



Saksbehandler
Sten-Frode Olsen

Deres dato

Vår dato
18. januar 2007

Telefon

Deres referanse

Vår referanse

Skattedirektoratet
Postboks 6300, Etterstad
0603 Oslo

Att: Hanne E. Flood

HØRINGSUTTAELSE – HØRINGSNOTAT OM INTERNPRISING MELLOM NÆRSTÅENDE FORETAK. GJENNOMFØRING AV OECDs RETNINGSLINJER FOR INTERNPRISING OG SÆRLIGE OPPGAVE- OG DOKUMENTASJONSKRAV.

1. Innledning

Vi viser til brev av 30. november 2006, hvor Skattedirektoratet anmoder om innspill/kommentarer til ovennevnte høringsnotat.

Vi kan i det alt vesentlige tiltre Finansdepartementets forslag inntatt i høringsnotatet. De foreslåtte reglene gir etter vår oppfatning uttrykk for en balansert vurdering av ligningsmyndighetenes kontrollbehov på den ene side og skattyternes merarbeidsbelastning på den annen side. Vi har imidlertid enkelte kommentarer til forslagene i høringsnotatet. Disse kommentarene/merknadene har vi valgt å gi knyttet til høringsnotatets kapittelinndeling, se punkt 3 nedenfor.

2. Oppsummering

Hovedpunktene i kontorets merknader kan oppsummeres slik:

- Det inntas i forskrift bestemmelser hvor det blir presisert at skattyter ved fastsettelse av internprisen bør se hen til OECD-retningslinjene og de metoder som der anbefales. Tilsvarende skal gjelde for ligningsmyndighetene når de kontrollerer selskapenes dokumentasjon. Alternativt foreslår kontoret å endre ordlyden i sktl. § 13-1 fjerde ledd, fra "*skal det tas hensyn ...*" til "*bør det ses hen til ...*", se punkt 3.1.
- Den særskilte bevisbyrderegelen i sktl § 13-2 annet ledd foreslås videreført, dog slik at den ikke får anvendelse for selskaper innenfor EØS, se punkt 3.2.
- I de tilfeller hvor selskapet vil være omfattet av kretsen for dokumentasjonsregelen, foreslår kontoret at selskapet også bør være omfattet av oppgaveplikten. Videre mener kontoret det bør fremgå relativt klart hva det skal opplyses om i skjemaet, se punkt 3.3.
- Fokus på skattemessig behandling av immaterielle eiendeler har økt betydelig den senere tid. Kontoret mener derfor at dokumentasjonskravene *skal* omfatte en

Postadresse

Kontoradresse

Sentralbord

Telefaks



beskrivelse av de immaterielle verdiene i det aktuelle selskap og konsern, se punkt 3.4.1.

- I stedet for et absolutt krav til gjennomført sammenlignbarhetsanalyse i form av databaseundersøkelser foreslår kontoret at dokumentasjonskravet omfatter opplysninger om hvilke kalkyler som ligger til grunn for prising av de varer og tjenester som leveres, se punkt 3.4.2.

3. Kommentarer til Finansdepartementets høringsnotat

3.1 Gjennomføring av OECDs retningslinjer for internprising i norsk rett, høringsnotatets punkt 3.1.

Departementet foreslår at det tilføyes et nytt fjerde ledd i sktl. § 13-1, se høringsnotatets side 9 - 12. Kontoret ser at det kan være behov for å klargjøre og forsterke OECD-retningslinjens status i norsk rett, men er noe tvilende til om dette bør skje ved en tilføyelse av et nytt fjerde ledd i sktl. § 13-1.

Kjerneområdet for OECD-retningslinjene er kontroll og prising av varer og tjenester som omsettes som ledd i selskapets næringsvirksomhet. Anvendelsesområdet for sktl. § 13-1 er langt mer omfattende. I tillegg til at sktl. § 13-1 omfatter transaksjoner innenfor kjerneområdet for retningslinjene, omfatter sktl. § 13-1 også konserninterne overdragelser av aksjer, virksomhet (innmatsalg) og andre type transaksjoner som for eksempel uttak, jf. Høyesteretts dom i Rt. 2003 side 536 (Utv. 2003 s 819) *Storhaugen*. I disse tilfellene gir retningslinjene etter kontorets oppfatning begrenset veiledning. Kontoret er redd for at en tilføyelse av nytt fjerde ledd som foreslått, hvor det etter ordlyden *skal tas hensyn* til retningslinjene ved spørsmål om inntektsreduksjon foreligger etter første ledd, vil kunne medføre en begrensning i anvendelsesområdet til sktl. § 13-1. Vi antar imidlertid at en slik begrensning ikke er tilsiktet. Videre er det kontorets erfaring at skattyter svært ofte ikke vil eller kan presentere et uavhengig sammenligningselement, eller på annen måte redegjøre for en ordentlig prissettingsmetode. Om ligningsmyndighetene i slike tilfeller skal være forpliktet til å følge en OECD-metode til punkt og prikke, vil det sannsynligvis ikke være praktisk mulig å endre prisingsposter i fremtiden. Etter kontorets oppfatning bør derfor ordlyden i fjerde ledd omformuleres med dette forhold for øye, eventuelt bør forholdet mellom bestemmelsens anvendelsesområde og OECD-retningslinjene, som et minimum, omtales nærmere i forarbeidene til lovendringen.

Ved kontroll av internprisen er utgangspunktet at partenes transaksjon skal legges til grunn ved prisingen. Det er imidlertid antatt at sktl. § 13-1 i gitte situasjoner gir grunnlag for å sette til side hele eller deler av partenes transaksjon ved fastsettelse av prisen, se her bl.a. Joachim Bjerke "Internprissetting" side 171 flg. og Rt. 2001 s. 1265 (Utv. 2001 s 1446) *Agip*, hvor egenandelen i en forsikringspremie ble satt til side.

Retningslinjene gir grunnlag for å sette hele eller deler av en transaksjon til side ved fastsettelse av prisen. I tillegg til proforma-tilfellene gjelder dette enkelte "ekstraordinære



tilfeller". Etter retningslinjenes art 1.37 gjelder dette hvor *"... transaksjonen, sett under ett, avviker fra det som ville vært opprettet av uavhengige foretak som opptrer på en kommersielt rasjonell måte, samtidig som den faktiske strukturen i praksis forhindrer skattemyndigheten fra å fastsette en korrekt internpris."* Hva som ligger i dette er ikke helt klart.

Retningslinjene er fra 1995, og etter dette har det funnet sted en "betydelig utvikling" innen TP-området uten at retningslinjene er oppdatert. Etter vår oppfatning vil det som i 1995 ble ansett som "ekstraordinært", ikke nødvendigvis være "ekstraordinært" i 2006.

Høyesterett har i *Agip-dommen* lagt til grunn at OECD-retningslinjene kan og bør tillegges vekt ved tolkning av sktl. § 13-1. Høyesterett understreket imidlertid at prisingsspørsmålet uansett må avgjøres på grunnlag av sktl. § 13-1. En tilføyelse av nytt fjerde ledd, hvor retningslinjene *skal* tas hensyn til, går etter kontorets oppfatning lengre enn hva Høyesterett gir uttrykk for i *Agip-dommen*, og lengre enn hva som kan anses nødvendig for å gjøre retningslinjene kjent, se nedenfor. Når det *"skal"* tas hensyn til retningslinjene vil det etter kontorets syn kunne innebære at retningslinjene gis en større rettskildemessig vekt enn hva som synes å være gjeldende rett. Kontoret er skeptisk til en slik vektlegging av retningslinjene og mener at dette bør kommenteres og vurderes nærmere.

Kontoret er enig med Finansdepartementet i at det er viktig å gjøre retningslinjene kjent og at en innkorporering/(henvisning) i lov/forskrift kan være hensiktsmessig. Basert på ovennevnte merknader, foreslår vi **prinsipalt** at det i forskriftsform tas inn bestemmelser hvor det blir presisert at skattyter ved fastsettelse av internprisen bør se hen til OECD-retningslinjene og de metoder som der anbefales. Videre bør det presiseres at tilsvarende skal gjelde for ligningsmyndighetene når de kontrollerer selskapenes dokumentasjon. En slik løsning innebærer at retningslinjene ikke blir en del av sktl. § 13-1, men gis samme status som andre forhold som bør inntas i selskapets dokumentasjon, f. eks. en funksjons- og risikoanalyse, se høringsnotatets side 62.

Subsidiært foreslår vi en endring av det foreslåtte fjerde ledd i sktl. § 13-1, ved at ordlyden endres fra *"skal det tas hensyn ..."* til *"bør det ses hen til ..."*. En slik ordlyd mener vi vil være best i samsvar med gjeldende rett, samtidig som det gis rom - på et mer selvstendig grunnlag i sktl. § 13-1 - å ta hensyn til den utvikling som har funnet sted innenfor TP-området.

I nytt fjerde ledd siste punktum foreslår departementet at retningslinjene også skal gjelde for transaksjoner mellom skattytere som er bosatt og hjemmehørende i Norge, men da bare "så langt de passer" og bare såfremt departementet ikke har "bestemt noe annet".

Dersom ordlyden endres i samsvar med ovennevnte forslag, antas en slik presisering å være unødvendig. Under enhver omstendighet antar kontoret at den foreslåtte presiseringen i siste punktum¹, vil kunne gi et noe uoversiktlig rettskildebilde. For det første kan det reises spørsmål om departementet må "bestemme noe annet" i lov eller forskriftsform, eller om det

¹ Det foranstående gjelder bare i den utstrekning Norge har sluttet seg til retningslinjene og så fremt departementet ikke har bestemt noe annet.



tenkes å være tilstrekkelig med en uttalelse. For det annet vil en kunne stå overfor situasjoner der departementet ikke har "bestemt noe annet" når skattyter fastsetter internprisen, men at slik annen bestemmelse foreligger når ligningsmyndighetene foretar sin kontroll. For det tredje vil det hvor departementet "bestemmer noe annet", kunne oppstå tilfeller som medfører forskjellsbehandling av transaksjoner mellom skattytere bosatt og hjemmehørende i Norge og transaksjoner som går over landegrenser. Dette vil særlig være uheldig der hvor en skattyter foretar samme type transaksjon med skattyter hjemmehørende i Norge og hjemmehørende i utlandet.

3.2 Bevisbyrderegelen i sktl. § 13-1 annet ledd, jf. høringsnotatets punkt 3.2

Kontoret slutter seg til departementets vurdering om at det fortsatt er behov for særlige bevisbyrderegler i saker hvor det er vanskelig og komplisert for ligningsmyndighetene å få innsyn.

Det har vært diskutert hvilken praktisk betydning den særskilte bevisbyrderegelen i sktl. § 13-1 annet ledd har. Det har i den forbindelse vært vist til at det foreligger fri bevisbedømmelse i ligningsforvaltningen, noe som medfører at det skal legges til grunn det faktum som er mest sannsynlig, og at det kun helt unntaksvis (og kanskje kun teoretisk) vil være tilfeller der regelen om omvendt bevisbyrde har noen selvstendig betydning.

Kontoret har ikke hatt saker som er avgjort etter sktl. § 13-1 annet ledd, hvor løsningen ikke ville blitt den samme om første ledd hadde vært benyttet. Derimot har bestemmelsen etter kontorets syn en viktig preventiv effekt, særlig i forbindelse med varsel om fravik/endring. Skattyter gis en "ekstra" påminnelse til å komme med tilstrekkelige opplysninger. Det er naturligvis vanskelig å etterprøve en slik eventuell faktisk effekt, men etter kontorets oppfatning er det gode grunner for å videreføre bestemmelsen, uavhengig av at det innføres oppgave- og dokumentasjonsplikt.

Kontoret er derfor ikke enig i at bestemmelsen kun skal gis anvendelse i saker hvor ligningsmyndighetene ikke kan kreve opplysninger om vedkommendes formues- og inntektsforhold i medhold av skatteavtaler. Det vises til at departementets forslag innebærer – som påpekt i høringsnotatet – en betydelig begrensning i bestemmelsens virkeområde. Videre forutsettes det i departementets forslag at de særskilte bevisreglene i sktl. § 13-1 annet ledd skal komme til anvendelse også der hvor opplysninger ikke kan gis pga. av andre lands regler om taushetsplikt, jf. høringsnotatets side 13. Dette reiser en rekke spørsmål; dels av praktisk art og dels i forhold til vanskelige tolkningsspørsmål. Kontoret viser til at det – for å avklare om bestemmelsen kommer til anvendelse eller ikke – må tas stilling til om Norge kan innhente opplysninger i medhold av skatteavtalen eller ikke. Spørsmålet er hvordan dette skal skje. Forutsettes det en formell henvendelse, eller skal dette avgjøres ved at ligningsmyndighetene undersøker reglene i det andre landet og tar stilling til om opplysningene kan gis eller ikke. I praksis kan dette være vanskelig og det vil fort kunne oppstå tvilstilfeller.



Departementets begrunnelse for å begrense anvendelsesområdet synes å bygge på en forutsetning om at ligningsmyndighetene (relativt lett) vil kunne innhente opplysninger i medhold av skatteavtalen. Mao. at det da ikke vil være særlig vanskelig for ligningsmyndighetene å få ut opplysningene. Etter vår oppfatning er det en vesentlig forskjell mellom å hente inn opplysninger i Norge og å innhente opplysninger i medhold av en skatteavtale. For det første stiller sistnevnte tilfeller en rekke formelle krav til hvordan henvendelsen skal gjennomføres. For det annet er en slik prosess ofte tidkrevende. For det tredje synes forslaget langt på vei å medføre at det stilles strengere krav til ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt i utenlandstilfellene, enn hva tilfellet er etter gjeldende rett, hvor nettopp forutsetningen for bevisbyrderregelen bygger på at skattyter antas å ha lettere tilgang til å fremskaffe opplysningene. Forslaget vil etter kontorets syn kunne medføre at bestemmelsens "preventive" effekt reduseres betydelig. Dels ved at anvendelsesområdet innskrenkes og dels ved at ligningsmyndighetene, i større grad enn hva som er tilfellet etter gjeldende rett, må ta initiativ til å innhente opplysningene selv. Dette anser kontoret som uheldig.

Med bakgrunn i ovennevnte merknader foreslår vi 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.

3.3 Oppgaveplikten, jf. høringsnotatets punkt 5.6

Departementets forslag innebærer at et selskap i enkelte tilfeller vil være innenfor kretsen av selskaper som er omfattet av dokumentasjonsplikten, men at selskapet pga. for eksempel omsetningen vil være utenfor reglene om oppgaveplikt. Dette ser kontoret som uheldig ut fra et kontrollsynspunkt, hvor nettopp oppgaveplikten skal danne grunnlag for utplukk av kontrollobjekter. Vi mener derfor at også slike selskaper bør være omfattet av oppgaveplikten.

Videre er det i forslaget knyttet sanksjoner i form av tap av klagerett dersom skjema for oppgaveplikten ikke er levert inn. Kontoret mener derfor at det bør fremgå relativt klart for skattyter hva det skal opplyses om i skjemaet. Dette kan belyses med et eksempel.

Dersom selskap A i år 1 gir et lån til et søsterselskap i utlandet på kr 15 mill., vil A være omfattet av oppgaveplikten i år 1. Hva med år 2? Er det kun rentene som det skal opplyses om eller skal det (nok en gang) opplyses om låneforholdet? Kontoret antar at A også i år 2 skal være omfattet av oppgaveplikten, og anser det viktig at eventuell usikkerhet omkring dette elimineres.

Departementets forslag knyttet til tap av klagerett skal – slik vi oppfatter forslaget – kun gjelde hvor skjema ikke er levert. Det kan imidlertid være at skjemaet ikke er utfyllt korrekt eller ufullstendig. Det bør derfor vurderes om slike forhold skal ha betydning for klageretten.



Departementet har i høringsnotatet foreslått en del forhold som bør inngå i skjema for oppgaveplikten. Sentralt i den forbindelse er at opplysninger om transaksjoner og mellomværende skal oppgis totalt. Etter kontorets oppfatning er det viktig at ligningsmyndighetene gis mulighet for å utarbeide og bygge opp et skjema som på best mulig måte gir ligningsmyndighetene grunnlag for å plukke ut "riktige" selskaper til kontroll. Når transaksjoner og mellomværende skal oppgis totalt, og ikke spesifiseres pr. sakstype, medfører dette at det for eksempel ikke blir mulig å skille mellom:

- Stort volum/beløp innen Norge, og lite volum/beløp over landegrensene
- Lite volum/beløp innen Norge, og stort volum/beløp over landegrensene
- (og lite volum/beløp innenfor og utenfor EØS, etc. etc.)

Basert på det ovennevnte mener kontoret at det bør legges til rette for at skjemaet kan bygges opp slik at det fremgår en oversikt som viser transaksjoner pr. nærstående fordelt på inn-/og utland. Dette trenger ikke være veldig detaljerte opplysninger, og kontoret antar at dette heller ikke vil være mer arbeidskrevende for skattyter.

3.4 Dokumentasjonsplikten, jf. høringsnotatets punkt 5.7

3.4.1 Dokumentasjon av immaterielle verdier

På side 62 i høringsnotatet er det gitt eksempler på hva dokumentasjonen bør inneholde. I forslaget fremgår det bl.a. at dokumentasjonen bør inneholde transaksjoner vedr. immaterielle eiendeler. Vår erfaring er at verdien av immaterielle eiendeler er sterkt økende, og i internprissammenheng vil det være svært viktig å få kartlagt hvor i konsernet slike verdier skapes. Vi mener derfor at det i forhold til immaterielle verdier (goodwill og immaterielle eiendeler) bør være et krav til at skattyter skal redegjøre for og beskrive slike eiendeler/verdier, både i selskapet og i konsernet.

3.4.2 Krav til sammenlignbarhetsanalyse

Kontoret er enig i departementets vurdering om at det ikke bør være et absolutt krav til gjennomført sammenlignbarhetsanalyse i form av databaseundersøkelser, jf. høringsnotatets side 65.

Kontorets erfaring er at innholdet i slike sammenlignbarhetsanalyser er svært sensitive, ved at resultatet i sammenlignbarhetsanalysen vil være sterkt påvirket av hvordan analysen er gjennomført. I praksis er det også svært tidkrevende for ligningsmyndighetene å kontrollere/etterprøve slike analyser. Videre er de sammenlignbarhetsanalyser vi har sett i praksis ofte svært generelle og er basert på databasesøk i allment tilgjengelige databaser, som for eksempel Amadeus. Slike databasesøke gir tilgang til aggregerte resultat- og balansetall, men gir etter vår oppfatning liten veiledning på transaksjonsnivå. Vi er derfor noe skeptisk til bruk av sammenlignbarhetsanalyser på denne måten.



Departementet synes også å være noe skeptisk til bruk av sammenlignbarhetsanalyser basert på databaseundersøkelser, jf. høringsnotatets side 64. På den annen side åpner departementet for at ligningsmyndighetene kan be skattyteren utarbeide sammenlignbarehetsanalyser der dette ikke er gjort, herunder å be om at det utarbeides en databaseundersøkelse, jf. høringsnotatets side 65 fjerde avsnitt.

Departementets syn til bruk av databasesøk synes her å svinge mellom tanken på å avvise kontra det å kunne be om en slik analyse. Etter vår oppfatning bør departementets holdning til slike databasesøk klargjøres. Når databasesøk i allment tilgjengelige databaser gir lite veiledning på transaksjonsnivå, er det kontorets oppfatning at de nye dokumentasjonsreglene i større utstrekning må fokusere på å finne alternative løsninger/informasjon. Sentralt i den forbindelse er de føringer som ligger i OECD-retningslinjene.

Ved kontroll av internprisen er det kontorets erfaring at andre opplysninger enn databasesøk også kan være viktige å fokusere på. Dette kan f. eks. være informasjon fra selskapet knyttet til hvilke kalkyler som ligger til grunn for prising av de varer og tjenester som leveres. Slike opplysninger har i praksis vært tilnærmet fraværende i de internprisdokumentasjoner kontoret har sett.

Opplysninger omkring skattyters (og/eller konsernets) produktkalkyler antar kontoret er opplysninger som skulle være relativt enkle å fremskaffe, da det antas at enten skattyter eller konsernet som sådan sitter med slike opplysninger. Videre er kontoret av den oppfatning at slike opplysninger vil gi ligningsmyndighetene et godt grunnlag for å vurdere internprisen, ved at marginene i den kontrollerte transaksjonen kan sammenlignes med hva andre uavhengige oppnår av marginer. En slik produktkalkyle gir etter vår oppfatning et godt grunnlag for å kontrollere om de (brutto eller netto) marginer som skattyter har beregnet i den kontrollerte transaksjonen, er i samsvar med armlengdeprinsippet eller ligger innenfor et armlengdeintervall. I den forbindelse vil det kunne være hensiktsmessig å benytte sammenlignbarhetsanalyser.

Sammenlignbarhetsanalyser bør etter kontorets oppfatning benyttes for å kontrollere om den pris som skattyter har fastsatt, bl.a. gjennom å utarbeide produktkalkyler, antas å ligge innenfor et armlengdeintervall, ikke som grunnlag for å fastsette selve internprisen, slik tilfellet langt på vei har vært i de sammenlignbarhetsanalyser som kontoret har sett. Dersom sammenlignbarhetsanalyser benyttes med et slik utgangspunkt, antas det at betydningen/viktigheten av slike analyser kan nedtones noe.



Under henvisning til det ovennevnte er kontoret av det oppfatning at internprisdokumentasjonen *skal* inneholde opplysninger om hvilke kalkyler som ligger til grunn for prising av de varer og tjenester som leveres.

Vennlig hilsen

Staaie Knudssøn
Direktør

Jon Tindlund