



Handelshøyskolen BI

MAN 30381 Internprising - prosjektoppgave

Term paper 100% - W

Predefinert informasjon

Startdato:	26-01-2022 09:00	Termin:	202210
Sluttdato:	09-05-2022 12:00	Vurderingsform:	Norsk 6-trinns skala (A-F)
Eksamensform:	P		
Flowkode:	202210 11599 IN02 W P		
Intern sensor:	(Anonymisert)		

Deltaker

Navn: Elisabeth Moss Kallestad

Informasjon fra deltaker

Tittel *:	Oppgave- og dokumentasjonsplikten i skatteforvaltningsloven § 8-11 - med spesielt fokus på hvordan riktig internpris og godt regelverk kan forhindre at det norske skattefundamentet tappes til fordel for andre land med strengere regler og sanksjoner
Navn på veileder *:	Eivind Furuseth

Inneholder besvarelsen konfidensielt materiale?:	Nei	Jeg bekrefter innlevering til biblioteket *:	Ja
---	-----	---	----

Gruppe

Gruppenavn:	(Anonymisert)
Gruppenummer:	9
Andre medlemmer i gruppen:	Deltakeren har innlevert i en enkeltmannsgruppe

Prosjektoppgave

ved Handelshøyskolen BI

Oppgave- og dokumentasjonsplikten i skatteforvaltningsloven § 8-11

- med spesielt fokus på hvordan riktig internpris og godt regelverk kan forhindre at det norske skattefundamentet tappes til fordel for andre land med strengere regler og sanksjoner

Eksamenskode og navn:

MAN 30381 – Internprising

Innleveringsdato:

05.05.2022

Studiested:

BI Oslo

Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse

INNHALDSFORTEGNELSE	I
SAMMENDRAG.....	II
1 INNLEDNING	1
1.1 TEMA FOR OPPGAVEN	1
1.2 VIDERE FREMSTILLING OG AVGRENSNINGER I OPPGAVEN	1
1.3 RETTSKILDEBILDET	2
1.3.1 Norske rettskilder («intern rett»)	2
1.3.2 Andre (internasjonale) rettskilder.....	2
2 GJENNOMGANG AV VILKÅRENE FOR INFORMASJONS- OG	
DOKUMENTASJONSPLIKT I SKTFVL. § 8-11.....	3
2.1 HVORFOR INNFØRE OPPGAVE- OG DOKUMENTASJONSPLIKT?	3
2.2 AVSKJÆRING	3
2.2 HVA OMFATTES AV SKTFVL. § 8-11	4
2.3 HVEM OMFATTES AV SKTFVL. § 8-11.....	4
2.3.1 Selskaper og innretninger	4
2.3.2 Utenlandske selskaper.....	4
2.3.3 Fast driftssted.....	5
2.3.4 «Nærstående part» og kvalifisert tilknytning	5
2.3.5 Skjæringstidspunkt for oppfyllelse av eier- og kontrollkravet.....	6
2.4 SUBJEKTER SOM IKKE OMFATTES AV SKTFVL. § 8-11.....	7
2.5 OPPGAVEPLIKTENS INNHOLD.....	7
2.6 DOKUMENTASJONSPLIKTENS INNHOLD.....	9
2.7 FORMELLE KRAV TIL LEVERING OG OPPBEVARING	10
2.8 UNNTAK	11
2.8.1 Unntak fra både oppgave- og dokumentasjonsplikten	11
2.8.2 Subjektivt unntak fra dokumentasjonsplikten for mindre konsern.....	12
2.8.3 Objektivt unntak fra dokumentasjonsplikten for uvesentlige transaksjoner.....	13
3 BRUDD PÅ OPPGAVE – OG DOKUMENTASJONSPLIKTEN	13
3.1 SKATTEMYNDIGHETENES KONTROLL- OG SANKSJONSMULIGHETER	13
4 SAMMENLIGNING NORSK OG DANSK (EU/EØS) RETT	17
5 DAGSAKTUELLE PROBLEMSTILLINGER – AVSLUTNING	19
6 REFERANSELISTE	22

Sammendrag

Økt verdenshandel og en stigende grad av konsernorganisering har gjort at internprisings spørsmål er blitt ett av de viktigste temaene innen internasjonal skatterett. Særskilte dokumentasjonsregler for konserninterne transaksjoner er derfor kommet inn i det norske regelverket i sktfvl. § 8-11, som et tillegg til de alminnelige bestemmelsene om skattepliktiges opplysningsplikt. Hensikten bak er skattemyndighetenes mulighet til å kontrollere at anvendte internpriser er i tråd med armlengdeprinsippet i sktl. § 13-1. Blant annet kan skattemyndighetene bruke informasjonen fra de årlige oppgavene til risikovurdering og utvelgelse av kontrollobjekter innenfor internprisingsområdet.

Tvingende samfunnsmessige hensyn som effektiv skattekontroll og motarbeidelse av skatteunndragelse begrunner behovet for oppgave- og dokumentasjonsregler. Reglene må imidlertid balanseres iht. proporsjonalitetsprinsippet for å på den ene siden være egnet til å oppnå formålet og på den andre siden ikke gå ut over hva som er nødvendig for å oppnå dette. Ved å få mer utfyllende dokumentasjon fra skattepliktige vil skattemyndighetene kunne få et bedre innblikk i både markedet det opereres i og den enkelte virksomhet. På denne måten vil myndighetene ha bedre kontrollmulighet og forutsetning for å kunne ha en formening om hva som er riktig internpris i den enkelte transaksjon og hvilke transaksjoner som bør undersøkes nærmere.

Tidligere ble det ikke funnet å være grunnlag og behov for å innføre straffesanksjoner for brudd på opplysnings- og dokumentasjonsplikten, men allerede i forarbeidene til sktfvl. § 8-11 påpekte departementet at det norske skattefundamentet sto i fare for å bli tappet dersom det ikke var et tilstrekkelig regelverk på området. Nå som Danmark og flere andre land, som en del av BEPS Action 13, har innført obligatorisk innlevering av master- og local file, samt særlige sanksjoner for manglende etterlevelse, kan det spørres om ikke også Norge burde vurdere å innføre tilsvarende regler for å hindre at etterlevelsen av det norske regelverket går ned.

I lys av senere utvikling i andre land mener jeg at tiden er inne for å innføre lignende regler for å sikre at Norge har et fungerende og godt regelverk, og at en ikke står i fare for underrapportering i forhold til andre land med strengere regelverk og sanksjoner.

1 Innledning

1.1 Tema for oppgaven

Oppgaven tar for seg oppgave- og dokumentasjonsplikten i skatteforvaltningsloven (sktflv.) § 8-11, med spesielt fokus på hvordan riktig internpris og et godt regelverk kan forhindre at det norske skattefundamentet tappes til fordel for andre land som har klarere og strengere regler vedrørende kontrollerte transaksjoner, som eksempelvis straffesanksjoner¹.

Utgangspunktet i det norske regelverket er alminnelig opplysningsplikt for skattepliktige i sktflv. § 8-1 hvor skattepliktig «skal gi riktige og fullstendige opplysninger (...) aktsomt og lojalt» for en rettidig og korrekt skattefastsetting. Det ikke er praktisk mulig for skattemyndighetene å innhente alt av nødvendig informasjon om alle skattepliktige på egenhånd og eget initiativ². Skattepliktiges aktsomhets- og lojalitetsplikt er fastslått i Rt-1992-1588 (*Loffland*)³ og gjelder også i spørsmål om internprisingsdokumentasjon.

I tillegg til alminnelige opplysningsplikt gjelder oppgave- og dokumentasjonsplikt i sktflv. § 8-11. Oppgaveplikten i første ledd er en skjematisk opplysningsplikt over kontrollerte transaksjoner som leveres årlig sammen med skattemeldingen. Dokumentasjonsplikten i annet ledd innebærer en plikt til å utarbeide og oppbevare omfattende dokumentasjon på anvendte internpriser som fremlegges etter krav fra skattemyndighetene⁴. Hensikten er at skattemyndighetene skal ha mulighet til å kontrollere at de anvendte internprisene er i tråd med armlengdeprinsippet i skatteloven (sktl.) § 13-1.

1.2 Videre fremstilling og avgrensninger i oppgaven

I oppgaven ser jeg nærmere på vilkårene for å omfattes av bestemmelsen, hva unntakene er og hva som skiller den fra nye danske regler. Deretter kort om virkningene av oppgave- og dokumentasjonsplikten, samt noen dagsaktuelle utfordringer. I kapittel 4 er rettstilstanden sammenlignet med dansk rett ettersom mye av lovverket for internprising er inspirert av Danmark. Bestemmelsens forhold til andre internasjonale rettskilder omtales også kort i dette kapitlet. Det avgrenses mot andre enkeltstående bestemmelser som spesifikt gjelder opplysningsplikt om kontrollerte transaksjoner⁵.

¹ Naas m.fl. "Norsk internasjonal skatterett" (2017), kap. 24.30, s. 1122

² Prop.38 L (2015-2016) kapittel 14, pkt. 14.1 Innledning og sammendrag

³ Rt-1992-1588 (*Loffland*), s. 1592

⁴ Naas m.fl. "Norsk internasjonal skatterett" (2017), kap. 24.30, s. 1120 og www.rettsdata.no note 341 til sktflv. § 8-11, revidert 02.09.21 (03.04.2022)

⁵ Naas m.fl. "Norsk internasjonal skatterett" (2017), kap. 24.31, s. 1122

1.3 Rettskildebildet

1.3.1 Norske rettskilder («intern rett»)

Særskilte dokumentasjonsregler for konserninterne transaksjoner kom først inn i ligningsloven (lignl.) § 4-12 i 2008, og fra 2017 ble oppgave- og dokumentasjonsplikten hjemlet i sktflv. § 8-11. Ifølge forarbeidene⁶ er bestemmelsen i det store videreført, men med mindre språklige endringer. Forarbeider og praksis tilknyttet den tidligere bestemmelsen er derfor fremdeles relevant. De norske reglene er basert på lignende regler i andre land, herunder Danmark. Oppgave- og dokumentasjonsplikten i sktflv. § 8-11 suppleres av skatteforvaltningsforskriften (sktflv.forskriften) § 8-11-1 til § 8-11-16, samt Skattedirektoratets «Retningslinjer for dokumentasjon av prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner og overføringer» av desember 2007.

OECDs retningslinjer for internprising (*Transfer Pricing Guidelines – TPG*) er gitt formell status i norsk rett og har jf. LB-2019-901184 «*karakter av utfyllende veiledning*», jf. sktflv. § 13-1 (4) for de materielle reglene i retningslinjene, men kapittel V om internprising er likevel relevant i vurderingen av de norske dokumentasjonsreglene⁷. Armlengdeprinsippet er nedfelt i OECDs mønsteravtale artikkel 9 pkt. 1 og er inntatt i alle skatteavtaler Norge har inngått etter 1963⁸.

Skattepliktig har også rett til å velge å utarbeide dokumentasjon i henhold til EUs Adferdskodeks for internprisingsdokumentasjon, jf. sktflv.forskriften § 8-11-16⁹. Den er ikke bindende, hverken for Norge eller medlemslandene, men hensikten er å forene dokumentasjonsreglene på internprisområdet innenfor EUs medlemsland¹⁰.

1.3.2 Andre (internasjonale) rettskilder

I oppgaven er det valgt å gjøre en sammenligning mellom norsk og dansk rett med tanke på likheter og forskjeller i regelverkene, samt utviklingen som har skjedd. Likheter i språk og regelverksoppbygging, samt at mye av den norske internprisingsretten er hentet fra eller inspirert av Danmark, gjør det til en naturlig og interessant sammenligning¹¹. Videre også at Danmark er EU-medlemsstat og nylig har innført

⁶ Prop.38 L (2015-2016) pkt. 14.12, s. 103 og kap. 24.8, s. 251

⁷ Naas m.fl. "Norsk internasjonal skatterett" (2017), kap. 24.41.1, s. 1149 og LB-2017-90184 - UTV-2019-340

⁸ «Forholdet mellom sktl. § 13-1 og OECD-retningslinjene er imidlertid et langt stykke på vei avklart ved Høyesteretts avgjørelse i Rt-2001-1265 Agip», jf. Ot.prp.nr.62 (2006-2007) kap. 4.1.1, s. 11.

⁹ Naas m.fl. "Norsk internasjonal skatterett" (2017), kap. 24.32, s. 1123

¹⁰ Naas m.fl. "Norsk internasjonal skatterett" (2017), kap. 24.41.2, s. 1150

¹¹ Naas m.fl. "Norsk internasjonal skatterett" (2017), kap. 24.32, s. 1124 og Folkvord, m.fl. "Norsk bedriftskatterett" (2021), s. 1073

strengere sanksjonsmuligheter som både vil kunne påvirke det norske skatteprovenyet og kanskje også føre til endring i det norske regelverket.

2 Gjennomgang av vilkårene for informasjons- og dokumentasjonsplikt i skfvl. § 8-11

2.1 Hvorfor innføre oppgave- og dokumentasjonsplikt?

Bakgrunnen for de nye reglene om oppgave- og dokumentasjonsplikt var ønsket om et klarere og mer spesialisert regelverk for internprisingskontroll enn den mer generelle bestemmelsen om opplysningsplikt i skfvl. § 8-1¹². Ifølge forarbeidene¹³ var det tidligere uklart for skattyter og ligningsmyndighet hva som var forventet av dokumentasjon og opplysninger ved internprisingskontroll. Erfaring viste også at foretak ikke utarbeidet særskilt dokumentasjon for gjennomførte interne transaksjoner, og at det i etterkant var vanskelig å få frem tilstrekkelig dokumentasjon for å kunne fastsette riktig internpris¹⁴. Skattepliktig hadde en klar opplysningsplikt ovenfor skattemyndighetene om at det hadde skjedd konserninterne transaksjoner, men omfanget av redegjørelse i selvangivelsen med tanke på transaksjonens art, omfang og hvordan den konkrete internprisen ble fastsatt, var likevel ikke like klar¹⁵.

Reglene gir skattemyndighetene en bedre mulighet for utvelgelse og kontroll, blant annet da informasjonen fra de årlige oppgavene kan brukes til risikovurdering og utvelgelse av kontrollobjekter, som igjen kan bidra til å motarbeide skatteunndragelse.

2.2 Avskjæring

Det er av hensyn til omfanget gjort avgrensninger mot flere enkeltstående bestemmelser som spesifikt gjelder opplysningsplikt om kontrollerte transaksjoner. Herunder skfvl.forskriften § 8-2-1, NOKUS-reglene i skfvl. § 8-9 (4) jf. skfvl.forskriften § 8-9-2 og rederibeskatning i RF-1197 og RF-1123, samt utlendinger som driver virksomhet i Norge og skal gi opplysninger om transaksjoner med selskaper innen samme konsern i regnskapsutdraget. Land-for-land-rapportering i skfvl. § 8-12 som ble innført i 2017 er heller ikke omtalt ytterligere¹⁶.

¹² Naas m.fl. "Norsk internasjonal skatterett" (2017), kap. 24.32, s. 1123

¹³ Ot.prp.nr.62 (2006–2007), s. 40

¹⁴ *Ibid*

¹⁵ Ot. prp.nr.62 (2006-2007), s. 33

¹⁶ Naas m.fl. "Norsk internasjonal skatterett" (2017), kap. 24.32, s. 1123

2.2 Hva omfattes av sktfvl. § 8-11

For å sikre at regelverket er lovlig i henhold til EØS-retten skiller ikke oppgave- og dokumentasjonsplikten mellom innenlandske og grenseoverskridende transaksjoner, til tross for at hensyn bak innføringen av dokumentasjonskravet ikke står like sterkt i innenlandske tilfeller ettersom norsk skattefundament ikke svekkes av transaksjonene¹⁷. Det er imidlertid særlig viktig i grenseoverskridende transaksjoner ettersom det norske skattefundamentet kan stå i fare for å tappes til fordel for land med klarere og strengere regulering og regelsett for kontrollerte transaksjoner, herunder straffesanksjoner¹⁸.

Bestemmelsen er ikke uttømmende, i tilfeller hvor andre bestemmelser i skatteforvaltningsloven tilsier at skattyter burde gi mer utførlige opplysninger enn hva som kreves i henhold til den enkelte oppgave og dokumentasjon, må det gis i tillegg¹⁹.

2.3 Hvem omfattes av sktfvl. § 8-11

2.3.1 Selskaper og innretninger

Plikten til å levere skattemelding eller selskapsoppgave, jf. sktfvl. § 8-2 (1) bokstav a er en utløsende faktor for å omfattes av oppgave- og dokumentasjonsplikten, men gjelder likevel bare for selskap og innretninger²⁰. Videre er også ansvarlig selskap, selskap med delt ansvar²¹, kommandittselskap, indre selskap og partrederier omfattet, jf. annet punktum. Oppgave- og dokumentasjonsplikten pålegges imidlertid kun for transaksjoner og mellomværender «som disse subjektene har med tilsvarende subjekter»²².

2.3.2 Utenlandske selskaper

Utenlandske selskaper og innretninger med begrenset skatteplikt til Norge, jf. sktl. § 2-3 omfattes også av oppgave- og dokumentasjonsplikten²³. Skatteavtaler unntar ikke, selv om skatteplikten til Norge i seg selv er unntatt²⁴. Transaksjoner med utenlandske NOKUS-selskap er også inkludert²⁵, uten at det omtales nærmere i oppgaven.

¹⁷ Naas m.fl. "Norsk internasjonal skatterett" (2017), kap. 24.33.1, s. 1124, jf. Ot.prp.nr. 62 (2006-2007), s. 44

¹⁸ Naas m.fl. "Norsk internasjonal skatterett" (2017), kap. 24.30, s. 1121

¹⁹ Ot.prp.nr.62 (2006-2007), pkt. 6.8.4.1, s. 61 og Folkvord, m.fl. "Norsk bedriftskatterett" (2021), s. 1074

²⁰ Med «innretning» menes skattepliktige som er selvstendige skattesubjekter uten å være selskaper, for eksempel selveiende finansieringsforetak, samvirkeforetak og stiftelser, Naas m.fl. "Norsk internasjonal skatterett" (2017), kap. 24.33.2.1, s. 1125

²¹ Omfattes til tross for at DA ikke er skattesubjekter etter sktl. § 2-2, Naas m.fl. "Norsk internasjonal skatterett" (2017), kap. 24.33.2.2, s. 1126

²² Ot.prp.nr.62 (2006-2007), pkt. 6.5.1.3, s. 43

²³ For utenlandske selskaper med deltakerfastsetting forutsettes det at det drives virksomhet i Norge og at det er omfattet av norsk jurisdiksjon. Uten virksomhet i Norge er det ikke plikt til å levere selskapsoppgave, og gjør at en heller ikke omfattes av oppgave- og opplysningsplikten. Unntak dersom plikten til å levere selskapsoppgave kommer av deltakerne, jf. sktfvl. § 8-9 (4) og sktfvl.forskriften § 8-9-2, Naas m.fl. "Norsk internasjonal skatterett" (2017), kap. 24.33.2.2, s. 1126

²⁴ Naas m.fl. "Norsk internasjonal skatterett" (2017), kap. 24.33.2.1, s. 1125

²⁵ Naas m.fl. "Norsk internasjonal skatterett" (2017), kap. 24.33.2.4, s. 1128

2.3.3 Fast driftssted

Fast driftssted²⁶ kan medføre at en omfattes av oppgave- og dokumentasjonsplikten, jf. sktflv. § 8-11 (5). Bakgrunnen er at allokering av inntekter og kostnader til fast driftssted har mange likhetstrekk med internprising av transaksjoner²⁷. Forarbeidene viser til at «*disposisjoner med faste driftssteder skal omfattes av regelverket*», og at det er definisjonen av fast driftssted i OECDs mønsteravtale artikkel 5 som bør anvendes²⁸. Imidlertid at definisjonen i «*skatteavtale (...) bør være avgjørende da den også vil være bestemmende for skatteplikten*»²⁹. Dette omtales ikke nærmere i oppgaven.

2.3.4 «Nærstående part» og kvalifisert tilknytning

Bestemmelsen viser til at oppgave- og dokumentasjonen kun omfatter «*nærstående parter*». En naturlig forståelse av ordlyden tilsier at det er parter hvor det foreligger en direkte forbindelse mellom partene som er delaktige i den enkelte transaksjonen.

I spørsmålet om hvordan en kan avgrense «*kretsen av selskaper og innretninger som skattyter er interesseforbundet med på en slik kvalifiserende måte at det skal medføre oppgave- og dokumentasjonsplikt for transaksjoner og mellomværender dem imellom*»³⁰, viser departementet i forarbeidene til at det er hensiktsmessig definere en bestemt krets basert på definisjonen av «*nærstående*» i sktl. § 2-38 (4)³¹.

Finansdepartementet gir en bred definisjon av hvem som omfattes med uttalelsen om at det må forstås som «*nærstående selskaper og innretninger i samme konsern*»³².

Oppgave- og dokumentasjonsplikt oppstår imidlertid kun i transaksjoner mellom parter som har et kvalifiserende interessefellesskap³³. Spørsmålet videre er «*hvor kvalifisert tilknytningen (...) må være*» for atplikten inntrer³⁴. En naturlig forståelse av ordlyden tilsier at det må foreligge mer enn bare en tilfeldig eller avgrenset tilknytning for at transaksjonen og mellomværende mellom to parter omfattes av regelverket. I forarbeidene foreslås det at «*terskelen settes ved direkte eller indirekte eierskap eller kontroll av mer enn 50 prosent*»³⁵. Videre at en inntektskorreksjon etter sktl. § 13-1 først

²⁶ *Permanent establishment (PE)* jf. art. 5 i OECDs mønsteravtale

²⁷ Naas m.fl. "Norsk internasjonal skatterett" (2017), kap. 24.33.2.3, s. 1126

²⁸ Dette begrunnes i forarbeidene (Ot.prp.nr. 62 (2006-2007)) med manglende definering i norsk rett

²⁹ Ot.prp.nr. 62 (2006-2007) s. 43

³⁰ Ot.prp.nr. 62 (2006-2007) s. 42

³¹ *Ibid*

³² FIN uttalelse av 18. april 2008 (UTV-2008-1864) og Folkvord, m.fl. "Norsk bedriftskatterett" (2021), s. 1074

³³ Naas m.fl. "Norsk internasjonal skatterett" (2017), kap. 24.33.1, s. 1124

³⁴ Ot.prp.nr. 62 (2006-2007) s. 42

³⁵ *Ibid*

kan skje dersom skattyters inntekt er «*reduisert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med en annen person, selskap eller innretning*». Interessefellesskap kan være både direkte og indirekte, kan oppnås på flere ulike måter og er ikke begrenset av bestemte tilknytningsformer som eksempelvis eierskap. Det var ifølge forarbeidene ikke hensiktsmessig å «*koble det subjektive virkeområdet for den særskilte opplysnings- og dokumentasjonsplikten direkte til virkeområdet for skatteloven § 13-1*», da det var ønskelig med en «*klarere og noe annerledes avgrensning*» av typen skattytere som omfattes av sktl. § 8-11³⁶.

Opplisting av hvem som anses være «*nærstående part*» finnes i sktfvl. § 8-11 (4) bokstav a til d. Bestemmelsen har to alternativer, eierskap og kontroll. Sistnevnte er ment å plukke opp tilfeller der en faktisk innflytelse utøves på et annet grunnlag enn ved eierskap. I forarbeidene vises blant annet til «*rådighet over stemmeflertall på generalforsamling, retten til å velge flertall av styremedlemmer i et selskap, eller hvor en gjennom avtale er sikret bestemmende innflytelse over det annet rettssubjekt*»³⁷. En transaksjon som gjøres mellom selskap som eier/eies eller kontrollerer/kontrollerer for minst 50 %, vil eksempelvis anses å være «*nærstående*»³⁸. Indirekte eierskap vurderes i hvert enkelt ledd og medregnes, selv om en ved multiplisering kommer til at eierandelen ikke utgjør 50 %³⁹.

Selv om transaksjoner med fysiske personer ikke anses å falle inn under bestemmelsen, vil fysiske personer og deres eie- og kontrollandeler i selskaper omfattes av kretsen som anses være «*nærstående*»⁴⁰. Herunder foreldre, søsken, barn og barnebarn, ektefeller/samboer og deres foreldre, samt selskap og innretninger som på nevnt måte eies eller kontrolleres med minst 50 %, jf. sktfvl. § 8-11 (4) bokstav d⁴¹.

2.3.5 Skjæringstidspunkt for oppfyllelse av eier- og kontrollkravet

Det er ikke fastsatt skjæringstidspunkt for eierskap og transaksjoner med tanke på når eier- og kontrollkravet må være oppfylt. Det medfører at alle transaksjoner gjennomført i perioden kravene er oppfylt omfattes av plikten i sktfvl. § 8-11⁴².

³⁶ Ot.prp.nr. 62 (2006-2007) kap. 6.5.3.1, s. 42

³⁷ Ot.prp.nr. 62 (2006-2007) kap. 6.5.3.1, s. 43

³⁸ Naas m.fl. "Norsk internasjonal skatterett" (2017), kap. 24.33.3, s. 1129 og Ot.prp.nr. 62 (2006-2007) s. 43

³⁹ I Ot.prp.nr. 62 (2006-2007) s. 43 vises til et eksempel hvor selskap A eier 70 % av selskap B, som igjen eier 70 % av selskap C. En matematisk beregning av As eierandel vil være 49 %, men kravet til indirekte eierandel er likevel oppfylt ettersom den utgjør minst 50 % i hvert ledd

⁴⁰ Ot.prp.nr. 62 (2006-2007) kap. 6.5.1.3, s. 42

⁴¹ Naas m.fl. "Norsk internasjonal skatterett" (2017), kap. 24.33.3, s. 1129

⁴² *Ibid*

2.4 *Subjekter som ikke omfattes av sktfvl. § 8-11*

Fisjoner, fusjoner og konserninterne overføringer i sktl. kapittel 11 er ikke omfattet, ettersom det gjennomføres med skattemessig kontinuitet og derfor ikke vil oppstå noen internprisingsspørsmål⁴³. Samme gjelder for konserninterne overføringer etter sktl. kapittel 11, konsernbidrag og utdelt utbytte⁴⁴. Staten, fylkeskommuner og kommuner omfattes ikke da det ikke regnes som «*innretning*» etter bestemmelsen, men det finnes et unntak i sktfvl. § 8-11 (6) dersom interessefellesskapet består i at begge er kontrollert eller eid av en offentlig innretning med minst 50 %. Plikten oppstår da for selskapet eller innretningen, ikke kommune eller fylkeskommune. Staten omfattes ikke av unntaket⁴⁵.

Enkeltpersonforetak og transaksjoner mellom fysiske personer og selskap omfattes ikke, til tross for at sktl. § 13-1 får anvendelse på skattytere som er fysiske personer⁴⁶. Det grunner som nevnt i en bevisst deling av anvendelsesområdet for sktfvl. § 8-11 opp mot sktl. § 13-1. For fysiske personer gjelder bare alminnelig opplysningsplikt i sktfvl. § 8-1. Til tross for at det kan oppstå spørsmål om verdsettelse i overføring mellom aksjonærer som er fysiske personer og selskap, faller fysiske personer utenfor bestemmelsens hovedmål, all den tid det er transaksjoner i konsern som er i kjernen for oppgave- og dokumentasjonsplikt⁴⁷. Departementet anså det ikke hensiktsmessig å inkludere transaksjoner mellom eneeiere og små aksjeselskaper da det «*normalt vil bestå av utbetaling av lønn og utbytte*» og derfor burde kontrollen ivaretas på andre måter⁴⁸.

Transaksjoner mellom et utenlandsk NOKUS-selskap og andre nærstående utenlandske selskaper omfattes ikke dersom det utenlandske NOKUS-selskapet ikke har plikt til å levere skattemelding eller selskapsoppgave til Norge, til tross for at inntekten som NOKUS-beskattes i Norge påvirkes⁴⁹. Dette omtales ikke nærmere i oppgaven.

2.5 *Oppgavepliktens innhold*

Av bestemmelsens første ledd fremgår at skattepliktige «*i melding*» skal gi «*opplysninger (...) om transaksjoner og mellomværender*». En naturlig forståelse av ordlyden tilsier at det orienteres kort om ulike overføringer og restanser/til gode mellom

⁴³ UTV-2008-1864 viser til Ot.prp.nr. 62 (2006-2007) og Folkvord, m.fl. "Norsk bedriftskatterett" (2021), s. 1074

⁴⁴ Naas m.fl. "Norsk internasjonal skatterett" (2017), kap. 24.33.1, s. 1124

⁴⁵ Naas m.fl. "Norsk internasjonal skatterett" (2017), kap. 24.33.2.5, s. 1128

⁴⁶ Naas m.fl. "Norsk internasjonal skatterett" (2017), kap. 24.33.2.6, s. 1129

⁴⁷ Ot.prp.nr. 62 (2006-2007), kap. 6.5.3.1, s. 42

⁴⁸ *Ibid*

⁴⁹ Naas m.fl. "Norsk internasjonal skatterett" (2017), kap. 24.33.2.5, s. 1128

konserntilknyttede selskap som skal gis i egen årlig orientering til skattemyndighetene. Det skal gis «*identifikasjonsopplysninger [samt] summariske opplysninger om kontrollen som utøves og de kontrollerte transaksjonene*»⁵⁰. Som eksempel på kontrollert transaksjon vises til «*salg mellom konserntilknyttede selskap eller beløp som skattyter er belastet for tjenester fra et konserntilknyttet selskap*» og for mellomværende «*konserninterne fordringer eller gjeld*». I Rt-1999-1087 ble det vist til «*leie av utstyr og rentekostnader*» i et konserninternt forhold. Det ble anført at det ikke forelå regler om at skattyter måtte redegjøre for prisfastsettelse i konsernforhold og at det ikke kunne innfortolkes i lignl. kap. 4. Høyesterett viser til at skattepliktige har «*hovedansvar for sakens opplysning*» og at de må legge frem nødvendige opplysninger om selskapet og prisfastsettelsen for å unngå skjønns ligning, her tilfellet hvordan leiepris var fastsatt⁵¹. I LB-2017-35187 var spørsmålet om «*skattyter har gitt ligningsmyndighetene uriktige opplysninger om skattemessig inngangsverdi og tap ved transaksjoner mellom selskap i samme konsern (kontrollerte transaksjoner)*»⁵². Begge dommer fokuserer på hva som kan utgjøre «*uriktig og ufullstendig opplysning*», jf. sktl. § 12-1 og følger av dette.

Den nye oppgaveplikten erstatter tidligere utenlandsmelding⁵³. Formålet er å gi et bedre grunnlag for skattemyndighetene for risikovurdering og utvelgelse av skattytere og transaksjoner for kontroll ifm. skattemeldingen. Det skal ikke gis utfyllende informasjon, men summariske opplysninger om transaksjoner og mellomværende mellom parter med interessefellesskap⁵⁴. At det gir gode muligheter for å plukke ut kontrollobjekter med hensyn til internpriserforhold, tilsier at fordelene uansett er større enn evt. ulemper for skattepliktig⁵⁵. Til tross for at selskapet innfrir oppgaveplikten, må det tas en selvstendig vurdering for behovet om ytterligere opplysninger i vedlegg da det ikke nødvendigvis er tilstrekkelig for å oppfylle den generelle opplysningsplikten i sktfvl. § 8-1. Dette for å senere unngå endring av skattefastsettingen og en evt. fare for å bli ilagt tilleggsskatt for forholdet⁵⁶. Rettspraksis tilsier at ved ytterligere opplysninger i vedleggsform, vil det ikke være påkrevd å gi en uttømmende beskrivelse av forholdet⁵⁷.

⁵⁰ Ot.prp.nr. 62 (2006-2007), kap. 6.5.2.3, s. 47

⁵¹ HR-1999-41-B – Rt-1999-1087 – UTV-1999-1349, s. 1090 og 1097. Fra før innføringen av sktfvl. § 8-11 men vises konkret til hva som anses være opplyst av leiepriser i selvangivelsen for et konserninternt forhold

⁵² LB-2017-35178 – UTV-2018-1238, anke til HR ikke tillatt fremmet HR-2018-1893-U, s. 1

⁵³ Ot.prp.nr. 62 (2006-2007), kap. 6.5.2.3, s. 47

⁵⁴ Typiske forhold som vil krysses av for i skattemeldingens oppgaveskjema er om enheten eies/kontrolleres eller eier/kontrollerer andre selskap, fast driftssted, hjemmehørende i Norge/EØS/øvrig, evt. antall enheter med kontrollerte transaksjoner, om det foreligger 90 % eie eller kontroll, konsernspiss i gruppen selskapet inngår i, transaksjonenes art (type aktiva, løpende bruk/salg, lisensavtaler) og samlet omfang, jf. Naas kap. 24.36 s.1132

⁵⁵ Naas m.fl. "Norsk internasjonal skatterett" (2017), kap. 24.36, s. 1132

⁵⁶ *Ibid*

⁵⁷ Rt-1992-1588 *Loffland-dommen*

2.6 Dokumentasjonsplikten innhold

Av bestemmelsens annet ledd fremgår at «dokumentasjon» som gir grunnlag for å vurdere samsvar av priser og vilkår i transaksjoner og mellomværender med tilsvarende hos uavhengige parter. En naturlig forståelse av ordlyden tilsier at det må utarbeides underbilag som forklarer og gir forståelse internprisen i de forhold som er aktuelle. Det gis ikke ytterligere veiledning i forarbeidene enn at det ikke vil være mulig å «oppstille eksakte krav til hvilken type dokumentasjon som bør utarbeides i ethvert tilfelle, og omfanget av denne (...). Ulike transaksjoner vil kreve forskjelligartet dokumentasjon»⁵⁸.

Dokumentasjonsplikten⁵⁹ er omfattende, og går lenger enn mange land, til tross for forsøk på å ikke gjøre den mer tyngende enn nødvendig for skattyter. Det er forsøkt å finne fornuftig avveining mellom etterlevelseskostnad, hensynet til å få et tilstrekkelig godt grunnlag for å vurdere internprisingen og at kravene skal være i overensstemmelse med internasjonal standard og retningslinjer⁶⁰. Plikten begrenses i noen grad av en kvalitetsstandard, da det ikke trengs mer informasjon enn at skattemyndighetene skal kunne vurdere om avtalt internpris i den kontrollerte transaksjonen er i tråd med armlengdeprinsippet i sktl. § 13-1, jf. sktflv.forskriften § 8-11-3 (1). Videre også et proporsjonalitetsprinsipp som tilsier at en begrunner og underbygger større og mer komplekse transaksjoner mer. Hver transaksjon vurderes konkret, men i forarbeidene trekkes det spesielt frem at det ved eksempelvis overføring av immaterielle eiendeler forventes dokumentert grundigere enn andre transaksjoner⁶¹.

Det er fem hovedpunkter i dokumentasjonskravet⁶²:

1. Beskrivelse av foretaket, konsernet og virksomheten, samt finansielle forhold
2. Beskrivelse av art og omfang av kontrollerte transaksjoner, herunder sentralisert tjenesteyting, immaterielle verdier og avtalegrunnlag
3. Funksjonsanalyse
4. Sammenlignbarhetsanalyse (TPG kapittel 3)
5. Valg og anvendelse av internprisingsmetode (TPG kapittel 2)

Dokumentasjon utarbeides ikke i sanntid og kan følgelig ikke brukes i risikovurderingen på samme måte som årlige oppgaver. Dokumentasjonskravets innhold er spesifisert utfyllende i sktflv.forskriften. Av denne fremgår det at transaksjonene skal beskrives i

⁵⁸ Ot.prp.nr. 62 (2006-2007) kap. 6.7.1, s. 53

⁵⁹ Da dokumentasjonsplikten er omfattende og detaljert vil selve innholdet bare behandles kort i oppgaven

⁶⁰ Naas m.fl. "Norsk internasjonal skatterett" (2017), kap. 24.37.1, s. 1133

⁶¹ Ot.prp. nr. 62 (2006-2007), kap. 6.7.1, s. 53 og Naas m.fl. "Norsk internasjonal skatterett" (2017) kap. 24.37.1, s. 1134

⁶² Naas m.fl. "Norsk internasjonal skatterett" (2017), kap. 24.37.2.1, s. 1135

henhold til OECDs fem sammenlignbarhetsfaktorer⁶³. Faktorene avgjør om en kontrollert og en ukontrollert transaksjon er sammenlignbare, og danner utgangspunkt for sammenlignbarhetsanalysen⁶⁴. Funksjonsanalysen er i teori pekt på som den viktigste faktoren for å beskrive den kontrollerte transaksjonen⁶⁵. Sammenlignbarhetsanalyse kan unnlates fra dokumentasjonsplikten⁶⁶, men kun i unntakstilfeller hvor det vil være uforholdsmessig vanskelig eller dyrt for skattepliktig å innhente informasjon om eksterne sammenligningsobjekter. Unntaket må begrunnes og redegjøre for hvilke analyser som ligger til grunn for anvendt internpris, feks. priskalkyle, bidragsanalyser og nåverdianalyser mm. Kvaliteten på internprisdokumentasjonen kan i disse tilfellene anses betydelig svekket og skattemyndighetene kan likevel senere etterspørre en sammenlignbarhetsanalyse. Det kan også bes om databaseundersøkelse⁶⁷. Korte frister kan gjøre det risikabelt for skattyter å ta sjansen på aksept av dokumentasjonen. Det er ikke lykkes å finne rettspraksis på brudd på dokumentasjonsplikten der det kun vises til lignl. § 4-12/ sktfvl. § 8-11. Tema er ofte hva som er «uriktig og ufullstendig» jf. sktfvl. kapittel 12 med tanke på skattemyndighetenes endringsadgang og tilleggsskatt.

2.7 Formelle krav til levering og oppbevaring

Fristen for levering av oppgave er ved utgangen av mai påfølgende år og sammenfaller med frist for skattemelding⁶⁸ og selskapsoppgave⁶⁹. Begrunnelsen for sammenfallende frist er at opplysningene anses å ha betydning for skattemyndighetenes valg av nærmere kontroll ved skattefastsettingen⁷⁰. Innlevering av dokumentasjon skjer kun etter påkrav fra skattemyndighetene og har frist på 45 dager. Den korte fristen tilsier at selskapet bør ha et løpende system for å samle relevant informasjon slik fristen er mulig å overholde dersom påkrav skulle komme⁷¹. Skal det utarbeides en databaseundersøkelse er fristen for ettersendelse 60-90 dager, jf. sktfvl.forskriften § 8-11-15 (2).

Internprisdokumentasjonen «skal oppbevares (...) i minst ti år etter utgangen av skattleggingsperioden», jf. sktfvl. § 8-11 (2) og sammenfaller med skattemyndighetenes

⁶³ Jf. sktfvl.forskriften § 8-11-6 (3)

⁶⁴ OECDs fem sammenlignbarhetsfaktorer: a) eiendelenes og tjenestenes karakteristika b) funksjonsanalyse c) kontraktsvilkår d) økonomiske omstendigheter(markedsanalyse) og e) forretningsstrategier som kan påvirke pris

⁶⁵ Naas m.fl. "Norsk internasjonal skatterett" (2017), kap.24.37.2.3, s. 1135

⁶⁶ Jf. Sktfvl. forskriften § 8-11-11 (3)

⁶⁷ Naas m.fl. "Norsk internasjonal skatterett" (2017), kap.24.37.2.5, s. 1137 og 1138. Pga. oppgavens omfang utdypes ikke databaseundersøkelser mer

⁶⁸ Frist for levering av skattemelding for selskap hjemmehørende i Norge, jf. sktl. § 2-2 (1)

⁶⁹ Leveringsfrist for selskaper som leverer selskapsoppgave, jf. sktfvl. § 8-9

⁷⁰ Naas m.fl. "Norsk internasjonal skatterett" (2017), kap. 24.38.1, s. 1140 og 1141 som viser til Ot.prp.nr. 62 (2006-2007) s. 52

⁷¹ Naas m.fl. "Norsk internasjonal skatterett" (2017), kap. 24.38.2, s. 1141 som viser til Ot.prp.nr. 62 (2006-2007) s. 59

videste endringsadgang for skattefastsettingen av tidligere år, jf. sktl. § 12-6 (2) ved ileggelse av skjerpet tilleggsskatt eller anmeldelse for brudd på straffebestemmelsene i straffeloven (strl.) § 378- § 380⁷².

2.8 Unntak

2.8.1 Unntak fra både oppgave- og dokumentasjonsplikten

Unntak i skfvl.forskriftens § 8-11-1 er gitt for å begrense rapporteringsbyrden for den skattepliktige. Dersom en omfattes av unntaket bekreftes det i skattemeldingen for det aktuelle inntektsåret⁷³. For å være omfattet av unntaket må to kumulative vilkår være innfridd, jf. «og» i § 8-11-1 bokstav a. Selskapet eller innretningen kan ikke ha transaksjoner med en samlet verdi av mer enn 10 millioner kroner, og det må være mindre enn 25 millioner kroner i mellomværende med nærstående. Transaksjonsverdien skal baseres på virkelig verdi. I vurderingen for om en faller inn under unntaket skal alle kontrollerte transaksjoner medregnes, det vil si at både kjøps- og salgstransaksjoner skal tas med i beregningen. For mellomværender skal alle typen fordringer, gjeld og garantier medregnes⁷⁴. Hensikten med unntaket var å gjøre det så enkelt som mulig, men da beløpsgrensen på 10 millioner kan være noe lav i låneforhold, ble det valgt å sette en egen grense på 25 millioner for «mellomværender»⁷⁵.

For tilfeller der det gjennomføres en konsernintern overføring uten vederlag, unntas skattepliktige likevel ikke fra oppgaveplikten. Ifølge forarbeidene «*åpenbare tilfeller [ved] overføring [av] formuesobjekter, immaterielle eiendeler eller rettigheter*», uten at det er ytt vederlag, omfattet⁷⁶. Overføringer av rettslige posisjoner, funksjoner eller risiko vil også kunne medføre oppgaveplikt dersom det innad i et konsern eksempelvis skjer omstruktureringer, særlig dersom det skjer planmessig i forbindelse med omlegging av forretningsmodell, driftsmønster eller strategi⁷⁷. Likestilt med slike transaksjoner er transaksjoner som gjennomføres med kun symbolsk vederlag⁷⁸.

Ved unntak fra oppgaveplikt et inntektsår, vil det også omfatte unntak fra dokumentasjonsplikt ettersom skfvl.forskriften § 8-11-1 gjelder tilsvarende⁷⁹.

⁷² Naas m.fl. "Norsk internasjonal skatterett" (2017), kap. 24.38.2, s. 1141

⁷³ Ot.prp.nr. 62 (2006-2007), s. 48

⁷⁴ Naas m.fl. "Norsk internasjonal skatterett" (2017), kap 24.34.1, side 1131

⁷⁵ Ot.prp. nr. 62 (2006-2007) s. 49

⁷⁶ *Ibid*

⁷⁷ *Ibid*

⁷⁸ Naas m.fl. "Norsk internasjonal skatterett" (2017), kap 24.34.2, s. 1131

⁷⁹ Naas m.fl. "Norsk internasjonal skatterett" (2017), kap 24.34.1, s. 1131

2.8.2 *Subjektivt unntak fra dokumentasjonsplikten for mindre konsern*

Ifølge forarbeidene skulle det gis samme anvendelsesområde på oppgave- og dokumentasjonsplikten da den ble innført⁸⁰. Sistnevnte er imidlertid betydelig mer omfattende og byrdefull enn oppgaveplikten og burde som utgangspunkt ha et snevrere anvendelsesområde. Spørsmålet var hvordan virkeområdet kunne avgrenses⁸¹. Det ble ikke funnet hensiktsmessig å avgrense på bakgrunn av størrelse på virksomheten alene. Dette da en slik avgrensning blant annet ville kunne føre til at transaksjoner innenfor flernasjonale konsern hvor det norske selskapet var lite målt i ansatte ikke ble omfattet. Det ble derfor funnet hensiktsmessig å avgrense basert på foretakets størrelse samt nærstående selskaper og innretninger⁸².

Basert på de danske reglene og EUs anbefaling om hva som anses å være små og mellomstore virksomheter fra mai 2003⁸³ ble det derfor gjort en innsnevring. Et generelt unntak fra dokumentasjonsplikten for oppgavepliktig ble bestemt å omfatte tilfeller hvor begge parter i transaksjonen⁸⁴ har *«færre enn 250 ansatte, og enten har en salgsinntekt på mindre enn 400 millioner kroner eller en balansesum på under 350 millioner kroner»*⁸⁵. Vilkårene er kumulative, men annet vilkår har to alternativer for å innfris, jf. *«og enten»* i skftvl. § 8-11 (3). Grensebeløpene for vurdering av om unntaket gjelder beregnes på konsolidert basis, og inkluderer også innretningen eller selskapets nærstående, jf. skftvl. § 8-11 (4). En mindre enhet kan derfor likevel være omfattet av dokumentasjonsplikten dersom nærstående part er et større selskap⁸⁶. Denne vesentlighetsgrensen har vært uendret siden implementeringen av regelverket.

Unntaket vil imidlertid aldri gjelde selskaper eller innretninger med særskatteplikt etter petroleumsskatteloven⁸⁷. Det kommer heller ikke til anvendelse i tilfellene hvor det skjer kontrollerte transaksjoner med en part som er *«hjemmehørende i et land som Norge ikke har krav på å få utlevert skatteopplysninger fra i medhold av skatteavtale eller annen folkerettslig overenskomst»*⁸⁸. For slike tilfeller vil dokumentasjonsplikten *«gjelde for alle selskaper og innretninger, uavhengig av størrelsen»*⁸⁹. Lavskatteland og land som

⁸⁰ Ot.prp.nr. 62 (2006-2007) s. 8

⁸¹ Ot.prp.nr. 62 (2006-2007) s. 45

⁸² *Ibid*

⁸³ Ot.prp.nr. 62 (2006-2007) s. 46

⁸⁴ *«oppgavepliktige sammen med nærstående»*, jf. Ot.prp.nr. 62 (2006-2007) s. 8

⁸⁵ Ot.prp.nr. 62 (2006-2007) s. 8

⁸⁶ Naas m.fl. "Norsk internasjonal skatterett" (2017), kap. 24.35.1, s. 1131

⁸⁷ Jf. petroleumsskatteloven § 5 som det vises til direkte i sktl. § 8-11 (3) siste pkt.

⁸⁸ Ot.prp.nr. 62 (2006-2007) s. 8

⁸⁹ Ot.prp.nr. 62 (2006-2007) s. 46

tidligere har blitt betegnet som skatteparadiser vil derfor som hovedregel ikke omfattes av unntaket fra dokumentasjonsplikten⁹⁰.

Det presiseres i forarbeidene at skattytere som er omfattet av unntaket likevel må være forberedt på å fremlegge dokumentasjon på forespørsel fra skattemyndighetene. Det forventes likevel ikke at det «*til enhver tid foreligger slik særskilt dokumentasjon*» som dokumentasjonsplikten krever⁹¹. Oppgaveplikten må også overholdes, dersom den foreligger. I alle tilfeller må alminnelige regler for opplysningsplikt i sktl. overholdes⁹².

2.8.3 Objektivt unntak fra dokumentasjonsplikten for uvesentlige transaksjoner

Av sktfvl.forskriften § 8-11-13 følger det at «*uvesentlige transaksjoner*» ikke er omfattet av kravene for dokumentasjon. Spørsmålet er hva som omfattes av dette unntaket. En naturlig forståelse av ordlyden tilsier at ubetydelige og små transaksjoner som omfattes. I forarbeidene gis det ingen definisjon på størrelse⁹³. Forskriften definerer transaksjoner som «*enkeltstående*» med «*beskjedent økonomisk omfang og ikke er en del av foretakets kjernevirksomhet*».

Selv om transaksjonen anses å være uvesentlig, må de opplyses om, jf. sktfv.forskriften § 8-11-2 (1) 2. pkt. Transaksjonene må vurderes helt konkret med tanke på hvilke som faller utenfor dette unntaket. Det skal forholdsvis mye til for å være unntatt fra dokumentasjonsplikten⁹⁴.

3 Brudd på oppgave – og dokumentasjonsplikten

3.1 Skattemyndighetenes kontroll- og sanksjonsmuligheter

Dersom skattyter ikke overholder oppgaveplikten i sktfvl. § 8-11 kan det anses som ufullstendige eller uriktige opplysninger etter sktfvl. § 12-1. Manglende oppfyllelse av påkrav om utlevering/oversending av dokumentasjon innen 45 dager, kan utløse skjønnsfastsetting, jf. sktfvl. § 12-2. Brudd på oppgave- og dokumentasjonsplikten omfattes av de alminnelige sanksjonene om skjønnsfastsetting og tilleggsskatt etter sktfvl. Skattyter kan derfor ilegges tilleggsskatt med 20–40 % dersom det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til skattemyndighetene, jf. sktfvl. § 14-3–§ 14-6.

⁹⁰ Ot.prp.nr. 62 (2006-2007) s. 46

⁹¹ Ot.prp.nr. 62 (2006-2007) s. 47

⁹² Naas m.fl. "Norsk internasjonal skatterett" (2017), kap. 24.35.1, s. 1131

⁹³ Ot.prp.nr. 62 (2006-2007) s. 46

⁹⁴ Naas m.fl. "Norsk internasjonal skatterett" (2017), kap. 24.35.2, s. 1132

Tvangsmulkt kan også ilegges, jf. sktfvl. § 14-1. Har skattyter utarbeidet dokumentasjon i henhold til OECDs kodeks, jf. forskriftens § 8-11-16 (2), anses det å oppfylle sktfvl. § 8-11, tilleggsskatt eller andre sanksjoner ved korrigerende av internprising kan derfor ikke ilegges. Det er en forutsetning at informasjonen som kreves etter forskriftens § 8-11-4 til § 8-11-13 fremgår av fremlagt dokumentasjon⁹⁵.

Som hovedregel har skattemyndighetene en endringsfrist på fem år etter utgangen av skattleggingsperioden, jf. sktfvl. § 12-6 (1). Fristen er ti år dersom det ilegges skjerpet tilleggsskatt etter sktfvl. § 14-6 eller anmeldes for brudd på straffeloven §§ 378 og 379. Det er ikke krav om at saken ferdigbehandles innen angitt frist, kun at det sendes varsel til skattyter om at skattemeldingen vurderes tatt opp til endring⁹⁶. I *Heerema-dommen* påpekes at fristbestemmelser «*rører ved en viktig side av forholdet mellom skattyterne og ligningsforvaltningen*» ved at det er nødvendig at skattyter lojalt inngir «*alle opplysninger som er nødvendige for at ligningen og skatteoppgjøret skal bli riktig og fullstendig*». Samtidig har skattyter på den andre siden «*en beskyttelsesverdig interesse i at ligningsbehandlingen blir gjennomført (...) innenfor de frister som loven oppstiller*». Dette for at borgerne «*skal kunne forutberegne sin stilling og vite hvor de står*»⁹⁷. Det er særlig aktuelt for internprisingssakene da det kan være svært utfordrende og byrdefullt for skattepliktig å innhente nødvendig og påkrevd dokumentasjon inntil ti år tilbake i tid, samtidig som innsamling av kontinuerlig dokumentasjon kan være byrdefullt i seg selv.

For illeggelse av tilleggsskatt gjelder skyldkravet forsett eller uaktsomt/grovt uaktsomt. Skattemyndighetene skal «*foreta en fri bevisbedømmelse av alle opplysninger i saken og legge til grunn det mest sannsynlige faktum*»⁹⁸. Det er imidlertid ikke noe «*krav om at skattyter skal være noe å bebreide for at opplysningen er gitt*»⁹⁹. I internprisingssaker vises til at «*flertallet (...) i praksis oppstiller et unntak fra den forståelsen som ellers må gjelde (...) for hva «uriktige eller ufullstendige opplysninger» innebærer*»¹⁰⁰. Det er ikke funnet eksempler i rettspraksis på at brudd på sktfvl. § 8-11 i seg selv har vært det sentrale vurderingstema. Det fremkommer kun som et ledd i eksempelvis spørsmålet om det er gitt «*ufullstendige eller uriktige opplysninger*» etter sktfvl. § 12-1.

⁹⁵ Naas m.fl. "Norsk internasjonal skatterett" (2017), kap. 24.41.2, s. 1150-1151

⁹⁶ Rt-2012-1648 *Statoil*, avsnitt 47

⁹⁷ Rt-1987-860 *Heerema*, s. 869 vist til i Rt-2012-1648, avsnitt 41

⁹⁸ Prop.38 L (2015-2016), pkt. 18.6.3.1 Generelt om forslaget

⁹⁹ Rt-2012-1648 *Statoil*, avsnitt 44 som viser til *Baker Hughes-dommen*

¹⁰⁰ Rt-2012-1648 *Statoil*, avsnitt 45

Kap. 14 i sktflv. kommer ikke nødvendigvis til anvendelse i tilfeller hvor skattepliktig og skattemyndighetene ikke er enig i anvendt internpris. I *Baker Hughes-dommen*¹⁰¹ vises til at det må foreligge kvalifisert avvik i inngitte opplysninger for at skattemyndighetenes endringsadgang skal være aktuell. Videre åpnes det opp for et skjerpet krav dersom tilleggsskatt skal brukes i internprisingssaker. Det kan føre til at tilleggsskatt ikke kan benyttes dersom skattepliktig utarbeider dokumentasjon etter forskriften, selv med uenighet om den anvendte internprisen og betydelig avvik mellom de skjønnsmessige vurderingene som er gjort av skattepliktig og skattemyndighetene¹⁰². I *Statoil-dommen*¹⁰³ uttalte Høyesterett at det var vanskelig å gå under avviksnivået som var satt i *Baker-Hughes-dommen* på 40 % mellom partenes vurderinger¹⁰⁴. Ifølge forarbeidene har skattyter først gitt uriktige opplysninger dersom «*prisen som er oppgitt avviker så mye fra den prisen som ville blitt satt mellom uavhengige parter at skattyter burde ha undersøkt dette nærmere og gjort ligningsmyndighetene oppmerksom på forholdet*»¹⁰⁵. Dette synes ifølge *Statoil-dommen* å være i overensstemmelse med «*de grunnleggende lojalitetsbetraktningene som kommer til uttrykk i Loffland- og Heerema-dommene*»¹⁰⁶.

Hvor omfattende informasjonsplikten jf. sktflv. § 8-11 i det konkrete forhold etter kap. 12 er ifølge forarbeidene noe uklart, særlig i tilfellene det vurderes tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt. Av *Loffland-dommen*¹⁰⁷ fremgår at skattepliktige antas å ha oppfylt opplysningsplikten dersom det er «*gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag*»¹⁰⁸. I forarbeidene uttales at «*ikke ethvert forsøk fra skattyter på å dokumentere sine internpriser vil være godt nok til å oppfylle dokumentasjonsplikten, og at dette krever at dokumentasjonen må være av en viss kvalitet*», videre at det må vurderes om skattepliktig har gitt opplysninger som en «*etter en lojal vurdering hadde grunn til å tro at ligningsmyndighetene hadde behov for ved ligningsbehandlingen*»¹⁰⁹. Det følger også klart av *Awilco-dommen*¹¹⁰ at det bør inngis tilstrekkelige opplysninger for at skattepliktig anses å ha medvirket til rettidig og korrekt skattefastsettelse¹¹¹.

¹⁰¹ Rt-1999-1087 *Baker Hughes*

¹⁰² Naas m.fl. "Norsk internasjonal skatterett" (2017), kap. 24.39, s. 1143

¹⁰³ Rt-2012-1648 *Statoil*

¹⁰⁴ Naas m.fl. "Norsk internasjonal skatterett" (2017), kap. 24.39, s. 1143

¹⁰⁵ Ot.prp.nr.62 (2006-2007) s. 31-32, vist til i Rt-2012-1648 *Statoil*

¹⁰⁶ Rt-2012-1648 *Statoil*, avsnitt 46

¹⁰⁷ Rt-1992-1588 *Loffland*

¹⁰⁸ Prop.28 L (2015-2016) kap 14.2.4, s. 92

¹⁰⁹ Ot.prp.nr.62 (2006-2007) kap. 6.8.4.2 Skjønnsligning og tilleggsskatt

¹¹⁰ LB-2013-92072 - UTV-2014-1561 *Awilco*

¹¹¹ Naas m.fl. "Norsk internasjonal skatterett" (2017), kap. 24.31, s. 1123

Det ble spesifikt vurdert å ikke ha egne regler om gebyr for brudd på oppgave- og dokumentasjonsplikten ved innføringen av sktfvl. § 8-11. Det ble heller ikke funnet grunn til å innføre andre regler som eksempelvis tap av klagerett for å sikre etterlevelse. Om etterlevelsen viste seg å ikke være god nok, kunne spørsmålet vurderes igjen på et senere tidspunkt¹¹². Tvangsmulkt, jf. sktfvl. § 14-1 kan likevel brukes av når opplysninger som er pliktig gitt til skattemyndighetene etter sktfvl. § 8-11 mfl. ikke gis innen frist¹¹³. Tvangsmulkten kan likevel ikke overstige 50 ganger rettsgebyret, jf. rettsgebyrloven § 1 (2). For 2022 utgjør et rettsgebyr kr 1 223, dvs. at den totale tvangsmulkten som kan ilegges en skattepliktig i 2022 er kr 61 150. Til tross for grundige undersøkelser har det ikke lyktes å finne tilfeller der slik tvangsmulkt er anvendt av skattemyndighetene i Norge som reaksjon på manglende eller for sent innlevert internprisingsdokumentasjon. Et betimelig spørsmål er om sanksjonen brukes i det hele tatt. Videre om den er tilstrekkelig og hensiktsmessig, eller om det burde innføres strengere sanksjoner.

Det er flere spørsmål som er uavklart i et tilfelle hvor tvangsmulkt vurderes, blant annet hvor mange ganger den kan ilegges. Er det per anmodning eller samlet per selskap? For å få et effektivt system er en avhengig av å ha effektive sanksjonsmuligheter egnet til å påvirke etterlevelspraksisen blant de skattepliktige. Dersom det kun ilegges en gang samlet per selskap vil det være en beløpsmessig veldig liten sanksjon. Det er derfor lite sannsynlig at det er en reaksjon som vil medføre endring av skattepliktiges etterlevelse. I tilfellene hvor en oppnår maksimal tvangsmulkt vil det legges til grunn at det vil være større kostnader tilknyttet å utarbeide tilstrekkelig TP-dokumentasjon enn å betale påløpt tvangsmulkt. BEPS/Action 13¹¹⁴ påpeker at det er betydelige variasjoner mellom de ulike lands sanksjonssystem for unnlatt eller forsinket oppfyllelse av oppgave- og dokumentasjonsreglene. Videre at disse ulikhetene kan føre til en meget varierende etterlevelspraksis av skattepliktige der land med strengere sanksjoner vil prioriteres på bekostning av andre land. Med de sanksjonsmulighetene som ligger i det norske regelverket i dag er det grunn til å anta at utarbeidelse av TP-dokumentasjon i enkelte tilfeller kan bli nedprioritert for den norske delen av konsernet. Det vil igjen kunne føre til at kontroll av gjennomførte interne transaksjoner med tanke på om de overholder armlengdeprinsippet i sktl. § 13-1 vil kunne bli vanskeliggjort og utfordrende for norske skattemyndighetene, samt at selskaper som unndrar seg pliktene slipper for billig unna.

¹¹² Ot.prp.nr.62 kap. 6.8.4.4 Andre sanksjoner

¹¹³ www.rettsdata.no, note 341 tilhørende sktfvl. § 8-11 (Sist revidert 03.09.2021, hentet 26.04.2022)

¹¹⁴ ACTION 13: 2015 Final Report, kap D.7 Penalties, punkt 41-43, s. 19 (*Lenke i referanselisten*)

4 Sammenligning norsk og dansk (EU/EØS) rett

Danmark lovfestet i 1998 opplysningsplikt i skattekontrollloven § 3B¹¹⁵. Regelverket ble i mai 2005 utvidet til å også omfatte interne forhold. Opplysninger om transaksjonens art, basert på type, størrelse, samt geografisk område hvor transaksjonsparten(e) befinner seg skal oppgis¹¹⁶. Kretsen av skattepliktige som er omfattet av armlengdeprinsippet i ligningsloven § 2¹¹⁷ er sammenfallende med opplysnings- og dokumentasjonspliktige etter skattekontrollloven (skl.) §§ 37-39. Utenlandske selskaper med fast driftssted er også omfattet¹¹⁸. Som i Norge skulle opplysningene brukes til å velge ut kontrollobjekter med hensyn til hvilke kontrollerte transaksjoner som skulle undersøkes grundigere og opplysningene skulle gis på skjema vedlagt skattemeldingen for hvert inntektsår.

Danmark har som EU-medlem vært en del av «*Joint EU Transfer Pricing Forum*» siden 2002, og har fulgt atferdskodeksen «*European Union Transfer Pricing Documentation*», basert på forumets arbeid¹¹⁹. Kodeksen er ikke bindende, men har som hensikt å forene medlemslandenes dokumentasjonsregelverk på internprisingsområdet¹²⁰. Blant annet at byrden på skattepliktige og informasjonsbehovet til skattemyndighetene må balanseres og kravene til dokumentasjon må gjøres enklere og likere på tvers av landegrensene. I Norge kan en velge å utarbeide dokumentasjon i henhold til kodeksen, jf. forskriftens § 8-11-16 (2). En lempeligere dokumentasjonsplikt for små og mellomstore selskaper ble innført ved endringen i 2007, tilsvarende det norske regelverket. Dokumentasjon skulle utleveres etter krav fra skattemyndighetene, databaseundersøkelse kun på anmodning fra told- og skatteforvaltningen. Etter danske regler ble det gitt en frist på 60 dager for å utarbeide slik informasjon ved påkrav, noe lenger enn tilsvarende norsk frist på 45 dager¹²¹. Danske regler er utformet i tråd med OECDs retningslinjer som kan tjene som veiledning i tolkningen¹²². En del av retningslinjene har standardisert tilnærming hvor en utarbeider dokumentasjon på tre hovedområder, hoveddel (master file), lokal del (local file) og land-for-land-rapport. Denne tredelingen av innrapportering var i likhet med norsk rett tidligere fremdeles valgfri. Selve innholdet i retningslinjene er meget omfattende og behandles av hensyn til oppgavens omfang ikke ytterligere.

¹¹⁵ [eLOV.DK - Skattekontrollloven-GAMMEL § 3B](#)

¹¹⁶ Ot.prp.nr. 62 (2006-2007) s. 35

¹¹⁷ [Ligningsloven § 2 \(danskelove.dk\)](#)

¹¹⁸ [Skat.dk: C.D.11.12.1 Hvem er omfattet af oplysningspligten](#)

¹¹⁹ Atferdskodeksen fulgt siden 2007, jf. Naas m.fl. "Norsk internasjonal skatterett" (2017), kap. 24.41.2, s.1149

¹²⁰ Naas m.fl. "Norsk internasjonal skatterett" (2017), kap. 24.41.2, s. 1149

¹²¹ Ot.prp.nr. 62 (2006-2007) s. 35

¹²² *Ibid*

Fra og med 1. januar 2021¹²³ ble det imidlertid gjort obligatorisk å levere master- og local¹²⁴ file innen 60 dager i Danmark for selskaper med flere enn 250 ansatte og/eller samlet balanse på over 125 millioner eller en årlig omsetning på minst 250 millioner. Tidligere måtte dokumentasjonen være klar innen 30. juni påfølgende år, men ble kun sendt etter påkrav fra skattemyndighetene. Etter nye regler må TP-dokumentasjon være sendt inn innen utgangen av august påfølgende år. Manglende eller utilstrekkelig TP-informasjon vil kunne medføre en fare for den skattepliktige om skjønnsfastsetting av skattemessig inntekt og potensielle sanksjoner. Det er imidlertid skattemyndighetene som har bevisbyrden for at den utilstrekkelige dokumentasjonen skyldes skattepliktiges grove forsømmelse eller forsett. Bøtene er i utgangspunktet på DKK 250 000 (EUR 33 500) pr. juridiske enhet pr. år, men den kan justeres ned til DKK 125 000 dersom det i etterkant sendes inn tilstrekkelig dokumentasjon. Det kan dessuten også ut over dette ilegges en sanksjon på 10 % av potensiell inntektsjustering. Hvem som omfattes av reglene er ikke endret i forbindelse med de strengere kravene til årlig innsendelse¹²⁵.

Endringen gjør at Danmark trer inn i en gruppe land med regelsett som krever at TP-dokumentasjon ikke bare skal være utarbeidet på tidspunktet for innsendelse av skattemeldingen og først sendes etter påkrav. I stedet behandles det som en integrert del av den årlige skattemeldingsinnsendelsen¹²⁶. Bakgrunnen for endringen er EU-domstolens dom i *Hornbach-Baumarkt AG*¹²⁷, og et påfølgende lovforslag fremsatt i starten av oktober 2021 og endelig vedtatt 25. november 2021. Med dette begrenses også dokumentasjonsplikten til grenseoverskridende transaksjoner og interne transaksjoner hvor det er en risiko for at partene fraviker armlengdeprinsippet¹²⁸.

OECDs retningslinjer er også gitt formell status i norsk rett, jf. sktl. § 13-1 (4), kapittel 5 om internprising regnes likevel ikke som en del av de materielle reglene som det først og fremst vises til¹²⁹. Det er imidlertid klart at det likevel vil være relevant i vurdering av dokumentasjonsreglene, jf. FINs uttalelse i forarbeidene¹³⁰. I motsetning til i Danmark er det imidlertid ikke gjort obligatorisk å levere master- og local file for hvert år. Ulikhetene

¹²³ Som en del av BEPS action 13. Gjelder for skatteår som starter fra og med 1. januar 2021, jf. [DENMARK - Submission of transfer pricing documentation now mandatory - BDO](#) (21.04.2022)

¹²⁴ Master file beskriver de generelle aktiviteter i hele konsernet. Local file beskriver det konkrete selskapets transaksjoner med konsernforbundne virksomheter, og underbygger at disse er skjedd på armlengdes vilkår, jf. [Nye regler for innsendelse af transfer pricing-dokumentation - BDO](#) (22.04.2022)

¹²⁵ [De danske transfer pricing-dokumentasjonskrav | EY Danmark](#) (21.04.2022)

¹²⁶ [Transfer pricing-dokumentation kræver øget fokus | EY Danmark](#) (21.04.2022)

¹²⁷ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/TXT/PDF/?uri=CELEX:62016CJ0382&from=SV> (47-59) (22.04.22)

¹²⁸ [Transfer pricing-dokumentation kræver øget fokus | EY Danmark](#) (21.04.2022)

¹²⁹ Naas m.fl. "Norsk internasjonal skatterett" (2017), kap. 24.41.1, s. 1148

¹³⁰ Ot.prp.nr. 62 (2006-2007) pkt. 4.1.1 s. 11

kan føre til varierende etterlevelspraksis da sanksjonsmulighetene som ligger i norsk regelverk i dag kan medføre at utarbeidelse av TP-dokumentasjon kan bli nedprioritert ift. land som Danmark som har en markant større kostnad tilknyttet regelverksbrudd.

5 Dagsaktuelle problemstillinger – Avslutning

Tvingende samfunnsmessige hensyn som effektiv skattekontroll og motarbeidelse av skatteunndragelse begrunner behovet for oppgave- og dokumentasjonsregler. Reglene må imidlertid balanseres iht. proporsjonalitetsprinsippet for å på den ene siden være egnet til å oppnå de formålet og på den andre siden ikke gå ut over hva som er nødvendig for å oppnå formålet. Ved å få mer utfyllende dokumentasjon fra skattyter vil skattemyndighetene kunne få et bedre innblikk i både markedet det opereres i og den enkelte virksomhet. På denne måten vil myndighetene ha bedre forutsetning for å kunne kontrollere at anvendt internpris er i tråd med armlengdeprinsippet i sktl. § 13-1, samt en bedre forutsetning for å kunne ha en formening om hva som er riktig internpris i den enkelte transaksjon¹³¹.

Oppgave- og dokumentasjonsplikten kan også ha en preventiv effekt da skattepliktig tvinges til å foreta en grundig vurdering og et stort stykke arbeid for å dokumentere fastsettelsen av internprisen. Det kan det skape mer forutberegnelighet på området, samt at det vil kunne være vanskeligere for skattemyndighetene å overprøve et godt gjennomarbeidet dokumentasjonsmateriale på en kontrollert transaksjon. Det vil også kunne være vanskeligere for skattemyndighetene å bevise at vurderingene som er gjort og ligger til grunn for transaksjonen, ikke var riktig på transaksjonstidspunktet¹³². Ved å etterleve plikten i sktfl. § 8-11 reduserer skattepliktig risikoen for endringer i form av etterberegninger og evt. illeggelse av tilleggsskatt på et senere tidspunkt¹³³. På den andre siden ser en at det overrapporteres til land som har særskilte regelverk og tilknyttede sanksjoner for å unngå denne sanksjonsrisikoen¹³⁴ og eventuelle ytterligere kostnader.

Norge var sent ute med å innføre oppgave- og dokumentasjonsplikt. Regelverket gjorde at nøyaktig etterlevelse for den skattepliktige ble utfordrende all den tid det gikk langt i å stille krav, særlig for å innfri dokumentasjonsplikten¹³⁵. Gebyr eller andre sanksjoner

¹³¹ Naas m.fl. "Norsk internasjonal skatterett" (2017), kap 24.30, s. 1121

¹³² Naas m.fl. "Norsk internasjonal skatterett" (2017), kap 24.30, s. 1122

¹³³ *Ibid*

¹³⁴ Naas m.fl. "Norsk internasjonal skatterett" (2017), kap. 24.31, s. 1123

¹³⁵ Naas m.fl. "Norsk internasjonal skatterett" (2017), kap. 24.42, s. 1151

ved brudd på oppgave- og dokumentasjonsplikten var som nevnt ikke aktuelt å innføre da bestemmelsen kom. Viste etterlevelsen seg å ikke være god nok, kunne det imidlertid vurderes igjen senere¹³⁶. Allerede i NOU 2014:13¹³⁷ påpekes at Norge må følge internasjonal utvikling om mer automatisk informasjonsutveksling i skattesaker. Når land som Danmark som en del av BEPS Action 13 innfører obligatorisk innlevering av dokumentasjon og tilhørende sanksjoner er dette noe som også påvirker norske selskaper og skatteproveny. Det kan føre til endring i planlegging og utføring av plikter etter norsk regelverk og det kan føre til endringer i konsernets transaksjonsmønstre. Det kan spørres om ikke også Norge burde vurdere å innføre tilsvarende regler for å hindre at etterlevelsen av det norske regelverket går ned¹³⁸. Det vil også medføre at dokumentasjonen utarbeides mer i samtid og under ingen omstendigheter senere enn fristen for innlevering av den årlige skattemeldingen, som kan bidra til høyere kvalitet.

Allerede i forarbeidene til sktflv. § 8-11 påpekte departementet at det norske skattefundamentet sto i fare for å bli tappet dersom det ikke var et tilstrekkelig regelverk på området. På det tidspunktet anså ikke departementet at gjeldende regelverk var tilstrekkelig i mange tilfeller og at det var behov for tiltak. Videre ble det trukket frem at «Norge kan bli skadelidende i forhold til andre land som har klarere eller strengere regler vedrørende kontrollerte transaksjoner, herunder straffesanksjoner»¹³⁹.

I 2007 ble det ikke funnet å være grunnlag og behov for å innføre straffesanksjoner for brudd på opplysnings- og dokumentasjonsplikten. I lys av senere utvikling i andre land mener jeg at tiden er inne for å innføre lignende regler her, til tross for at det er «særlig viktig å avveie merarbeidet som påføres skattyterne opp mot skattemyndighetenes behov for å få opplysningene»¹⁴⁰. For å sikre at Norge har et fungerende og godt regelverk, og at en ikke står i fare for underrapportering i forhold til andre land med strengere regelverk og sanksjoner.

Som en del av implementeringen av BEPS (*Base Erosion Profit Shifting*) (Action 13 TP-dokumentasjon) holder Finansdepartementet på å utarbeide utkast til høring for revisjon og endring av regelverker. Høringsnotat er forventet utsendt første halvdel av 2022, men er ikke publisert per 05.05.2022.

¹³⁶ Ot.prp.nr.62 kap. 6.8.4.4 Andre sanksjoner

¹³⁷ NOU 2014:13 kap. 7.5.6.1, s. 202

¹³⁸ [BEPS Action 13 – Re-examine Transfer Pricing Documentation | Rödl & Partner \(roedl.com\)](#) (22.04.2022)

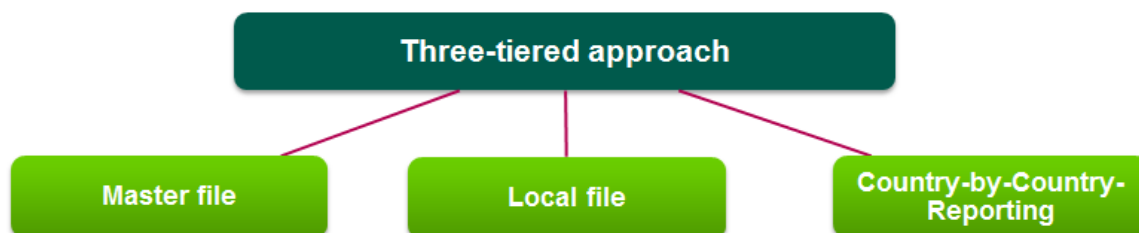
¹³⁹ Ot.prp.nr.62 (2006-2007) kap. 6.4, s. 40

¹⁴⁰ *Ibid*

Vedlegg 1:

BEPS Action 13: Re-examine Transfer Pricing Documentation:

Oversikt over den nye tre trinns rapporteringen som en per i dag også kan velge å rapportere i henhold til i Norge, men som er gjort obligatorisk i Danmark¹⁴¹:



¹⁴¹ [BEPS Action 13 – Re-examine Transfer Pricing Documentation | Rödl & Partner \(roedl.com\)](#) (05.05.2022)

6 Referanseliste

6.1 Norske lover

- 1980 Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven) av 13. juni 1980, nr. 24 ([LOV-1980-06-13-24](#)) (*Opphevet ved lov om skatteforvaltning fra 01.01.2017*)
- 1992 Lov om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v. (EØS-loven) av 27. november 1992 nr. 109 (samt EØS-avtalen av 2. mai 1992) ([LOV-1992-11-27-109](#))
- 1999 Lov om skatt av formue og inntekt (*Skatteloven*, sktl.) av 26. mars 1999, nr. 14 ([LOV-1999-03-26-14](#))
- 2005 Lov om straff (*straffeloven*) av 20. mai 2005, nr. 28 ([LOV-2005-05-20-28](#))
- 2016 Lov om skatteforvaltning (*skatteforvaltningsloven*) av 27. mai 2016, nr. 14 ([LOV-2016-05-27-14](#))

6.2 Andre lover

- 2013 [Skattekontolloven](#) av 31. oktober 2013, nr. 1264 (*opphevet*)
- 2021 [Selskabsskatteloven](#) av 22. februar 2021, nr. 251
- 2021 [Ligningsloven](#) av 17. august 2021, nr. 1735

6.3 Forskrifter

- 2007 Forskrift om dokumentasjon av prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner og overføringer av 7. desember 2007, nr. 1369 ([FOR-2007-12-07-1369](#))
Opphevet
- 2016 Forskrift til skatteforvaltningsloven (*skatteforvaltningsforskriften*) av 23. november 2016, nr. 1360 ([FOR-2016-11-23-1360](#))

6.4 Forarbeider

- Ot.prp.nr.62 (2006-2007) [Endringer i skattelovgivningen \(internprising\)](#)
- Prop.38 L (2015-2016) [Lov om skatteforvaltning \(skatteforvaltningsloven\)](#)
- NOE 2014:13 [Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi](#) av 2. desember 2014 (FIN/Scheel-utvalget)

6.5 Rettspraksis

- Rt-1992-1588 ([Loffland](#))
- Rt-1997-860 ([Heerema](#))
- Rt-1999-1087 ([Baker Hughes](#))

-
- Rt-2001-1265 ([Agip](#))
 - Rt-2012-1648 ([Statoil](#))

6.6 Underrettspraksis

- LB-2013-92072 – UTV-2014-1561 ([Awilco](#)), anke nektet fremmet til Høyesterett HR-2014-2098-U
- LB-2017-35187 – UTV-2018-1238 ([Pra Group Europe Portfolio AS](#)), anke nektet fremmet til Høyesterett HR-2018-1893-U
- LB-2017-90184 – UTV-2019-340 ([Allex Norway AS](#)), anke nektet fremmet til Høyesterett HR-2019-1247-U

6.7 Lovkommentarer

- www.rechtsdata.no
- Skat.dk

6.8 Internasjonale rettskilder

6.8.1 Rettspraksis fra internasjonale domstoler

- C-382/16 Hornbach-Baumarkt AG

6.8.1 OECD

- [Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax administrations 2022](#) (05.05.2022)
- [Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report | READ online \(oecd-ilibrary.org\)](#) (30.04.2022)

6.8 Forvaltningspraksis

6.8.1 Finansdepartementets uttalelser

- Finansdepartementets brev av 20. desember 2007 (UTV-2008-215) [Om staten, fylkeskommuner og kommuner er innretninger etter ligningsloven § 4-12](#)
- Finansdepartementets uttalelse av 16. desember 2008 (UTV-2008-1864) [Unntak fra dokumentasjonsplikt om transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper og innretninger](#)
- Finansdepartementets uttalelse av 18. april 2008 (UTV-2008-1864) [Om fusjoner, fisjoner og konserninterne overføringer er omfattet av ligningsloven § 4-12](#)

6.8.2 Skattedirektoratets retningslinjer

- Skattedirektoratets «[Retningslinjer for dokumentasjon av prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner og overføringer](#)» av desember 2007 (26.04.2022)

6.9 Litteratur

6.9.1 Bøker

- Naas, Kristiansen Backer-Grøndahl, Holden og Rynning, "Norsk internasjonal skatterett" (Juridika 2017) 2. utgave
- Zimmer (red.), i samarbeid med Advokatfirmaet BAHN AS, "Bedrift, selskap og skatt – Skatting av næringsdrivende, selskap og eiere" (Universitetsforlaget 2019), 7. utgave
- Folkvord, Furuseth og Gjems-Onstad, "Norsk Bedriftskatterett" (Gyldendal 2021), 11. utgave

6.9.1 Publiserte fagartikler

6.9.1.1 Lenker til nettsider

- [The new Danish transfer pricing documentation requirements | EY Denmark](#)
- [Denmark: Guidance on transfer pricing documentation - KPMG United States \(home.kpmg\)](#) (sist besøkt 05.05.2022)
- [Mandatory Submission of Transfer Pricing Documentation in Denmark During 2022 | WTS Global](#) (sist besøkt 05.05.2022)
- [DENMARK - Submission of transfer pricing documentation now mandatory - BDO](#) (sist besøkt 05.05.2022)
- [Bill No. L 28 enacted: Transfer pricing documentation - KPMG Denmark \(home.kpmg\)](#) (sist besøkt 05.05.2022)
- [L 28 - 2020-21 \(oversikt\): Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven og forskellige andre love. \(Justering af definitionen af fast driftssted, fradrag for endelige underskud i udenlandske datterselskaber m.v., tydeliggørelse af muligheden for skønsmæssige ansættelser ved transfer pricing-forhøjelser og ændring af opbevaringsperiode for grundlaget for indberetning af finansielle konti m.v.\) / Folketinget](#) (sist besøkt 05.05.2022)

6.10 Illustrasjon

- [BEPS Action 13 – Re-examine Transfer Pricing Documentation | Rödl & Partner \(roedl.com\)](#) (sist besøkt 05.05.2022)