

Finansdepartement
Skattelovavdelingen
Postboks 8008 Dep.
0030 OSLO

9. februar 2007

Høring om internprising mellom nærstående foretak

Vi viser til Finansdepartementets høringsbrev av 7. november 2006 med vedlagte høringsnotat av samme dato om særlige oppgave- og dokumentasjonskrav ved internprising mellom nærstående foretak og gjennomføring av OECDs retningslinjer for internprising.

Finansdepartementet foreslår følgende nye regler:

- Lovfesting av at det skal tas hensyn til OECDs retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter ved anvendelsen av skatteloven § 13-1
- Virkeområdet for den særlige bevisbyrderegelen i skatteloven § 13-1 (2) innsnevres til bare å gjelde når skattyterens interesseforbundne medkontrahent er bosatt eller hjemmehørende i et land hvor Norge ikke har adgang til å kreve opplysninger om vedkommendes formues- og inntektsforhold i medhold av folkerettslig overenskomst
- Det innføres oppgaveplikt vedrørende konserninterne transaksjoner både innenlands og over landegrensene. Oppgaven erstatter utenlandsoppgaven og skal leveres sammen med selvangivelsen. Oppgaveplikten er foreslått å gjelde selskaper og innretninger som eier/kontrollerer mer enn halvparten av et annet selskap/innretning eller som eies/kontrolleres for mer enn halvparten av et annet selskap/innretning. Videre er oppgaveplikten foreslått å omfatte fast driftssted i utlandet og utenlandsk skattyter med fast driftssted i Norge
- Det innføres dokumentasjonsplikt for vurdering av om priser og vilkår er i overensstemmelse med armlengdeprinsippet.

Behovet for nye oppgave- og dokumentasjonsplikter

Norsk Øko-Forum er positiv til at det foreslås mer presis lovregulering vedrørende skattlegging av transaksjoner mellom selskaper med interessefelleskap. Det har lenge vært et behov for slike regler. I praksis er det ofte svært vanskelig for ligningsmyndighetene å kontrollere om prissettingen av transaksjoner mellom nærstående er reell og fastsatt på armlengdes avstand. Dette gjelde generelt for såkalte interne transaksjoner, men er spesielt vanskelig i forhold til transaksjoner med andre land, hvor ligningsmyndighetenes muligheter til å gjennomføre kontroll er begrenset. Dette kan være både juridisk overfor land hvor Norge ikke har bistandsavtaler og overfor land hvor Norge har bistandsavtaler, men hvor det likevel i praksis er både tungvint og tidkrevende å innhente opplysninger. Det er derfor riktig når departementet foreslår nye regler som gir bedre grunnlag for utvelgelse av de skattyterne som bør kontrolleres nærmere (oppgaveplikt) og regler som kan gi ligningsmyndighetene et bedre vurderingsgrunnlag ved nærmere undersøkelser (dokumentasjonskrav). På den annen side synes vi ikke reglene går langt nok når det gjelder hvem reglene skal omfatte.

Hvem som skal omfattes av de nye reglene

Vi kan forstå at det er et særlig behov for å beskytte norsk skattefundament og at dette prioriteres ved utformingen av nye regler for internprising, men vi har vanskelig for å forstå at korrekt internpris først og fremst er et spørsmål som oppstår ved transaksjoner i konsern mellom juridiske personer. Norsk Øko-Forum er ikke enig i at det ikke er behov for eller hensiktsmessig med regler om dokumentasjon av transaksjoner med fysiske personer. Begrunnelsen om at det er et stort antall fysiske personer taler snarere for nye regler enn mot nye regler etter vår oppfatning. Vi savner en nærmere begrunnelse for dette. Ifølge departementet vil transaksjoner mellom eneierne og små aksjeselskaper normalt bestå i utbetaling av lønn og utbytte og at kontrollen av denne typen transaksjoner bør ivaretas på andre måter enn gjennom en den oppgave- og dokumentasjonsplikten som er foreslått for konserntransaksjoner. Dette er imidlertid ikke begrunnet nærmere.

Norsk Øko-Forum har flere ganger fremhevet behovet for dokumentasjon av transaksjoner mellom nærstående parter. I våre høringsuttalelser til bokføringsloven og bokføringsforskriften har vi etterlyst slike regler og konkret bedt om at de inntas i bokføringsforskriften, bl.a. i § 5-6 nytt sjette ledd om dokumentasjon av opplysninger om nære familiemedlemmers lønn, med spesifisering av arbeidets art og omfang, om når det er utført og timebetalingen. I NOU 2002: 20 Ny bokføringslov pkt. 9.11 heter det:

”Når det skjer transaksjoner mellom nærstående parter, for eksempel mellom selskaper i samme konsern, mellom selskap og eiere osv., vil det være sentralt å kunne dokumentere i hvilken grad prisene er basert på ordinære forretningsmessige kriterier. Fra skattemyndighetenes side arbeides det med regler på dette området. Utvalget har derfor kommet til at det vil være hensiktsmessig å avvente dette arbeidet, men har konkludert med at dette er et område som naturlig hører hjemme i bokføringsreglene.”

NOU-en ble fremlagt 31. oktober 2002. Vi har derfor ventet svært lenge på regler på dette området, og vår skuffelse er derfor stor når departementet etter så mange år ikke har funnet grunn til å foreslå regler om dokumentasjon også av transaksjoner mellom fysiske personer og selskaper. Behovet for regler om dokumentasjon av slike transaksjoner er minst like stor i dag som i 2002, trolig større etter innføringen av ”uttaksmodellen” for aksjonærer. Underprising av transaksjoner fra selskap til aksjonær og overprising av transaksjoner fra aksjonær til selskap vil være metoder for å unngå utbyttebeskatning ved overføringer mellom selskaper og aksjonærer. På bakgrunn av dette ber vi derfor om at regler om dokumentasjon av transaksjoner mellom fysiske personer og selskaper utredes snarest mulig.

Betydningen av OECDs retningslinjer ved anvendelsen av skatteloven § 13-1

Vi ser en viss fare for at forslaget om at det ”skal tas hensyn til” retningslinjene ved anvendelsen av skatteloven § 13-1, kan tolkes for bokstavelig. Særlig i forhold til valg av metode ved skjønnsutøvelsen bør det komme klarere frem, enten i forslaget til lovtekst (§ 13-1 nytt fjerde ledd) eller på annen måte, i hvilken grad ligningsmyndighetene er henvist til å bygge et skjønn direkte på en av de anerkjente metodene i OECDs retningslinjer.

Endring av bevisbyrderegelen i skatteloven § 13 - 1

Ved kontroll av transaksjoner over landegrensene mellom flernasjonale foretak med interessefellesskap er det vesentlig mer tidkrevende, noen ganger umulig, å få inn de opplysningene ligningsmyndighetene har behov for ved kontroll av det norske selskapet. Den foreslåtte løsningen innebærer at ligningsmyndighetene overfor skattytere som ikke gir de nødvendige opplysninger for vurderingen av om alle vilkårene i § 13-1 første ledd er oppfylt, må innhente opplysningene fra skattemyndighetene i den stat der medkontrahenten er hjemmehørende. Denne muligheten finnes allerede, men er tidkrevende i en del tilfeller bl.a. fordi henvendelsen må gå via kompetent myndighet i begge land, og vi antar det kan være grunn til å regne med at de ulike land prioriterer slike anmodninger ulikt. Lovforslaget går etter det vi kan se, vesentlig lenger enn det som er nødvendig for å oppfylle Norges forpliktelser etter EØS-avtalen, og påfører ligningsmyndighetene merarbeid overfor skattytere som ikke selv gir ligningsmyndighetene de nødvendige opplysningene.

Norsk Øko-Forum frykter at et resultat av den foreslåtte endringen er økt risiko for at ligningsmyndighetene vil mangle tilstrekkelige opplysninger til å kunne påvise årsakssammenheng mellom inntektsreduksjonen og interessefellesskapet i utenlandsforhold. Vi mener derfor at bevisbyrderegelen i § 13-1 annet ledd ikke bør innsnevres mer enn det som er nødvendig for å oppfylle forpliktelsene etter EØS-avtalen.

Forslaget til nye oppgave- og dokumentasjonskrav

Norsk Øko-Forum er kjent med at ligningsmyndighetene i lengre tid har ønsket regler om dokumentasjonsplikt i forbindelse med kontroll av transaksjoner mellom norske og utenlandske selskaper i interessefellesskap. Den nåværende utenlandsoppgaven har i praksis ikke vært utnyttet optimalt på grunn av sen eller manglende innlevering. Den foreslåtte regelen om en oppgave som skal leveres som vedlegg til selvangivelsen og innen de samme fristene, vil derfor være et stort fremskritt.

Oppgaveplikten er bare foreslått å gjelde transaksjoner mellom juridiske personer som er i et direkte eller indirekte eierforhold eller kontroll med mer enn 50 % til hverandre. Imidlertid mener vi at fysiske personer også må omfattes av oppgaveplikten/dokumentasjonsplikten der personen kontrollerer/er i interessefellesskap med selskaper eller konsern.

Vi ser også visse utfordringer i å kontrollere at oppgaveplikten etterleves av alle som omfattes. Dette gjelder særlig ved indirekte eierskap/kontroll gjennom flere ledd og de tilfellene eierforholdet/kontrollen er endret i løpet av året. Det bør derfor kreves at foretakets revisor bekrefter hvorvidt foretaket omfattes av reglene. Dette kan for eksempel gjøres ved at selve spørsmålet om selskapet omfattes av oppgaveplikten plasseres i næringsoppgaven eller at det løses på samme måte som når konsernselskap krever fradrag etter skatteloven § 10-2 (konsernbidrag), jf. ligningsloven § 4-4 nr. 5 og § 4-5 nr. 5.

Så vidt vi kan se er det ikke lagt opp til at det skal fremgå verken av selvangivelsen eller den nye oppgaven hvilke skattytere som også har dokumentasjonsplikt. Vi mener at dette er uheldig både sett fra skattyters side og fra ligningsmyndighetenes side. Det må være en fordel for begge parter i forhold til eventuell kontroll at det fremgår av ligningsoppgavene hvorvidt dokumentasjonsplikt foreligger eller ikke.

Vi foreslår derfor at det bør være et felt i den nye oppgaven hvor det skal opplyses om foretaket har dokumentasjonsplikt.

Nærmere om oppgaveplikten

Det fremgår av høringsnotatet pkt. 5.6.1 at det er foreslått at skattyter i oppgaven ikke skal opplyse om eierandel/kontroll for hvert enkelt foretak. Det er heller ikke foreslått at det skal opplyses om navnet på det enkelte foretak eller gis opplysninger om organisasjonsnummer dersom selskapet er norsk. Ifølge notatet skal det være nok å opplyse om antall selskaper som skattyter har kontrollerte transaksjoner med, dog skal konsernspissen oppgis. Det fremgår også at det med unntak for konsernspissen ikke skal opplyses om hvilket land de enkelte selskapene er hjemmehørende i.

Norsk Øko-Forum mener at det er uheldig at disse opplysningene ikke skal fremgå av den nye oppgaven om transaksjoner mellom nærstående. I forhold til kontrollutvelgelse antar vi det vil være av stor nytte for ligningsmyndighetene å ha noe mer detaljerte opplysninger om de involverte foretakene enn bare at det har vært kontrollerte transaksjoner med andre selskap. Også sett fra skattyters side kan det være nyttig at de nevnte opplysningene fremgår av oppgaven. Ligningsmyndighetene vil da på et tidligere tidspunkt få et bedre grunnlag for å vurdere aktuelle skattytere. Dersom de nevnte opplysningene ikke fremgår av oppgaven, kan det påregnes at ligningsmyndighetene må be langt flere skattytere om tilleggsopplysninger for å skaffe seg oversikt over de aktuelle foretakene. Dette anser vi som uheldig, ikke minst for skattyterne som ønsker forutberegnlighet om hva og når ligningsmyndighetene vil etterspørre opplysninger.

Følgende opplysninger bør derfor fremgå av oppgaven i tillegg til det som er foreslått i høringsnotatet:

- Navn på de enkelte enhetene (pluss organisasjonsnummer, evt. fødselsnummer hvis norsk)
- Eierandel/kontroll i forhold til de enkelte enhetene
- Hvilket land de enkelte enhetene er hjemmehørende i

Det er foreslått at oppgaveplikten skal inntre først når de kontrollerte transaksjonene overstiger 10 millioner kroner. Vi mener denne grensen er satt for høyt og foreslår at oppgaveplikten skal inntre når de kontrollerte transaksjonene overstiger 5 millioner kroner. Det er lagt opp til at oppgaveplikten skal inneholde opplysninger om de aktuelle transaksjonenes art og omfang. Arten av transaksjoner bør være minst like spesifisert som i dagens utenlandsoppgave. Omfanget er foreslått angitt innenfor visse intervaller. Vi antar imidlertid at beløpene/intervallene som skal oppgis, se høringsnotatet side 57, skal gjelde for hver transaksjonsart og ikke for alle transaksjonene samlet. Det bør klargjøres hva som skal omfattes av "*transaksjoner uten vederlag*", jf. høringsnotatet side 56. Vi mener dessuten det bør være utvilsomt at også overføringer av funksjoner og risiko skal rapporteres.

Det bør videre legges opp til at oppgaven også skal underskrives av revisor.

Nærmere om dokumentasjonsplikten

Vi har ingen merknader til at det er foreslått at færre skattytere skal omfattes av dokumentasjonsplikten enn av oppgaveplikten så lenge det likevel ikke fritar den enkelte skattyter for å gi opplysninger om sine transaksjoner med konsernselskap, herunder internprising, etter oppfordring fra ligningsmyndighetene. Vi har heller ingen særlige merknader til det foreslåtte innholdet i selve dokumentasjonen. Vi legger til grunn at i den grad internprisingsdokumentasjonen må anses som regnskapsmateriale, skal den foreligge senest ved regnskapsavslutningen for det aktuelle inntektsåret.

Sanksjoner

Det er foreslått en 45 dagers leveringsfrist ved krav om dokumentasjon. Denne fristen er etter vår oppfatning for lang, og den vil derfor forlenge saksbehandlingstiden hos ligningsmyndighetene. Når det heller ikke er foreslått noen særskilt sanksjon for oversittelse av fristen, mister den mye av sin betydning. Også i dag har ligningsmyndighetene skjønnsadgang etter ligningsloven § 8-2 nr. 2 der skattyter ikke gir opplysninger ligningsmyndighetene har bedt om. Det er ikke uvanlig at etter en slik skjønnsfastsettelse kommer skattyter med de opplysningene som opprinnelig var etterspurt. Selv om klageretten i utgangspunktet er tapt for skattyter, skal det i praksis mye til for ikke å ta opp og realitetsvurdere de nye opplysningene dersom det ikke har gått svært lang tid. I slike saker vil beløpets størrelse ofte være så betydelig at det vil være utslagsivende i vurderingen etter ligningsloven § 9-5 nr. 7.

Vi mener derfor at fristen ikke bør overstige 30 dager, og dersom fristen for å levere dokumentasjon skal ha noen realitet må den kunne sanksjoneres med gebyr, dagbøter eller lignende.

I høringsnotatet side 68 er det bl.a. uttalt at manglende utenlandsoppgave også tidligere har gitt ligningsmyndighetene adgang til å fastsette skattyters inntekt ved skjønn. Dette har i realiteten vært en papirbestemmelse som hittil ikke har kunnet anvendes i praksis, i og med at oppgaven ikke har vært tilgjengelig for ligningskontoret på tidspunktet for gjennomføring av skjønnslikning etter ligningsloven § 8-2 nr. 3. Det vises for øvrig til lovforslaget til ligningsloven § 4-4 nr. 3.

Med hilsen
for Norsk Øko-Forum

Jan-Egil Kristiansen
leder faglig utvalg

