse med eksempelvis kurs for medarbeidere hos nærstående foretak. Fordelingen av kostnader ved fellesarrangementer, samt omkostninger av lignende karakter vil også ofte være å betrakte som uvesentlige.

Disse eksemplene viser at uvesentlige transaksjoner i denne forbindelse vil være transaksjoner som ikke er omfattet av foretakets inntektskapende virksomhet, men transaksjoner som oppstår leilighetsvis. Dette er ensbetydende med at transaksjoner som vedrører den inntektskapende virksomhet kun unntaksvis vil kunne anses som en uvesentlig transaksjon.

Transaksjoner vedrørende immaterielle verdier, herunder overdragelse av immaterielle eiendeler, vil bare helt unntaksvis kunne anses som en uvesentlig transaksjon. Dette skyldes at verdien av en immateriell eiendel ofte vil være usikker og det vil derfor være vanskelig å på forhånd fastslå at transaksjonen har et beskjedent økonomisk omfang. Det at et foretak har vurdert at et patent ikke har noen verdi betyr ikke at en eventuell overdragelse ikke bør dokumenteres. Det som her er sagt om immaterielle eiendeler gjelder tilsvarende for andre transaksjoner hvor verdien er usikker.

Hvorvidt en transaksjon er uvesentlig vil i utgangspunktet være gjenstand for en absolutt og ikke en relativ vurdering. Det vil si at det ikke er forskjell på hvilke transaksjoner som kan anses uvesentlige for store og små foretak. Et foretak med mange komplekse og verdifulle transaksjoner bør imidlertid rette sin primære oppmerksomhet mot disse.

4.8 Inngåtte avtaler

Alle skriftlige avtaler av betydning for de kontrollerte transaksjoner skal fremlegges, jf. forskriften § 12. Det bør utarbeides en liste over alle avtalene. En slik liste bør også inneholde eventuelle muntlige avtaler som foretaket har inngått og som er av betydning for pris og vilkår i kontrollerte transaksjoner.

Avtaler angående forhold knyttet til internprisfastsettelsen som er inngått mellom foretaket eller konsernet med andre myndigheter og som har betydning for foretaket, skal også inngå i dokumentasjonen. Dette kan for eksempel være såkalte APAs (advanced pricing agreements) eller bindende forhåndsuttalelser.

5 Formelle krav

5.1 Språkkrav

Etter forskriften § 16 første ledd skal dokumentasjonen utarbeides på norsk, svensk, dansk eller engelsk. Det er ikke åpnet for bruk av andre språk.

5.2 Frist for fremleggelse

Internprisingsdokumentasjon skal bare leveres etter påkrav fra ligningsmyndighetene. Fristen for fremleggelse er 45 dager etter påkrav, jf. forskriften § 15 første ledd.

Når dokumentasjonen ikke inneholder en sammenlignbarhetsanalyse kan ligningsmyndighetene etter en vurdering av den mottatte dokumentasjon anmode om at en slik utarbeides. Myndighetene kan herunder be om at det utarbeides en databaseundersøkelse. Frist for fremleggelse av databaseundersøkelsen vil være 60 – 90 dager etter at det er anmodet om det, forskriften § 15 annet ledd.

5.3 Ajourføring og oppbevaring av dokumentasjonsmateriale

Internprisingsdokumentasjonen skal være skriftlig, enten på papir eller elektronisk.

Dokumentasjon skal opprettes for hvert inntektsår, og oppbevares i minst 10 år, jf. forskriften § 14 og § 16 annet ledd. Oppbevaring kan skje både på papir og elektronisk.

Det stilles ikke krav til oppbevaringssted. Innlevering forutsettes å skje innen angitte frister, uavhengig av oppbevaringssted.

5.4 Forholdet til EUs adferdskodeks for internprisdokumentasjon

EU adferdskodeks for internprisdokumentasjon (EUs adferdskodeks) er EUs standardiserte dokumentasjonskrav vedrørende internprising. Hensikten med EUs adferdskodeks er å lette dokumentasjonen for foretakene, samt øke åpenheten og forutsigbarheten for foretakene og skattemyndighetene. EU anmoder alle medlemsland om å implementere reglene, men det er gitt uttrykk for at foretakene ikke er bundet av reglene såfremt det vil medføre store kostnader for foretakene å utarbeide dokumentasjonen. EUs adferdskodeks er såkalt ”soft law”, dvs. at det ikke utstedes bindende direktiv, og det er opp til det enkelte medlemsland å bestemme hvordan regelverket skal implementeres.

Dokumentasjon utarbeidet etter EUs adferdskodeks vil inneholde to deler; en masterfil og en landsspesifikk del.

Masterfilen bør inneholde

- En generell beskrivelse av virksomheten og virksomhetens strategi, inkludert endringer fra foregående år.
- En generell beskrivelse av gruppens organisatoriske, legale og operasjonelle struktur, inklusive et organisasjonskart, en liste av konsernets medlemmer og en beskrivelse av deltakelsen til morselskapet i datterselskapenes drift.
- En generell identifikasjon av de nærstående foretak som deltar i kontrollerte transaksjoner innen EU
- En generell beskrivelse av de kontrollerte transaksjoner som involverer virksomheter i EU, dvs. en beskrivelse av:
 - Transaksjonsflyten (materielle og immaterielle varer og tjenester, samt finanstransaksjoner)
 - Fakturaflyten
 - Transaksjonenes størrelse i beløp

- En generell beskrivelse av utførte funksjoner, påtatt risiko og en beskrivelse av endringer i funksjoner og risiko fra det ene år til det andre, for eksempel endring fra distributør med alle funksjoner til kommisjonær
- Eierskapet til foretakets immaterielle eiendeler (patenter, varemerker, varenavn, knowhow mv.) og royalties betalt eller mottatt.
- Foretakets internprisingspolicy eller en beskrivelse av foretakets internprisingssystem som forklarer hvorfor foretakets priser må regnes å være etter armlengdestandarden.
- En liste over kostnadsbidragsordninger, APAer eller andre avgjørelser som dekker internprisingsaspekter for foretakets medlemmer innen EU.
- En forpliktelse av skattyter til å fremlegge ytterligere dokumentasjon på forespørsel innen rimelig tid og i samsvar med nasjonale regler.

Den landspesifikke delen bør inneholde:

- Detaljert beskrivelse av virksomheten og virksomhetens strategi
- Informasjon om de transaksjoner som foretas i landet
- Sammenlignbarhetsanalyse
- En forklaring om valg og bruk av intern prisingsmetoder
- Relevant informasjon om interne og/eller eksterne sammenlignbare transaksjoner
- En beskrivelse av implementeringen av internprisings strategi ("policyen").

Dokumentasjonen skal fremlegges ved forespørsel, det kan allikevel forventes at morselskapet i det minste utarbeider masterfilen i god tid før selvangivelser skal leveres.

I Norge kan foretaket velge å utarbeide dokumentasjonen i henhold til EUs adferdskodeks for dokumentasjon av interne priser. Foretaket må imidlertid sikre seg at opplysningene som kreves etter §§ 4-13 i forskrift om dokumentasjon av prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner og overføringer er oppfylt, jf. forskriften § 16 tredje ledd. Kravene til dokumentasjon etter forskriften §§ 4-13 er omtalt ovenfor i avsnitt 4.

Vedlegg:

- | | |
|-----------|--|
| Vedlegg 1 | Oversikt over land Norge har rett til å kreve skatteopplysninger fra |
| Vedlegg 2 | Veiledning vedrørende gjennomføring av databaseundersøkelse |