

i enda større grad enn tidligere, siden skattemyndighetene ruster opp sin kompetanse på praktiske viktige felter, og da særlig innen konsernbeskatning. Rapporten kan også være nyttig i en planleggingsprosess internt i konsernet, ved samarbeid med skattemyndighetene og ved MAP- og APA-

forhandlinger. En rapport som tydelig og utførlig etablerer et troverdig faktumbilde og som viser at armlengdeprinsippet som nedfelt i skatteloven § 13-1 og OECD-retningslinjene er fulgt, både i selve restruktureringen og i etterfølgende transaksjoner, vil være vanskelig å tilbakevise for

skattemyndighetene. Verdsettelse bør gjøres samtidig eller kort tid etter restruktureringen, bygge på analysen i rapporten, og baseres på alminnelige økonomiske prinsipper, supplert med skatterettslige særhensyn.

RF-1123 – oppgaveplikten for kontrollerte transaksjoner



Artikkelen er forfattet av:

Seniorrådgiver
Frank Lange
Skattedirektoratet, seksjon for metodeutvikling

Rettledning for RF-1123 om kontrollerte transaksjoner og mellomværender¹ gir veiledning i hvem som er oppgavepliktig og hva oppgaven skal omfatte, men ikke hva opplysningene skal brukes til. En bedre forståelse av hva opplysningene skal brukes til, vil sannsynligvis kunne lette utfylling av skjema.

Det forutsettes at foretak skal følge armlengdeprinsippet, dvs. at transaksjonene gjennomføres til virkelig verdi.² Det er imidlertid unntak i form av fellesadministrative tjenester og kostnadsbidragsordninger (KBO) hvor foretakene kan være fritatt for å beregne et armlengde-påslag.^{3,4}

Såfremt en transaksjon ikke kan anses som en felles administrativ tjeneste eller ikke inngår i en KBO, skal transaksjonen føres i posten for den aktuelle transaksjonsarten selv om det ikke er beregnet et påslag.

Et godt utgangspunkt ved utfylling av oppgaven er de bokførte interne transaksjonene som skal elimineres i forbindelse med utarbeidelse av konsernregnskapet, selv om klassifikasjonen av transaksjonene i regnskapet ikke nødvendigvis er i overensstemmelse med skjemaet. Det er imidlertid viktig å fylle ut oppgaven korrekt og tenke på at skattemyndighetene også har andre kilder til informasjon om transaksjoner. For eksempel kan nevnes at skattemyndighetene får opplysninger vedrørende oppkjøp gjennom databasen Zephyr fra Bureau van Dijk. Videre vil alle papirinnleveringer bli registrerte og tatt med i risikovurderingen.

Hva skal de forskjellige opplysningene brukes til?

Generelt skal opplysningene brukes til en helhetlig utvelgelse av saker på TP-området, utvikling av et risk management-system, herunder gi mulighet for en strategisk tilnærming til området med hensyn til ressursinnsats, kompetanseutvikling mv. Informasjonen i RF-1123 skal sammen med annen informasjon kunne si noe om hvordan inntjeningen, herunder størrelsen av kostnadene, er i forhold til sammenlignbare transaksjoner. Dette vil si informasjon som kan bidra til vesentlighets- og risikovurderinger pr. transaksjonsart eller samlet for driften samt for transaksjoner

vedrørende anleggsmidler og finansielle transaksjoner.

Følgende opplysninger er viktige i denne sammenhengen:

Klassifikasjon av foretaket. Pkt. 1–6 handler om *eierskap*. Er foretaket et morselskap, datterselskap, fast driftssted eller hovedkontor?

Klassifikasjon av driftsformen. Pkt. 9 viser driftsformen og forteller om virksomhetens art (funksjoner) og påtatte risikoer i overordnet form. Her skal det kanskje foretas noen endringer i fremtiden. Driftsformen henger sammen med oppsplittingen i transaksjonsarter samt for eksempel angivelse av kommisjonærers driftsresultat i prosent av omsetningen til eksterne.

Konsernsammenheng fremgår av pkt. 7 hvor det *ultimate morselskap* (konsernspissen i hele konsernet) skal angis. Inntjening for foretaket sett i forhold til inntjening i konsernet fremgår også av pkt. 7. For å kunne sammenligne inntjeningen for foretaket med den samlede inntjeningen i konsernet må konsernets eller underkonsernets resultat angis.

Transaksjonsarter mv. er inndelt med utgangspunkt i risikoen pr. transaksjonsart og mellomværende. Hovedinndeling: Drift (16–31), transaksjoner vedrørende anleggsmidler (32–39), finansielle transaksjoner (40–50), mellomværender (51–57) har sammenheng med finansielle transaksjoner, kostnadsdekning (58–59) og felles prosjekter (60–61). Det vil fremover kunne komme til ytterligere poster.

Landkoder pr. transaksjonsart gir skattemyndighetene mulighet til å foreta en

felles utvikling av varer, driftsmidler mv. Videre vil for eksempel prosjekter som kan sammenlignes med joint venture-avtaler inngå i disse postene.

4 Revisjon og Regnskap 8–2011, Konserninterne tjenester – kreves fortjenestepåslag, Hans Martin Jørgensen og Amrit Paul Singh.

1 skatteetaten.no/no/Skjemaer/Opplysninger-om-kontrollerte-transaksjoner-og-mellomværender/

2 Rettledningen for RF-1123 for 2014, 1. side 2. spalte, 5. avsnitt.

3 Revisjon og Regnskap 1–2008, side 49, 3. spalte, 3. og 4. avsnitt: Det er videre gjort endringer i høringsutgaven av oppgaven vedrørende postene 51 og 52. Disse postene er delt opp i fire nye poster, nr. 52 – 55. I post 52 (nå 58) og 53 (nå 59) skal det krysses av for kostnader til felles administrasjon mv. som er fordelt mellom nærstående. Sentraliserte tjenester som rapporteres uten fortjenestepåslag, skal inngå i disse postene. I post 54 (60) og 55 (61) skal det avkrysses for inntekter fra og kostnader til felles prosjekter. Med felles prosjekter menes blant annet såkalte kostnadsbidragsordninger som vil kunne omfatte

risikovurdering med utgangspunkt i hvilket land transaksjonsmotparten er skattemessig hjemmehørende.

Endringer i konsernet kan medføre risiko for feil (exit-beskatning mv.) Dette er årsaken til spørsmålene i pkt. 10–13.

Transaksjoner uten vederlag eller mot symbolsk betaling skal angis med betalingen under den enkelte transaksjonsart. I tillegg skal pkt. 14 eller 15 besvares med ja.

Endringer i skjema

Frem til 2015 har det kun vært forholdsvis få endringer i RF-1123. Disse endringene er beskrevet i de årlige TP-årsrapportene.^{5,6}

For inntektsåret 2014 er det foretatt flere endringer i skjemaet. Reglene for oppgaveplikt er ikke endret. Den viktigste endringen er at størrelsen av transaksjoner ikke lenger skal angis i intervaller, men med *bruttotall pr. transaksjonsart og mellomværender*, hvilket bedre tilfredsstiller SSBs behov.⁷ Samtidig gis skattemyndighetene bedre muligheter for å kalkulere risiko for feil for det enkelte foretaket pr. transak-

sjonsart.⁸ Angivelse av antall enheter som den opplysningspliktige har transaksjoner med, er bare tatt med for å tilfredsstille SSBs behov. Flere *transaksjonsarter har blitt splittet* i flere poster, enten for å få en bedre sammenheng med klassifikasjonen av virksomheten under punkt 9 eller fordi posten inneholdt transaksjoner med forskjellige risiko for feil. For eksempel kan nevnes bareboat leiekostnader i pkt. 23 a. som er vanskeligere å kalkulere enn andre leie- og leasingkostnader og derfor har en høyere iboende risiko.

Under *immaterielle driftsmidler* skal det nå angis antall nyregistrerte patenter mv. (godkjente søknader). I tillegg skal det angis kostnadsførte utgifter til egenutviklede immaterielle driftsmidler. Disse opplysningene sammen med andre tilgjengelige opplysninger, kan gi skatteetaten en mulighet for også å evaluere inntekter fra immaterielle driftsmidler.

Endring fra angivelse av intervaller til angivelse av bruttotall pr. transaksjonsart har medført at angivelsen av *andel av transaksjoner med nærstående pr. transaksjonsart har fått en ny funksjon*. Andelen av transaksjoner beregnes i forhold til transaksjonsverdien.⁹ Tidligere ble andel av kontrollerte transaksjoner pr. transaksjons-

art anvendt til å vurdere omfanget av den enkelte transaksjonsarten pr. foretak. Etter endringen vil andelen anvendes til å vurdere risikoen for feil. Såfremt andelen av transaksjoner med nærstående utgjør 100 %, vil muligheten for å finne *internal comparables* være begrenset og derfor vil risikoen for feil sannsynligvis være høyere enn hvis andelen er under 50 %.

Hvordan kan risiko for feil beregnes?

Risikoen beregnes ved å multiplisere størrelsen av transaksjonen (vesentlighet) med hhv. forventet avvik fra armlengdeprisen (basert på erfaringer og sammenligninger) og sannsynligheten for feil. Risiko kan enten beregnes pr. transaksjonsart eller for driftstransaksjonene under ett.

Avslutning

OECD har de senere årene fokusert på risikostyring av TP-området som RF-1123 er en del av.¹⁰ Skatteadministrasjonene skal bruke ressursene sine på best mulig måte og ikke kontrollere foretak som ikke representerer en risiko. Skjemaet har gjennomgått endringer de seneste årene og vil også i fremtiden bli tilpasset nasjonale og internasjonale trender.

5 Se TP-årsrapport 2011 pkt. 4.1 *Konsernkontoordninger*. skatteetaten.no/no/Bedrift-og-organisasjon/Drivebedrift/Aksjeselskap/Internprising/arsrapporter/TP-årsrapport.

6 TP-årsrapport 2013 pkt. 7.3.1. *Karakterisering av foretak* med angivelse av hvilken form for virksomhet foretaket driver. *Inntektsforhold for foretaket* skal angis i form av driftsresultat og driftsresultat i % av omsetningen. *Landkoder pr. transaksjonsart*. Opplysninger om oppkjøp.

7 R&R 1–2008, side 49, 3. spalte 2. avsnitt.

8 Danske myndigheter gjorde endringer fra intervaller til bruttotall for inntektsåret 2013.

9 For eksempel har et selskap leie- og leasinginntekter på i alt 100, herav inntekter fra konsern 60. Andelen utgjør således 60 %. Selskapet har en langsiktig gjeld på 1000,

herav utgjør konsernintern langsiktig gjeld 30. Andelen utgjør således 30 %.

10 OECDs rapport fra 2012: *Dealing Effectively with Challenges of Transfer Pricing*.

Internprising av immaterielle eiendeler – BEPS

Artikkelen er forfattet av:



Henrik Brødholt
Advokattfullmektig og Statsautorisert Revisor
Deloitte Advokatfirma



Hans Martin Jørgensen
Partner og Advokat
Deloitte Advokatfirma

16. september utga OECD en oppdatert veiledning vedrørende internprising av immaterielle eiendeler, som en del **av BEPS-prosjektet (Base Erosion and Profit Shifting)**. De foreslåtte endringene kan få betydelige skattemessige konsekvenser for

internasjonale konserner med verdier i immaterielle eiendeler.

En stor del av veiledningen om internprising av immaterielle eiendeler er ferdigstilt, og de delene av veiledningen som enda ikke er ferdigstilt inneholder viktig informasjon om den sannsynlige retningen den endelige veiledningen vil ta. Planlagt ikrafttredelsesdato er utgangen av 2015 sammen med resten av BEPS-prosjektet,