



Saksbehandler
Hanne Flood

Deres dato
07.11.2006

Vår dato
16. februar 2007

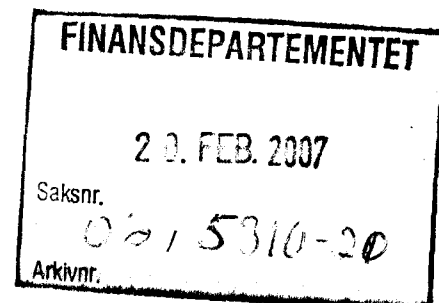
Telefon

Deres referanse
06/5310 SL AKR/RSI

Vår referanse
2006/500908

Finansdepartementet
v/Stig Sollund
Postboks 8008 Dep

0030 OSLO



Høring om internprising mellom nærstående foretak

Vedlagt følger Skattedirektoratets høringsuttalelse vedrørende høringsnotatet om internprising mellom nærstående foretak.

Høringsnotatet har vært fremlagt for de av etatens kontorer som arbeider med internprising, fem kontorer har sendt inn kommentarer. Kommentarene følger vedlagt denne uttalelsen.

Vedrørende forslag til nytt fjerde ledd i skatteloven § 13-1

Direktoratet er usikker på virkningene av forslaget om å "inkorporere" OECD-retningslinjene (pr dato 1995-retningslinjene) i norsk lov.

Det fremkommer av høringsnotatet at hensikten med nytt § 13-1 fjerde ledd er å klargjøre og forsterke retningslinjenes status i norsk rett. Skattedirektoratet er av den formening at forslaget ikke vil virke klargjørende, men antar at det kan skape uklarhet, spesielt for skattemyndighetene.

Retningslinjene er resultat av forhandlinger mellom flere land. Hovedformålet for § 13 – 1 var i følge forarbeidene å sikre norsk skattefundament gjennom korrekt tilordning av inntekter og utgifter mellom parter i interessefellesskap. Retningslinjene skal ivareta fordelingen av skattefundamentet mellom ulike land, herunder motvirke dobbeltbeskatning. Kjerneområdet for retningslinjene er kontroll og prising av varer og tjenester som omsettes i kontrollerte transaksjoner over landegrensene innenfor Flernasjonale foretak (FNF), mens § 13 – 1 også omfatter transaksjoner utenfor FNF og konsern.

Ordlyden i forslaget hvor det gis uttrykk for at det "**skal tas hensyn til**" retningslinjene for internprising, vil kunne medvirke til at retningslinjene får en større vekt enn etter gjeldende rett. Retningslinjene har fått sin plass i norsk rett bl.a. via Agip-dommen, hvor det fremkommer at disse skal brukes så langt de passer. Der hvor de ikke passer må det være opp til skattyter og myndigheter å finne egnede løsninger, jf Baker Huges-dommen. Ved å implementere retningslinjene i lovs form kan skattemyndighetene bli bundet av retningslinjene på en helt annen måte enn rettspraksis legger opp til. Skattedirektoratet frykter at domstoler vil kunne legge til grunn at retningslinjene i fremtiden kan bli å betrakte



som "mer enn veiledende", jf ordlyden som sier "skal". På den annen side brukes ordlyden "tas hensyn til" som ikke gir noen entydig anvisning for fremtidig praksis.

Skattedirektoratet er ikke kjent med at andre land innen OECD har valgt denne løsning med å "inkorporere" retningslinjene i lovs form. Finland og Sverige har ikke valgt dette i sine nye regler om internprising. Danmark har gitt utfyllende forskrifter og veiledning vedrørende dokumentasjonsreglene, som også omfatter gjennomføringen av internprising og metodebruk. Reglene har vært revidert flere ganger siden ikrafttredelsen uten at en har valgt å endre status på OECD-retningslinjene. Nederland har henvisning til retningslinjene i et Decree sammen med øvrig veiledning mht aktuell behandling av prisings- og dokumentasjonsspørsmål.

Dokumentasjonsreglene innføres for å gi et bedre grunnlag for vurdering av om priser og vilkår er i overensstemmelse med armlengdeprinsippet. Vi antar at forslaget kan medføre en redusert effekt av de forenklinger og forbedringer som nye regler om oppgave- og dokumentasjonsplikt innebærer. Vi ser det slik at skjønnsutøvelsen kan bli svært omfattende og ressurskrevende hvis denne i større grad enn i dag bindes opp mot retningslinjenes veiledning om metodebruk. Erfaringene viser at de metoder som er beskrevet i retningslinjene, kun er et teoretisk utgangspunkt, og ofte ikke kan anvendes i praksis. På dette punktet er det langt på vei enighet mellom skattemyndighetene og FNF-ene/rådgivermiljøet. Det arbeidet som pr dags dato foregår i OECD vedrørende sammenlignbarhet og fortjenestemetoder, viser at det ikke finnes enkle praktiske løsninger rundt metodebruken.

Skattedirektoratet vil etter en nærmere vurdering foreslå at det nye fjerde leddet i sktl. § 13-1 flyttes til/inntas i forskrift, og at ordlyden endres i tråd med det ovennevnte til "bør det ses hen til".

Endring av bevisbyrderegelen i § 13-1 annet ledd

Direktoratet slutter seg til departementets vurdering av at det er behov for særlige bevisbyrderegler i saker hvor det er vanskelig for myndighetene å få innsyn eller opplysninger. Vi er imidlertid av den oppfatning at den foreslåtte løsning ikke er hensiktsmessig.

Departementets begrunnelse for å begrense anvendelsesområdet til kun å gjelde land Norge ikke har inngått skatteavtale med synes å bygge på en forutsetning om at ligningsmyndighetene (relativt lett) vil kunne innhente opplysninger i medhold av skatteavtalen. Det er i praksis imidlertid store forskjeller mellom å hente inn opplysninger fra norske selskap og å innhente opplysninger i medhold av en skatteavtale gjennom utenlandske myndigheter. For det første stiller sistnevnte tilfeller en rekke formelle krav til hvordan henvendelsen skal gjennomføres. For det annet er en slik prosess ofte tidkrevende. Forslaget vil kunne medføre at bestemmelsens "preventive" effekt reduseres betydelig, ved at

anvendelsesområdet innskrenkes og at ligningsmyndighetene må ta initiativ til å innhente opplysningene selv.

Direktoratet foreslår at dagens bevisbyrderregel utvides til å omfatte både nasjonale og grenseoverskridende transaksjoner. En unngår derved problemene mht diskriminering, og velger samme løsning for bevisbyrderregelen som for oppgave- og dokumentasjonsplikten. De vanskelige grensesnitt som forslaget i høringsnotatet kan medføre, vil også bli redusert. Nasjonalt vil dette riktignok bryte med regelen om fri bevisbyrde i ligningsloven § 8-1, men direktoratet antar at dette kan forsvares i interessefelleskapstilfellene pga. sterke kontroll- og effektiviseringshensyn.

Dersom forslaget i høringsnotatet fastholdes, foreslår direktoratet at bestemmelsens anvendelsesområde innskrenkes til kun å gjelde for selskaper utenfor EØS. En slik løsning vil være forenlig med EØS-retten, samtidig som bestemmelsen langt på vei beholder sitt opprinnelige anvendelsesområde.

Ved innføring av ny skattelov ble ordlyden i bevisbyrderregelen endret fra ubestemt form "interessefelleskap" til bestemt form "interessefelleskapet". Forarbeidene til ny skattelov gir uttrykk for at materielle endringer ikke var tilsiktet uten at det ble eksplisitt angitt. Vi ber departementet vurdere om endringen i ordlyden til § 13-1 utisiktet medførte endring i regelens virkeområde. Ved endringen av ordlyden vil interessefelleskap ikke lenger være noe som kan presumeres, men ligningsmyndighetene må i utgangspunktet sannsynliggjøre et *bestemt* interessefelleskap på samme måte som de må sannsynliggjøre inntektsreduksjon. Ordlyden i nåværende § 13-1 er klar og de anvisninger forarbeidene ga vil erfaringsmessig tape sin kraft ettersom tiden går, særlig hvis loven endres på nytt uten at den særlige tolkningsanvisning gjentas. Vår erfaring er for øvrig at lovbestemmelsen allerede nå blir omtalt som om det er samsvar mellom ordlyd og innhold.

Vedrørende forslag til endret oppgaveplikt ny lignl. § 4 - 4, jf § 4 - 12 nr 1 og 2

Formålet med en ny særskilt oppgaveplikt for kontrollerte transaksjoner og mellomværende er å sikre etterlevelse av reglene for fastsettelse av internpriser. Videre vil oppgaven gi ligningsmyndighetene en bedre oversikt og grunnlag for utvelgelse.

Fysiske personer er ikke omfattet av forslaget. Av hensyn til å begrense antall oppgaver er direktoratet enig i at transaksjoner mellom personlige aksjonærer og selskaper ikke skal omfattes av forslaget om særskilt oppgaveplikt i første omgang.

Forslaget til de nye reglene om oppgave- og dokumentasjonsplikt vil gjelde for utenlandske selskaper med fast driftsted i Norge. Det antas at skatteplikten for disse neppe er klarlagt før de tas opp til ligning første gang, enten ved at de selv tar kontakt med ligningsmyndighetene og leverer selvangivelse eller blir pålagt dette. For øvrig vil dette kun tas opp i forbindelse med andre kontrollaktiviteter. Inngangsvilkåret i ny § 4-12 nr. 1 er at det pålegges

oppgaveplikt når de har *"plikt til å levere selvangivelse i medhold av § 4-2 nr. 1"*. Dette kan forstås slik at selvangivelsesplikten er klarlagt. Slik plikt har de som har hatt formue eller inntekt som de er skattepliktig for her i landet etter andre bestemmelser enn skatteloven § 10-13 eller den som ligningsmyndighetene pålegger å levere slik selvangivelse. Det bør vurderes om inngangsvilkåret i stedet bør være *"Selskap eller innretning som omfattes av § 4-2 nr. 1"* idet det antas at det ikke alltid vil være åpenbart om plikt til å levere selvangivelse etter bokstav a foreligger for en utenlandsk skattyter som har fast driftssted i Norge.

Dette vil i tilfelle være samme inngangsvilkår som benyttes i § 4-10 nr 1, som evt. skal benyttes for skattytere som ikke skal gi internprisingsdokumentasjon etter § 4-12 nr 3. I utgangspunktet er § 4-10 forstått slik at det er tilstrekkelig at skattyter kan pålegges selvangivelsesplikt etter § 4-2 nr. bokstav b for å være omfattet av § 4-10. Det er likevel en viss tvil knyttet til om § 4-10 nr. 1 bokstav a er anvendelig i de tilfeller der skattyter ikke er tatt opp til ligning, jf. *".. betydning for hans ligning og kontrollen av denne"*. Dette og forholdet mellom § 4-10 nr. 1 bokstav a og § 4-12 nr. 3 bør klargjøres i forarbeidene idet det også synes å være en viss overlapping her.

Fra et kontrollsynspunkt er det et ønske å få inn i oppgaven opplysninger om transaksjoner, transaksjonsparter og beløp. 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. Det er også ønskelig at anvendelse av metoder som ikke er godkjent av OECD, bør angis spesifikt.

Det foreslås derfor at følgende opplysninger bør fremgå av oppgaven i tillegg til det som er foreslått i høringsnotatet:

- navn på de enkelte enhetene (pluss organisasjonsnummer norsk/utenlandsk)
- eierandel/kontroll i forhold til de enkelte enhetene
- hvilket land de enkelte enhetene er hjemmehørende i
- angitt art av transaksjon
- beløp

Ved valg av løsning må det utredes om dette kan innebære at det blir gitt opplysninger som kan umuliggjøre bruk av tilleggsskatt, der denne sanksjonen anses hensiktsmessig. Et annet viktig spørsmål er hvorvidt konsekvensen blir 2 års endringsfrist. Det må derfor avveies mellom ønske om detaljer mht kontrollutvelgelse kontra en kort frist for å kunne tas opp denne type meget kompliserte endringsspørsmål. Direktoratet har for sin del ikke vurdert disse spørsmål nærmere, men deltar gjerne i videre drøftelser av dette.

Vedrørende forslag til særskilt dokumentasjonsplikt i ny lignl. § 4 – 12 nr 3, jf § 4 - 12 nr 1 og 2

Direktoratet er inneforstått med valget av kriterier for når plikten inntreffer, da dette er i tråd med EU TPD. Vi er av den oppfatning at det ville være mer treffende dersom plikten var

knyttet direkte til størrelsen av interne transaksjoner i et konsern. Spesielt ser vi at kriteriet totalt antall ansatte i et FNF vil være et vanskelig kriterium å etterprøve. På denne bakgrunn ville det være mer hensiktsmessig å sette kriteriene på selskapsnivå, og ut i fra det norske selskapets interne transaksjoner. Det bør videre gis en bedre presisering av forholdet til de generelle dokumentasjonsregler som vil omfatte alle foretak, uansett valg av avgrensninger i forslått bestemmelse.

Det er et spørsmål om det bør gis ytterligere kommentarer mht begrepet juridiske personer. Særlig om hvorvidt transparente enheter mv i skatterettslig henseende skal omfattes. Spesielt vil dette gjelde ulike typer kommandittselskap, deltakerlignede selskap, partnerskap, interessentskap, og Joint Venture-selskap. Det vises bl a til at Danmark i 2006 har tilføyd at "med juridiske personer...sideslles selskap og foreninger der efter danske skatteregler ikke udgjør et selvstendig skattesubjekt, men hvis forhold er reguleret af selskabsretlige regler, en selskabsavtale eller en foreningsvedtækt". Skattedirektoratet ønsker at spørsmålet vurderes i forhold til norsk rett.

Når det gjelder sammenlignbarhetsanalyser er direktoratet av den oppfatning at det ikke bør være et absolutt krav til gjennomføring av en slik analyse. Det er i utgangspunktet viktigere å få inn kontrakter, prisingskalkyler og kostnadsgrunnlaget mv som konsernet konkret bygger sine priser på, jf armlengde pris. Forholdet til sammenlignbarhetsanalyser bør kommenteres nærmere, og presiseres i et vedlegg til fremtidig veiledning.

I tillegg anser Skattedirektoratet at det er et spesielt behov for dokumentasjon av immaterielle verdier, dvs. at en "skal" redegjøre for og beskrive slike både på selskaps- og konsernnivå. Dette er vesentlige verdier som ofte ikke fremkommer verken av regnskap eller databaser. De immaterielle verdiene har stor betydning ved fastsettelse av interne priser, og bør derfor inntas i forskrift og veiledning.

Vedrørende frist for levering av dokumentasjon og sanksjoner

Direktoratet anser at skjæringtidspunkt etter at myndighetene har fremsatt krav om dokumentasjon må presiseres bedre, samt hvilke følger dette får mht anvendelse av skjønnsbestemmelsen i lignl. § 8 – 2 nr 2.

Høringsnotatet taler om at fremlagt dokumentasjon må være av en "viss kvalitet" for at dokumentasjonsplikten er oppfylt. Det er her gitt uttrykk for at innføringen av en særskilt dokumentasjonsplikt vil senke terskelen for å fastsette inntekten ved skjønn, dersom plikten ikke er oppfylt. Det vil være et behov for å gi nærmere presiseringer med hensyn til når dokumentasjonsplikten ikke er oppfylt, og da særlig med hensyn til kravet om en "viss kvalitet". Dette må også ses i sammenheng med kravet til sannsynliggjøring av en inntektsreduksjon.

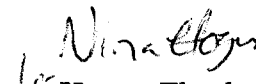
Vedrørende dokumentasjon i henhold til utenlandske regler

Et konsern vil kunne være omfattet av flere lands dokumentasjonsregler. Det foreligger også regelverk som er felles for flere land, jf EUs adferdskodeks og PATA. Ved utformingen og gjennomføringen av det norske regelverket vil man måtte ta stilling til hvordan man skal forholde seg til dokumentasjon som er utarbeidet i henhold slik parallell utenlandsk regulering. Vi anser det hensiktsmessig at departementet drøfter denne problemstillingen i lovproposisjonen.

Vennlig hilsen


Sven Rune Greni
Avdelingsdirektør

Retts- og revisjonsavdeling


for Hanne Flood