

værende i det selskapet som selges etter utfisjonering av andre eiendeler.

Etter min vurdering kan det ikke være riktig å se det slik at fisjonen lettere fremstår som et unødvendig mellomledd i de tilfellene hvor eiendommen fisjoneres ut i det selskapet som selges sammenlignet med at eiendommen blir værende i det selskapet som selges. I begge tilfellene er fisjonen nødvendig for at eiendommen skal kunne selges uten at de øvrige eiendelene følger med. For øvrig er det vanskelig å se noe fornuftig grunnlag for å forskjellsbehandle de to nevnte tilfellene.

Asymmetri og spekulasjonsmulighet?

Matre gir også uttrykk for at dommen åpner for en asymmetri og spekulasjonsmulighet i beskatningen ved at alle salg

med tap kan gjennomføres som skattepliktig realisasjon med tapsfradrag, mens alle salg med gevinst kan gjennomføres som skattefrie aksjesalg. Min kommentar til dette er at denne muligheten følger av selve fritaksmetoden. Etter min vurdering er det lite tvilsomt etter innføringen av fritaksmetoden at en eiendom kan selges i form av et skattefritt aksjesalg dersom det gir gevinst, mens man kan velge salg av eiendommen direkte dersom det foreligger tap. Selv før Høyesteretts dom i ConocoPhillips-saken forelå det etter min vurdering intet grunnlag for gjennomskjæring ut fra den asymmetrien som her foreligger. Dette må gjelde selv om Høyesterett i andre sammenhenger har lagt vekt på at en asymmetri er uheldig.

Jeg vil også nevne at Matre er leder av skatteklagenemnda ved Sentralskatte-

kontoret for storbedrifter. I den egen-skapen er det ikke usannsynlig at Matre selv har vært med på å beslutte gjennomskjæring ved salg av utfisjonerte eiendoms-selskaper. Etter min oppfatning er det uheldig at Matre i sin artikkel ikke opplyser om dette er tilfelle eller ikke. Med bakgrunn i at Matre stiller spørsmål ved om Skattedirektoratet trekker dommen i ConocoPhillips-saken lenger enn doms-premissene tilsier, kan man få inntrykk av at han er ute etter å forsvare et vedtak om gjennomskjæring som han kan ha vært med på å fatte.

Selv har jeg som advokat gitt råd til selskaper som har vurdert fisjoner hvor etterfølgende aksjesalg har vært aktuelt. Dette foranlediget at jeg skrev en lengre artikkel om temaet i tidsskriftet Skatterett, hefte 4/2012.

Nye retningslinjer for TP-dokumentasjon

En delrapport i OECDs BEPS-prosjekt inneholder forslag til nye retningslinjer om dokumentasjon av internprising og land-for-land-rapportering (Action 13). Vi vil i artikkelen ta for oss noen endringer og konsekvenser for rapportering av internprising som forslaget vil kunne medføre.

For en generell gjennomgang av de syv delrapportene fra september viser vi til artikkelen i forrige nummer av Revisjon & Regnskap – BEPS – oppdatering halvveis, *Det internasjonale skattesystemet endres*.

Leveransen i Action 13, som er temaet for denne artikkelen, inneholder forslag om et nytt kapittel V i OECD TP Guidelines. Før vi i punktet *Ny og tredelt struktur på dokumentasjonen* nedenfor går mer konkret inn i forslaget, vil vi først redegjøre for hensynene som ligger bak dokumentasjonskravene.

Grunnleggende hensyn bak dokumentasjonskravene

Dagens retningslinjer for internprising har et eget kapittel om dokumentasjon, ref. *OECD Transfer Pricing Guidelines 2010, Chapter V – Documentation*.

Artikkelen er forfattet av:

		
Fast advokat Charlotte Eikeland Larsen Deloitte Advokatfirma	Senioradvokat Martin Øksenholt Deloitte Advokatfirma	Advokat Hans Martin Jørgensen Partner Deloitte Advokatfirma

I tillegg til disse retningslinjene har det de siste årene vært en sterk økning av land og jurisdiksjoner som har utviklet og satt i kraft egne landsspesifikke dokumentasjonsregler – inkludert Norge som fikk sine i 2007, med virkning fra inntektsåret 2008. Disse regelverkene i de forskjellige jurisdiksjonene har i mindre grad vært koordi-

nerte eller samstemte. I praksis innebærer dette at samme transaksjon kan være belemret med to eller flere ulike krav til dokumentasjon for skattemessige formål. Større flernasjonale foretak (FNF) opplever derfor å måtte forholde seg til en rekke ulike dokumentasjonsregimer, med ulike varianter og med ulike krav til detaljering.

Hva BEPS er

BEPS er forkortelse for Base Erosion og Profit Shifting. Dette sikter til utvanning/utradering av skattefundamentet, eller erodering av grunnlaget det beregnes skatt av – Base Erosion; og flytting av inntekter/kostnader, eller overføring av overskudd – Profit Shifting. Arbeidet med BEPS er initiert av G-20-landene, og støttes av land som til sammen representerer mer enn 90 % av verdensøkonomien.

Målsettingen med prosjektet er å hindre flernasjonale selskaper i å flytte overskudd til lavskattland, og unngå reduksjon i skattegrunnlaget i de landene hvor inntekten oppjtjenes. Hovedhensikten er å sikre at inntekter skattelegges der hvor den økonomiske aktiviteten og verdiskapningen har funnet sted og skapt overskudd. I tillegg er det et klart uttrykt ønske om å forbedre forutsigbarheten og sikkerheten til skattyterne. Jo bedre forutsigbarhet, jo enklere er det å ta beslutninger vedrørende investeringer over landegrensene.

masjon, må konsekvensen være at fradrag nektes.»

Ny og tredelt struktur på dokumentasjonen

Leveransen fra september – Action 13 – inneholder forslag til nytt kapittel V i OECDs retningslinjer for internprising (OECD's Transfer Pricing Guidelines). Det er foreslått store endringer og kapitlet går fra å være generelle anbefalinger, til å være spesifikke, beskrivende standarder for dokumentasjon og rapportering.

De tre grunnleggende hensynene som er behandlet i White Paper, videreføres som målsettinger i de nye retningslinjene og følges opp i forslaget til ny dokumentasjonsstruktur. Det legges opp til en tredelt struktur for dokumentasjonen ved at FNF må utarbeide en land-for-land-rapport (LFL-rapport, Country-by-country report), et hoveddokument (Master file) og et lokalt dokument (Local file).

Tredelingen er nye tanker i OECD-sammenheng, men deler av elementene i tredelingen finner nok sin inspirasjon i allerede eksisterende regelverk.

I dag kan FNF velge å utarbeide dokumentasjon i henhold til EUs adferdskodeks for internprisingsdokumentasjon (Code of conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the European Union 2006/C 176/01, 28. juli 2006), se Lignings-ABC 11/12 s. 689. Disse EU-kravene forutsetter både en Master file og en landsspesifikk dokumentasjon. Norske FNF kan i dag velge å benytte dette regelverket, jf. dokumentasjonsforskriften (FOR-2007–12–07–1369) § 16(3) som lyder:

«Foretaket kan velge å utarbeide dokumentasjonen i henhold til EUs Adferdskodeks for internprisingsdokumentasjon (Code of conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the European Union 2006/C 176/01 28. juli 2006). Opplysningene i § 4 – § 13 må i så fall framgå enten av fellesdokumentasjonen eller av den landspesifikke dokumentasjonen. Bestemmelsene i § 3 og § 12 til og med § 16 annet ledd får tilsvarende anvendelse.»

Land-for-land-rapporten er på den annen side et nytt konsept for FNF både i Norge og i resten av den internasjonale skatteverdenen og utgjør den største endringen i de nye retningslinjene.

Tre grunnleggende hensyn bak dokumentasjonskravene

OECD presenterte sin Action Plan mot BEPS i juli 2013. Rett i etterkant av dette publiserte OECD et dokument som blant annet tar for seg utfordringene i de ulike eksisterende regelverkene om dokumentasjon knyttet til internprising – *White Paper on Transfer Pricing Documentation*, 30. juli 2013 (White Paper). Her trekker OECD opp tre grunnleggende hensyn for hvorfor det skal stilles krav til utforming av dokumentasjon for internpris, ref. kapittel III i dokumentet.

Det første hensynet knytter seg til skattemyndighetenes mulighet til å foreta risikovurdering av transaksjonen/skattyter i relasjon til internprising. For skattemyndighetene i ulike land er det derfor viktig å skaffe til veie nok informasjon for å kunne foreta risikovurdering av internprisen i det aktuelle FNF.

Det andre hensynet OECD trekker frem er at krav til dokumentasjon medfører at skattyterne i sine selvangivelser tar nødvendige og tilstrekkelige hensyn til de materielle kravene som stilles til fastsettelsen av internprisen og vilkårene for deres kontrollerte transaksjoner. Tanken er at dokumentasjonskravene i seg selv medfører at skattyterne er mer bevisste på å overholde armlengdeprinsippet i tråd med OECDs retningslinjer for internprising.

Det siste hensynet som trekkes frem, er at dokumentasjonskravene fører til at skattemyndighetene får den informasjonen som skal til for å kunne gjennomføre en grundig materiell skattekontroll av konkrete kontrollerte transaksjoner og deres benyttede vilkår og internpris.

Målsettinger for dokumentasjonskravene

De tre hensynene fra White Paper er videreført i septemberleveransen som målsettinger for dokumentasjonskravene, ref. avsnitt B i forslaget til nye retningslinjer. De tre hensynene er på denne måten gjort til en del av selve retningslinjene vedrørende dokumentasjon. Vi ser at de tre hensynene, og OECDs målsettinger for dokumentasjonsregler, er å gjøre det enklere for de enkelte landenes skatteadministrasjoner å identifisere tilfeller hvor overskudd kan ha blitt flyttet til et annet skatteregime – identifisering av overskuddsflytting hvor utvanning av skattefundamentet har blitt resultatet/konsekvensen.

Et lite apropos:

For det siste av de tre hensynene – at skattemyndighetene får tilstrekkelige opplysninger til å gjennomføre en grundig materiell skattekontroll – kan dette i praksis nærmest ses på som en internasjonal kodifisering av prinsippet fra Schlumbergerdommen (Rt. 95/124). Dommen har vært ansett som et norsk prejudikat for skattyters ansvar for å skaffe til veie tilstrekkelige opplysninger slik at Skattemyndighetene kan ta stilling til armlengdemessigheten av transaksjonene. I dommen sa Høyesterett følgende:

«Når det gjelder unnlåtelsen av å gi opplysninger, vil jeg videre peke på at det ikke kan fritas for kravet om dokumentasjon av grunnlaget for fradrag at de nødvendige opplysninger gjelder et annet selskap enn skattyteren. Som byretten påpeker – vil man ha anerkjent fradrag for en konsernintern transaksjon, må motstykket være at det gis de opplysninger som er nødvendige for å kontrollere at transaksjonen er reell. Kan skattyteren ikke det, fordi det innen konsernet er innlagt sperrer mot å gi infor-

Land-for-land-rapport (LFL-rapport)

Hensikten med LFL-rapporten er å skaffe et grunnlag for å vurdere risiko knyttet til internprising. Rapporten vil også kunne benyttes som grunnlag for de ulike skatteadministrasjonene til å vurdere andre BEPS-relaterte risikoer. Det presiseres derimot klart i retningslinjene at denne rapporten alene ikke vil være tilstrekkelig grunnlag for å vurdere armlengdemessigheten for konkrete transaksjoner. Rapporten vil altså ikke kunne erstatte en detaljert internprisingsanalyse av individuelle transaksjoner og priser, basert på funksjonsanalyse og full sammenligningsanalyse. Informasjonen i LFL-rapporten vil ikke alene kunne være bevis for at internpriser er, eller ikke er korrekte.

Rapportens nøkkelinformasjon

Rapporten skal inneholde nøkkelinformasjon for alle enhetene i FNF-gruppen. Hva som må rapporteres, fremgår av tillegg III til de nye retningslinjene. Dette tillegget utgjør en mal for hvorledes LFL-rapporten skal se ut og den består av tre ulike tabeller. LFL-rapporten skal i hovedsak inneholde informasjon om følgende åtte temaer (Tabell 1):

- Inntekter, delt opp i hva som stammer fra kontrollerte transaksjoner og hva som er eksternt omsetning
- Resultat før skatt, fordelt på land
- Faktisk betalt inntektsskatt
- Betalbar skatt inneværende år, fordelt på land
- Aksjekapital, inkludert overkurs, fordelt på land
- Annen egenkapital, fordelt på land
- Antall ansatte pr. land
- Fysiske driftsmidler (unntatt kontanter og finansielle instrumenter) fordelt pr. land

Hvert av disse temaene skal kun rapporteres som totalbeløp for de enkelte skattejurisdiksjonene. Beløpene skal altså ikke splittes på ulike selskaper i de enkelte jurisdiksjonene, men rapporteres konsolidert innen hver jurisdiksjon. FNF-et kan velge mellom ulike typer tallgrunnlag for rapportering: eksempelvis konsernrapportering, årsregnskapet for det enkelte selskapet, eller internregnskap for det enkelte selskap, men det kreves en kort forklaring av hvilken rapportering man henter tallene fra. Videre kreves det at man benytter de samme typene kildegrunnlag fra år til år, og at eventuell endring av typer talldata må forklares.

Synliggjøring av type virksomhet i FNF-ets ulike selskaper

I tillegg vil det i rapporten kreves en fullstendig opplisting av de ulike selskapene i FNF-et. Denne opplistingen skal synliggjøre hva slags type virksomhet som utøves i de enkelte selskapene, samt angi hvor det enkelte selskapet er skattemessig hjemmehørende dersom dette avviker fra stiftelseslandet. I malen er følgende 11 virksomhetskategorier inntatt som alternativer (Tabell 2):

- Forskning og utvikling
- Eierskap eller administrering av immaterielle eiendeler
- Innkjøp eller anskaffelser
- Tilvirkning eller produksjon
- Salg, markedsføring eller distribusjon
- Administrasjon og konserninterne tjenester
- Eksternt salg av tjenester
- Sentralisert økonomifunksjon
- Regulerte finansielle tjenester
- Forsikring
- Eierskap til aksjer eller andre egenkapitalinstrumenter
- Passivt hvilende selskap



RAPPORTEN skal blant annet inneholde informasjon om resultat før skatt, fordelt på land.

I tillegg er det i malen en samlekategori for virksomhet som ikke omfattes av de 11 øvrige virksomhetskategoriene. I disse tilfellene skal det gis en nærmere beskrivelse av type virksomhet (Tabell 3).

Tabellene vil gi en overordnet oversikt over konsernets totale virksomhet. Oversikten vil synliggjøre hvorledes konsernets funksjoner og risikoer er fordelt. Samtidig vil oversikten få frem konsernets verdi- og leveransekjede. LFL-rapporten forventes å bli et flittig benyttet verktøy i kontrolløyemed.

Master file – hoveddokument/hovedrapport

Hovedrapportens funksjon eller hensikt er å gi en oversikt over det flernasjonale foretakets internprisingspolicy i relasjon til foretakets økonomiske, juridiske, finansielle og skattemessige sammenheng, slik at skatteadministrasjonene kan vurdere om det foreligger risikoer knyttet til internprising.

Informasjonen som skal omfattes av hovedrapporten, går lenger enn det som er vanlig å inkludere i dagens dokumentasjonsrapporter både i Norge og i andre land. De viktigste endringene i forslaget fra dagens krav i Norge gjelder verdikjedeanalyse, immaterielle eiendeler og konserninterne finansielle aktiviteter. Det er dog også land som har tilkjennegett at de ønsker informasjon om forhold som går utover dagens forslag til nye retningslinjer.

Hva som må rapporteres, fremgår av tillegg I til de nye retningslinjene. Rapportens nøkkelinnhold knytter seg til:

- Foretakets organisasjonsstruktur,
- Beskrivelsen av konsernets forretningsvirksomhet,
- Immaterielle eiendeler,
- Konserninterne finansielle aktiviteter,
- Regnskap.

FNF-ets organisasjonsstruktur og beskrivelse av forretningsvirksomhet

Det kreves at man inkluderer et organisasjonskart for hele konsernet. Av kartet skal både den juridiske strukturen og eierstrukturen fremgå, samt geografisk plassering av de ulike enhetene i foretaket.

Videre kreves det en generell beskrivelse av foretakets ulike *forretningvirksomheter*. Her skal de viktigste driverne for virksomhetens inntjening beskrives. Rapporten skal også beskrive leveransekjeden til gruppens fem største produkter eller tjenester ut fra

omsetning, samt andre produkter eller tjenester som utgjør mer enn 5 % av gruppens omsetning. Videre kreves det en kort beskrivelse og liste over viktige tjenesteleveranser mellom foretakets enheter (bortsett fra forskning og utvikling). Denne skal beskrive de viktigste hovedavdelingene (principal locations) evne til å levere viktige tjenester. Videre skal rapporten inneholde gruppens internprisingspolicy for allokering av tjenestekostnader og for angivelse av korrekt pris for interntjenester. Rapporten skal også angi hva som er det geografiske hovedmarkedet for gruppens produkter og tjenester og en kort skriftlig funksjonsanalyse. Analysen skal beskrive de viktigste bidragene til verdiskaping fra de ulike gruppeenhetene, herunder utførte nøkkelfunksjoner, antatt viktigste risikoer, og angivelse av de viktigste anleggsmidlene som brukes. Rapporten skal også beskrive viktige forretningsmessige omstruktureringer, transaksjoner, oppkjøp og salg, som har skjedd siste inntektsår.

Immaterielle eiendeler

I tillegg vil det være krav om å beskrive foretakets *immaterielle eiendeler*. Dette inkluderer en generell beskrivelse av foretakets overordnede strategi for utvikling, eierskap og utnyttelse av immaterielle rettigheter. Denne skal inneholde lokalisering av gruppens viktigste forsknings- og utviklingsfasiliteter samt lokalisering av ledelsen for forskning og utvikling. Det kreves også en liste over immaterielle eiendeler eller grupper av slike eiendeler som er viktige ut fra et internprisingsperspektiv, samt en beskrivelse av hvilke juridiske enheter som eier disse eiendelene. Rapporten skal også inneholde en liste over viktige avtaler mellom identifiserte nærstående selskaper relatert til immaterielle eiendeler, inkludert kostnadsfordelingsordninger, prinsipielle avtaler om forskningstjenester og lisensavtaler. Videre skal gruppens internprisingspolicy knyttet til forskning og utvikling og immaterielle rettigheter beskrives. Den skal også inneholde en generell beskrivelse av enhver viktig overføring av rettigheter til immaterielle eiendeler mellom nærstående selskaper i løpet av inntektsåret, som inkluderer selskapene, landene og prisen som benyttes.

Konserninterne finansielle aktiviteter

Videre skal de konserninterne finansielle relasjonene og funksjonene beskrives. Her skal det fremgå hvordan gruppen er finansiert, og viktige eksterne finansieringsordninger skal beskrives. Enhetene i gruppen

som utøver en sentral finansieringsfunksjon for gruppen, skal angis, herunder stiftelseslandet til denne juridiske enheten, samt lokalisering av den reelle ledelsen for denne (disse) enheten(e). Også foretakets internprisingspolicy for finansiering skal angis i rapporten.

Regnskap

Avslutningsvis skal man angi sine *skatte- og regnskapsposisjoner*, herunder konsolidert årsregnskap for det aktuelle året. Rapporten skal også inneholde en oppsummering av FNF-gruppens eksisterende APAs (advance pricing agreements) og andre skattevedtak knyttet til allokeringen av inntekt mellom ulike land.

Alternativt: Master file for hver produktgruppe

Man kan velge å lage en Master file for hele gruppen, eller en for hver produktgruppe i foretaket. Dersom man utarbeider Master file for hver produktgruppe, skal alle rapportene fra de ulike produktgruppene leveres til skattemyndighetene i alle landene hvor FNF befinner seg, selv de landene hvor man kun har virksomhet knyttet til en av disse produktgruppene.

Local file – lokalt dokument/lokal rapport

Den lokale rapporten skal inneholde informasjon om de kontrollerte transaksjonene for det enkelte landet. Hensikten med rapporten er å gi detaljert informasjon om disse transaksjonene. Rapporten skal supplere informasjonen fra Master file/hoveddokumentet, og underbygge at skattyter har overholdt armlengdeprinsippet for de kontrollerte transaksjonene i den enkelte jurisdiksjon.

Transaksjoner av betydning

Det kreves kun at rapporten omhandler transaksjoner av betydning sett i forhold til den enkelte skattejurisdiksjon. Dette innebærer at det materielle innholdet i de ulike lokale rapportene vil kunne variere, slik at en og samme transaksjon kan utelates fra en Local file for én jurisdiksjon, men må inkluderes i det andre landets Local file. Hva som skal inkluderes, er således ikke en fast internasjonal størrelse, men vil kunne variere ut fra hva som er av betydning ut ifra lokale forhold. Retningslinjene anbefaler at de enkelte landene klargjør størrelsen og omfanget av transaksjoner som vil kreve utarbeidelse og inkludering i Local file.

I rapporten skal man inkludere relevant økonomisk informasjon knyttet til de

kontrollerte transaksjonene, sammenlignbarhetsanalyser og beskrivelse og forklaring på valg av internprisingsmetode. Hva som må rapporteres, fremgår av tillegg II til de nye retningslinjene.

Andre endringstakter i de nye retningslinjene

Samtidig dokumentasjon

Som nevnt er en av målsettingene med dokumentasjonskravene at skattyterne i sine selvangivelser tar nødvendige og tilstrekkelige hensyn til de materielle kravene som stilles til fastsettelsen av internprisen og vilkårene for deres kontrollerte transaksjoner (armlengdeprinsippet). For å sikre at armlengdepris benyttes foreslås det i de nye retningslinjene at dokumentasjonen skal være samtidig.

Skattyter skal foreta vurderingen av hva som er armlengdepris ut fra de opplysningene og den kunnskapen man har på tidspunktet transaksjonen finner sted. Det foreslås at skattyter skal vurdere korrekt skattemessig armlengdepris før man fastslår internprisen.

De opprinnelige retningslinjene gir også anvisning på at skattyter skal vurdere hva som er armlengdepris på det tidspunktet internprisen bestemmes, men for å oppnå mer samtidig dokumentasjon foreslås det nå at skattyter også skal bekrefte armlengdemessigheten ved de økonomiske resultatene på tidspunktet for levering av selvangivelsen.

Ulike frister og krav til ferdigstillelse av dokumentasjonsrapportene

Kravet om samtidig dokumentasjon må ses i sammenheng med forslaget om frister for å ferdigstille dokumentasjonen. Det presiseres i forslaget at det eksisterer ulike bestemmelser om dette i de ulike landenes jurisdiksjoner. Videre påpekes det at ulike fristregler gjør det vanskeligere for skattytere å prioritere og levere korrekt informasjon til skattemyndighetene til rett tid. Det foreslås derfor at beste praksis vil være at Local file ferdigstilles innen innlevering av selvangivelsen for det aktuelle selskapet. De opprinnelige retningslinjene gir derimot uttrykk for at skattemyndighetene bør begrense den mengde informasjon de anmoder om i forbindelse med innlevering av selvangivelsen og at det ikke bør være noen forpliktelse til å fremlegge fullstendig internprisingsdokumentasjon på dette tidspunktet.

Til sammenligning oppstiller ligningsloven krav om at det utarbeides skriftlig intern-

prisingdokumentasjon som skal legges frem, utleveres eller sendes innen 45 dager etter krav fra ligningsmyndighetene. Det forutsettes at de underliggende undersøkelser, vurderingene og sikringene av underlagsmaterialet foreligger hos selskapet eller i FNF, eller enkelt kan fremskaffes og systematiseres, slik at man kan overholde 45-dagersfristen. Slik reglene er tolket og praktisert, stilles det altså ikke krav om at dokumentasjonen er ferdigstilt i presentabelt format før ligningsmyndighetene ber om at den fremlegges.

Man må altså forvente en innstramming i forhold til å ferdigstille dokumentasjonen også i Norge, noe som vil få praktisk betydning for skattyterne.

For Master file er forslaget at denne må gjennomgås og om nødvendig oppdateres innen innleveringsfristen for selvangivelsen for morselskapet til det flernasjonale foretaket. Når det gjelder land-for-landrapporten, så tilkjennegis det at regnskapene for noen av FNF-ets selskaper ikke nødvendigvis vil være ferdigstilt før etter selvangivelsesfristen for andre av selskapene i FNF-et. Retningslinjene åpner derfor for at ferdigstillingen av land-for-landrapporten kan utvides til ett år etter siste dag av inntektsåret til morselskapet til det flernasjonale foretaket.

Konsekvenser av ulike frister

Ulikhet i frister for de tre rapportene som til sammen utgjør dokumentasjonen, kan etter vårt syn muligens utfordre selve hensikten bak reglene og deler av begrunnelsen for tredelingen i rapportering. For det første vil muligheten for krysshenvising mellom de ulike rapportene kunne vanskeliggjøres ved ulike frister. Når land-for-landrapporten ikke er ferdigstilt, vil det ikke være enkelt å henvise til den fra Local file. Tilsvarende kan gjelde for Master file når denne oppdateres etter at Local file skal være ferdigstilt. For å vurdere armlengdemessigheten av transaksjonen vil man da antageligvis måtte foreta beskrivelser i Local file som strengt tatt hører hjemme i Master file. Poenget med Master file er at man analyserer FNF-ets konserninterne transaksjoner i detalj, hvorpå man i Local file anvender disse analysene for de enkelte lands konserninterne transaksjoner. Dersom Master file ikke er oppdatert ved utløpet av fristen for ferdigstilling av Local file, vil man uansett måtte foreta de konkrete analysene som er nødvendige for å vurdere armlengdemessigheten av transaksjonene i Local file.

Fra et norsk perspektiv kan ulikhetene i frister tenkes å påvirke de reelle fristreglene for endringsaker som følger av ligningsloven. Hovedregelen ved korrekte og fullstendige opplysninger er to års endringsadgang fra utløpet av inntektsåret. Dersom det først er krav til ferdigstilling av de fulle opplysningene som er nødvendige for å foreta en risikovurdering av transaksjonen (LFL-rapporten) ett år etter siste dag av inntektsåret til morselskapet til det flernasjonale foretaket, vil den norske regelen om endringsadgang i realiteten begrenses til ett år fra alle opplysninger er tilgjengelig for ligningsmyndighetene. På den annen side kan man si at ett år som utgangspunkt bør være mer enn nok tid til å vurdere om det er grunn til å ta opp ligningen.

I forlengelsen av dette kan det også stilles spørsmål om ulikhetene i fristreglene kan bidra til at den reelle endringsfristen begrenses overfor FNF som bevisst benytter seg av avvikende regnskapsår for det ultimate morselskapet.

Krav om oppdatering

Retningslinjene har også konkrete forslag til hyppighetskrav til oppdatering av dokumentasjonen. Det foreslås at alle de tre dokumentasjonsrapportene bør gjennomgås og oppdateres årlig. Samtidig sies det at mye av innholdet kan være relativt likt fra år til år.

For å forenkle byrden for skattyterne foreslås det at skattemyndighetene likevel kan bestemme at det er tilstrekkelig å oppdatere databasesøk som benyttes i sammenlignbarhetsanalyser hvert tredje år. Den økonomiske informasjonen om de sammenlignbare enhetene må imidlertid oppdateres hvert år, og det tas forbehold om at driftsforholdene er uendrede.

Forslaget om en oppdatering av databasesøk hvert tredje år og økonomisk informasjon hvert år er svært konkret og kan fra norsk perspektiv innebære en innstramming i forhold til gjeldende dokumentasjonskrav. Pr. i dag er det et mer generelt krav til oppdatering ved behov som følge av endrede forhold, jf. Skattedirektoratets retningslinjer for dokumentasjon av prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner og overføringer, punkt 4.1.

Sanksjoner mv.

I tillegg til konkrete frister inneholder retningslinjene også forslag om bruk av sanksjoner for å oppfordre skattyterne til

etterlevelse av dokumentasjonskravene. Det kan være negative sanksjoner som inntreffer ved mangelfull etterlevelse, eller positive fordeler som skattyter kan påberope seg ved overholdelse av dokumentasjonskravene.

Etter gjeldende regler i Norge har man allerede noen negative konsekvenser som kan inntreffe ved brudd på dokumentasjonsplikten. Det kan medføre at skattemyndighetene har utvidet endringsadgang, at det illegges tilleggsskatt og i verste fall at skattyter kan bli møtt med straffereaksjoner.

Hva vil skje nå?

Noen forventede virkninger av forslaget

Økt byrde for etterlevelse

Det er usikkert hva som vil bli de endelige konsekvensene av forslaget, men noen virkninger fremstår som relativt sannsynlige allerede nå. Det er liten tvil om at de skattyterne som omfattes av dokumentasjonskravene får en økt etterlevelsbyrde, som naturlig nok fører med seg økte kostnader for å oppfylle dokumentasjonskravene. Særlig land-for-land-rapporten vil kunne kreve betraktelig arbeid hos FNF i forhold til å lokalisere, innhente, vurdere og presentere nødvendige opplysninger.

Økt gjennomsiktighet

Det ligger også i kortene at de nye dokumentasjonskravene vil føre til økt gjennomsiktighet, noe som vil gi opphav til endrede risikovurderinger hos skattyterne. En mulig utvikling som man kan se for seg, er at skattemyndighetene som følge av de nye retningslinjene vil fokusere på flersidige internpriseranalyser. Frem til nå har skattemyndighetene normalt akseptert analyser som begrenser seg til å vurdere armlengdeprinsippet i forhold til funksjoner og risiko for den ene parten i en transaksjon. Ved økt gjennomsiktighet vil skattemyndighetene få mer informasjon om andre selskaper i FNF og om andre jurisdiksjoner, og de kan derfor enklere trekke inn flere parter som grunnlag for sine vurderinger. Dette vil igjen kunne føre til mer fokus på overskuddsfordelingsmetoder ved armlengdevurderinger.

Gangen videre

Det er bred enighet blant de involverte partene om at effektiv og konsistent implementering av de nye retningslinjene er avgjørende for å nå de bakenforliggende målsettingene. Likevel gjenstår det en del avklaringer i forhold til implementeringen, og det er usikkert om endringene vil gjen-



MER GJENNOMSIKTIGHET: De de nye dokumentasjonskravene vil gi mer gjennomsiktighet.

nomføres konsistent blant alle jurisdiksjonene.

Rapporteringsrutiner

Et spørsmål i forhold til implementeringen knytter seg til rapporteringsrutiner. Local file skal trolig overrekkes rett til de lokale skattemyndighetene. Det knytter seg mer usikkerhet til rapporteringsprosessen og distribusjon av Master file og land-for-land-rapporten. Av særlig interesse for mange skattytere er hensynet til konfidensialitet som må veies i forhold til effektivitetsrelaterte hensyn. Det fremlagte forslaget til nye retningslinjer skal etter planen følges opp innen februar 2015 med et eget dokument som tar for seg implementeringen (Implementation Paper).

Hvem skal omfattes av reglene?

Et annet spørsmål knytter seg til hvem som skal omfattes av dokumentasjonskravene. Hensynet til å begrense skattyters etterlevelsbyrde har stått sentralt i arbeidet med de nye retningslinjene, og det kommer tydelig frem at skattyterne ikke skal måtte påføres uforholdsmessige kostnader for å fastsette og dokumentere armlengdepris på sine transaksjoner. Likevel gis det ingen konkrete føringer med tanke på å redusere tersklene for hvilke FNF eller transaksjoner som skal være dokumentasjonspliktige, til tross for at forslaget innebærer konkrete skjerpede dokumentasjonskrav. Forslaget åpner riktignok for en enklere dokumentasjonsplikt for små- og mellomstore foretak, men OECD har hittil ikke konkretisert noen terskelverdier for hva som skal anses som små- og mellomstore foretak.

Det gjenstår å se hva myndighetene i de enkelte jurisdiksjonene vil foreta seg i forhold til dette ved implementeringen, men her vil det utvilsomt oppstå ulikheter ved implementeringen ettersom tersklene skal fastsettes lokalt. I tillegg må det forventes å oppstå ulikheter på bakgrunn av at enkelte land kan ha mer omfattende dokumentasjonskrav etter sin internrett enn det som følger av de nye retningslinjene. Dette kan bli en utfordring for skattyterne dersom de ulike jurisdiksjonene ikke er villige til å redusere på disse kravene ved implementeringen av de nye retningslinjene. I forlengelsen av dette er det verdt å merke seg at åtte land har gitt uttrykk for at de ønsker mer informasjon i rapportene enn det som er innarbeidet i de nye retningslinjene. OECD har derfor lagt opp til en evaluering av rapportene innen 2020, men det er usikkert hvordan de åtte landene vil forholde seg til dokumentasjonskravene i mellomtiden.

Virkningstidspunkt for nye regler

Det er mange skattytere som lurer på når man må begynne å utarbeide dokumentasjon i tråd med ny struktur og nye krav. En del meningshavere har anslått at 2016 er det tidligste tidspunktet for implementering i de enkelte jurisdiksjoners lovgivning.

En annen praktisk problemstilling for skattyterne er om det kan bli nødvendig å utarbeide tredelt dokumentasjon for å oppfylle kravene i andre land før hjemlandet har implementert endringene. Dette kan bli tilfelle dersom én jurisdiksjon krever at det utferdiges land-for-land-

rapport for et FNF mens hjemlandene til enkelte av selskapene i foretaket ikke har implementert nytt regelverk. Da må FNF trolig utarbeide land-for-land-rapport som også inkluderer selskapene som i utgangspunktet ikke har en slik rapporteringsforpliktelse.

Allerede tegn på tilpasning hos enkelte skattemyndigheter

Man har allerede observert enkelttilfeller der skattemyndigheter har etterspurt den typen informasjon som vil inngå i land-for-land-rapporten i forbindelse med skattekontroll. Dette kan ha sin naturlige forklaring i at skattemyndighetene ser verdien av slik informasjon og allerede har fått et verktøy gjennom BEPS-forslaget til å konkretisere nyttig informasjon for å foreta internprisingsrettslige risikovurderinger. I så tilfelle kan FNF i praksis få en slags forenklet land-for-land-rapporteringsforpliktelse. Skattytere som er tilknyttet jurisdiksjoner der skattemyndighetene har anledning til å etterspørre slik informasjon allerede, har derfor enda større grunn til å påbegynne arbeidet med praktisk gjennomføring av ny dokumentasjonsstruktur før endringene formelt implementeres.

Dette gjelder formodentlig også for Norge. Etter gjeldende rett har skattytere ansvar for å skaffe til veie tilstrekkelige opplysninger slik at skattemyndighetene kan ta stilling til armlengdemessigheten av transaksjonene, jf. henvisningen til Schlumbergerdommen beskrevet i punktet *Grunnleggende hensyn bak dokumentasjonskravene*. Det er derfor ikke gitt at norske skattemyndigheter vil avvente formell implementering av nye retningslinjer før de etterspør opplysninger som vil inngå i den nye dokumentasjonsrapporteringen.

For øvrig har norske skattemyndigheter ved endringene i RF-1123, som gjelder allerede for inntektsåret 2013, skaffet seg betydelig mer informasjon om norske selskapers konserninterne transaksjoner, herunder FNF-grupperingers struktur enn tidligere.

Det er ingen tvil om at den internasjonale skatteverdenen står overfor store endringer på internprisingsområdet, noe som også vil bli merkbart for norske foretak. For faginteresserte vil det være interessant å følge med på i hvilken grad de foreslåtte endringene i dokumentasjonskravene i økende grad vil påvirke selve internprissettingen mellom parter med interessefelleskap.