



Til
Skattedirektoratet
Seksjon for revisjon
v/ seniorskattejurist Hanne Elisabeth Flood

Dato
5. januar 2007

Referanse
ehn

Fra
TP-nettverket i Rogaland
v/Ellen Heiland Netland

Kopi

Høringsnotat om internprising mellom nærstående foretak – merknader

De ulike nettverkskontorene innenfor TP-nettverket er bedt om å komme med merknader og innspill til Finansdepartementets høringsnotat av 7. november 2006 om internprising mellom nærstående foretak. TP-nettverket i Rogaland dvs fylkesskattekontoret og Stavanger likningskontor vil med dette komme med en felles tilbakemelding. Merknadene vil bli gitt i forhold til det som vi anser for å være hovedpunktene i høringsnotatet:

- Gjennomføring av OECD's retningslinjer for internprising i norsk regelverk
- Den "lempeligere" bevisregelen i Sktl § 13-1 andre ledd => endring av virkeområde
- Innføring av en særlig oppgaveplikt for nærstående foretak
- Innføring av dokumentasjonskrav ved fastsettelse av internpriser mellom foretak i interessefellesskap

Gjennomføring av OECD's retningslinjer for internprising i norsk regelverk

Skattelovens § 13-1 legger til grunn armlengdeprinsippet som det skattemessig bærende prinsipp ved fastsettelse av internpriser mellom nærstående foretak. Det har i denne sammenheng imidlertid vært en viss uklarhet med hensyn til hvilken status og vekt OECD's retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak skal ha i norsk rett. Retningslinjene av 1995 gir bl.a nærmere veiledning om armlengdeprinsippet og de metoder som blir vurdert som anvendelige for å finne armlengdeprisen for en transaksjon mellom nærstående parter. Det har ikke vært tvil om at OECD's retningslinjer er relevante også ved vurderingen av armlengdeprinsippet etter norsk intern rett, men det har vært uklart hvilken vekt de kan og bør tillegges. Forholdet mellom det norske regelverket i § 13-1 og retningslinjene har imidlertid langt på vei blitt avklart gjennom Høyesteretts avgjørelse i Agip-dommen. Høyesterett slår i dommen fast at OECD's retningslinjer kan og bør tillegges vekt ved tolkningen og anvendelsen av skattelovens § 13-1.

Finansdepartementet foreslår i sitt høringsnotat at det tas inn et nytt fjerde ledd i skatteloven § 13-1 der det slås fast at det skal tas hensyn til OECD's retningslinjer ved avgjørelsen av om skattyters inntekt eller formue er redusert og ved fastsettelsen av skjønn jf. henholdsvis § 13-1 første og tredje ledd. Departementet ønsker med dette først og fremst å klargjøre og forsterke retningslinjenes status ved at det etableres en rettslig overbygning til norsk rett. Videre vises til at man ved forslaget oppnår å få et sett med utfyllende

retningslinjer for praktiseringen av armlengdeprinsippet som blir direkte anvendelig i norsk rett. Til sist hevdes også at forslaget vil bidra til å oppfylle forventningene fra OECD-rådet om at retningslinjene faktisk blir etterlevd av norske skattytere og norske skattemyndigheter.

Vi har i forbindelse med gjennomgangen av dette punktet i høringsnotatet stilt spørsmål ved på hvilken måte det er hensiktsmessig å trekke OECD's retningslinjer direkte inn i norsk regelverk og gi dem en mer formalisert status som rettskildefaktor, selv om statusen vil bli som retningslinjer og ikke bindende regler? Bakgrunnen for at vi har visse betenkeligheter her, er bl.a følgende:

- Signaler som foreligger med hensyn til utviklingen/rettstilstanden innenfor OECD når det gjelder metodebruk for fastsettelse av en akseptabel armlengdepris, tilsier at det vil (måtte) komme endringer på området. De tradisjonelle transaksjonsmetodene har vært de fortrukne metodene for fastsettelse av en armlengdepris, mens bruk av de såkalte transaksjonsoverskuddsmetodene i alminnelighet ikke anbefales. Retningslinjene anerkjenner - med betydelige reservasjoner - den såkalte Profit split-metoden og TNMM. Bruken av disse skal imidlertid kun skje i unntakstilfeller og som en "siste utvei". Bruken av den såkalte Global formelbasert fordelingsmetode avvises.

Etter det vi kjenner til, diskuteres bruken av de anbefalte transaksjonsmetodene innenfor OECD, og det er ting som tyder på at det vil skje en utvikling her. Vårt spørsmål blir da om vi ved finansdepartementets forslag om å ta retningslinjene inn i det norske regelverket uten tilstrekkelige kommentarer i forarbeider og lignende, kanskje kodifiserer anbefalinger om bruk av bestemte metoder som muligens er "på vei ut"? Ikke minst tenker vi her på at det etter all sannsynlighet vil ta lang tid før innholdet og ordlyden i selve retningslinjene endres, selv om realitetesendringene er der og rettstilstanden endres. Vi er derfor skeptiske til om vi her - hensyntatt en sannsynlig utvikling på området - gjør det problematisk for oss selv som skattemyndigheter å arbeide med internprisingsspørsmål ved at vi binder oss for sterkt opp til retningslinjer som kanskje er på vei til å "gå ut på dato"? Uansett mener vi det er viktig å være klar over at en direkte binding mellom norsk rett og OECD's retningslinjer på en helt annen måte enn tidligere gjør at vi som skattemyndigheter vil bli møtt med dette regelverket fra selskapenes og deres rådgiveres side når det gjelder vår egen håndtering av internprisingssaker i framtiden.

Det bør derfor ved implementeringen tas nødvendig hensyn til den uoffisielle utvikling som har skjedd innenfor området siden 1995.

- Videre stiller vi oss også spørsmål om innføringen av OECD's retningslinjer i norsk rett, på noen måte legger beskrankninger på skattemyndighetenes muligheter til å benytte andre løsninger/metoder enn de OECD-anbefalte ved vurderingen av en inntektsreduksjon eller ved utøvelsen av skjønn i medhold av § 13-1? Her ser vi f.eks for oss situasjoner der skattyter hevder å ha benyttet en av de anbefalte metodene, men der skattemyndighetene ikke kan se det dokumentert at dette har resultert i en armlengdes pris mellom foretakene. Vårt spørsmål blir da hvilke muligheter vi som skattemyndighet i et slikt tilfelle har til å anvende andre, tilpassede metoder enn de

godkjente/anbefalte for å komme fram til en armlengdepris?

Dette spørsmålet synes vi det er viktig at det blir satt fokus på, da det etter vår oppfatning vil ha stor betydning for arbeidet vårt framover med denne type saker.

- Departementet foreslår videre at OECD's retningslinjer – så langt de passer – også skal tas hensyn til i transaksjoner mellom nærstående foretak hjemmehørende i Norge dvs at retningslinjene gjøres direkte anvendelige også for nasjonale transaksjoner. Dette ifølge departementet for å sikre mest mulig konsistens ved tolkningen av skattelovens § 13-1.

Vi ser her behovet for å "likestille" regelverket for utenlandske og norske nærstående, men synes i denne sammenheng det er viktig at vi går et skritt videre og har en formening om hvordan dette regelverket skal håndheves ift de ulike gruppene. Det er vel ikke til å legge skjul på at vi tradisjonelt har brukt mindre ressurser og tid til å etterprøve og kontrollere transaksjoner mellom norske nærstående foretak enn i tilfeller der medkontrahenten er utenlandsk. Dette har bl.a sammenheng med at man i rene nasjonale transaksjoner samlet befinner seg innenfor det norske skattefundamentet, norske skattesatser osv samtidig som vi har regler for overføringer mellom nærstående foretak (f.eks konsernbidrag) som langt på vei kan "utjevne" resultatene norske, beslektede selskap imellom.

Ved at retningslinjene gjøres gjeldende også for nasjonale transaksjoner, gjør vi oss tanker rundt hva dette innebærer i forhold til skattemyndighetens ressursbruk i tilknytning til oppfølging og kontroll av rene, norske konsernselskaper? Kan vi se for oss at det vil bli stilt krav om en "likebehandling" av norske nærstående foretak og utenlandske nærstående i denne sammenheng, eller at en viss andel av ressursene skal brukes til denne type oppgaver? Uansett tror vi det er viktig at også denne biten tas med i vurderingen videre, ikke minst med tanke på at vi framover sikrer oss tilstrekkelige ressurser til å drive kontroll i saker der det er spørsmål om norsk skattefundament svekkes/reduseres.

Bevisregelen i skatteloven § 13-1 andre ledd – endret virkeområde

Etter den gjeldende ordlyden i sktl § 13-1 andre ledd, så har vi i dag en lempeligere bevisregel i interessefellesskapstilfeller der medkontrahenten er bosatt/hjemmehørende i utlandet. I dette ligger at ligningsmyndighetene har et redusert krav til bevis i disse tilfellene når det gjelder adgangen til å anvende skjønn. Med hensyn til hva som ligger i et redusert beviskrav, så har Høyesterett i Baker-Hughes dommen lagt til grunn at bruk av skatteloven § 13-1 alltid, dvs også i utenlandstilfellene, forutsetter at ligningsmyndighetene anser at det foreligger sannsynlighetsovervekt for at inntekten er redusert. Kravene til grunnlaget som vurderingen skjer ut fra, er imidlertid ikke så store i utenlandstilfellene som ved en vurdering etter § 13-1 første ledd. I dette ligger at grunnlaget for skjønnnet kan være "spinklere" i disse tilfellene.

Departementets forslag til endring av § 13-1 andre ledd går ikke på endring av det materielle innholdet i bestemmelsen, men bestemmelsens virkeområde. Dette gjøres ved at virkeområdet innskrenkes til å gjelde utenlandstilfeller der det er særlig vanskelig for

ligningsmyndigheten å få innsyn. Endringen foreslås igjen ut fra hensynet til Norges forpliktelser i henhold til EØS-avtalen. Etter dette foreslås den lempeligere bevisregelen kun å gjelde i utenlandstilfeller der medkontrahenten er hjemmehørende i land hvor Norge ikke kan kreve opplysninger om vedkommendes inntekts- og formuesforhold i medhold av en folkerettslig overenskomst. I praksis vil dette bety land/stater som Norge ikke har skatteavtale med. Forslaget innebærer dermed en betydelig begrensning/innskrenkning av virkeområdet for det reduserte beviskravet.

Vi har i vår diskusjon av forslaget for det første stilt oss spørsmål ved hvor stor den reelle forskjellen mellom nåværende første og andre ledd i § 13-1 faktisk er når vi kommer til det praktiske liv/de konkrete tilfellene? Hva ligger det konkret i at grunnlaget som er gjenstand for skjønnsvurdering kan være "spinklere" i utenlandstilfellene enn i de nasjonale tilfellene? Her viser vi også til Baker-dommen som uttaler at den reelle forskjellen mellom første og andre ledd ikke blir særlig stor tatt i betraktning at det stilles samme krav til sannsynlighetsovervekt.

Vi synes det er vanskelig å se klart for oss/spekulere i hva endringen faktisk vil innebære i praksis, men vil allikevel komme med et par betraktninger/innspill:

- Hvorfor går en ikke i stedet "motsatt" vei i spørsmålet om virkeområdet for § 13-1 andre ledd dvs innlemmer/tar inn også transaksjoner mellom norske/nasjonale nærstående når det gjelder regelen om redusert beviskrav i stedet for å innskrenke regelens virkeområde? Dette ikke minst tatt i betraktning de erfaringer vi har fra konkrete saker med hensyn til hvor vanskelig og tidkrevende det svært ofte er å få tilgang til de opplysninger og den dokumentasjon som er nødvendig for å kunne vurdere den benyttede internprisen og dermed også en eventuell inntektsreduksjon. Slik vi ser det, vil de fleste av våre internprisingssaker som følge av forslaget måtte vurderes opp mot beviskravet i § 13-1 første ledd mht skjønnssadgangen, noe som igjen innebærer en "tyngre" bevisbyrde for ligningsmyndighetenes del enn om det var bevisregelen i § 13-1 andre ledd som kom til anvendelse.

Vi stiller her også spørsmål til om og i tilfelle hvordan skjønnssadgangen i ligningsloven § 8-2 vil kunne komme til anvendelse i de tilfellene det her er snakk om?

- Videre stiller vi spørsmål ved om forslaget til endring av virkeområdet for den særlige bevisregelen innebærer at vi for fremtiden MÅ gå via det andre lands skattemyndigheter og kreve opplysninger om det aktuelle forholdet, så lenge det faktisk er inngått en skatteavtale mellom partene og avtalen gir Norge rettslig adgang til å kreve opplysninger? Vi tenker her på om Norges innsynsrett i avtaletilfellene faktisk innebærer at vi må gå den "tunge veien" for å sikre at vi har et tilstrekkelig skjønnsgrunnlag, med mindre at skattyter selv tilveiebringer de(n) etterspurte opplysningene/dokumentasjonen. Hvis så er konsekvensen av begrensningen i virkeområdet til § 13-1 andre ledd, så ser vi med bekymring på hva dette i tilfelle vil medføre av ytterligere tids- og ressursbruk i de internprisingssakene som tas opp for fremtiden. Som kjent er dette allerede i dag saker som krever betydelig arbeidsinnsats og ressurser, herunder ikke minst tid. Faren for at sakene da kan bli enda mer tidkrevende og ressurskrevende enn hva som er tilfelle i dag, gjør at vi mener det er berettiget å stille spørsmålet om dette er veien å gå?



Ny og utvidet oppgaveplikt for nærstående foretak

I Norge er det pr. i dag ingen generell opplysningsplikt med hensyn til fastsettelsen av internpriser mellom nærstående foretak utover utenlandsoppgaven som i stor grad gir opplysninger om eierskap og ikke transaksjoner. I tillegg kommer særskilt opplysningsplikt til SFU for utenlandske selskaper som driver virksomhet på norsk sokkel el landbasert virksomhet i Norge. Tilsvarende er det en særskilt opplysningsplikt om kontrollerte transaksjoner for NOKUS-selskaper og selskaper omfattet av rederibeskatningsreglene.

Finansdepartementet foreslår derfor å innføre en ny og utvidet oppgaveplikt til erstatning for den gjeldende utenlandsoppgaven. Bakgrunnen for forslaget om å innføre en særlig oppgaveplikt for kontrollerte transaksjoner og mellomværende mellom foretak, er å gi ligningsmyndighetene en overordnet oversikt over kontrollerte transaksjoner og dermed også et bedre grunnlag for å velge ut de skattytere eller type transaksjoner/mellomværende som en ønsker å kontrollere nærmere under ligningen med hensyn til fastsettelse av internpriser.

Departementets forslag til særskilt oppgaveplikt innebærer at det skal utarbeides en egen (standardisert) oppgave med enkelte identifikasjonsopplysninger og for øvrig summariske opplysninger. Oppgaven skal gis uoppfordret i tilknytning til selvangivelsen. Bestemmelsene om oppgaveplikt foreslås inntatt i ny § 4-12 nr. 1 og 2 i ligningsloven. Oppgaveplikten foreslås gjort gjeldende også for økonomiske forhold mellom utenlandske foretak og dets faste driftssted i Norge og tilsvarende mellom et norsk foretak og dets faste driftssted i utlandet. Oppgaveplikten foreslås også gjort gjeldende for rene innlandske transaksjoner dvs kontrollerte transaksjoner mellom norske selskap. Dette for å sikre likebehandling av innenlandske og grenseoverskridende kontrollerte transaksjoner.

Finansdepartementet foreslår at skattyter ikke bare i en egen oppgave, men også i selvangivelsen skal gi enkelte opplysninger i tilknytning til kontrollerte transaksjoner. Dette virker etter vår oppfatning fornuftig, da det medfører at skattyter må foreta en selvstendig vurdering av egen oppgaveplikt og om fastsatte vilkår er oppfylt eller ikke. Departementets forslag innebærer f.eks også at ligningsmyndighetene via selvangivelsen får opplysninger om tilfellene der omfanget av kontrollerte transaksjoner er av et visst omfang (> 10 mill). Også dette synes vi virker fornuftig, da det bør være forhold av en viss størrelse som i første omgang gjøres til gjenstand for nærmere kontroll.

Slik vi forstår det, legges det opp til at selve oppgaven blir forholdsvis enkel/skjematisk, noe som virker fornuftig. Her bør en også absolutt se hen til at en ved innføring av oppgaveplikten ikke pålegger skattyter en for tyngende opplysningsplikt. Vi tenker her også på at for omfattende og detaljerte opplysninger i ytterste konsekvens muligens vil kunne skape konflikt i forhold til 2-års fristen, noe vi bør prøve å unngå. Utover dette har vi konkrete kommentarer til et par punkter som foreslås inntatt i oppgaven:

- Departementet foreslår at det skal opplyses spesielt om noen juridisk person eier eller kontrollerer mer enn 90% av skattyter, eller om skattyter eier eller kontrollerer mer enn 90% av en juridisk person. Dette ut fra at tilfeller der det foreligger full kontroll, er spesielt interessante. Denne informasjonen synes vi er viktig, men mener at det må

presiseres klart at det er snakk om både direkte og indirekte eierskap og kontroll på mer enn 90%.

- Det foreslås videre en inndeling i grupper når det gjelder transaksjonenes art. Her går vi ikke inn på konkrete forslag til inndeling i grupper, men ønsker å understreke at inndelingen må foretas på en slik måte at det gir nyttig informasjon og et hensiktsmessig grunnlag for utvelgelse til nærmere kontroll fra ligningsmyndighetenes side.
- Når det gjelder de ulike transaksjonenes omfang, så foreslår departementet at det opplyses om dette ved å oppgi om de befinner seg innenfor nærmere angitte beløpsmessige intervaller. Dette virker etter vår oppfatning å være en hensiktsmessig måte å gi opplysningene på.

Departementet foreslår også at det vil være tilstrekkelig at det opplyses om det samlede/totalte omfanget av kontrollerte transaksjoner, uten nærmere spesifisering av hvem som er transaksjonsmotpart. Dette er vi ikke enige i, og foreslår at transaksjonene angis/splittes på grupper av motparter. Vi foreslår her en inndeling av transaksjonsmotpart etter samme mal som når det gjelder opplysninger om hvilke selskap skattyter kontrollerer eller kontrolleres av. Konkret betyr dette en splitting på/avkryssning for selskap hjemmehørende i Norge, annet EØS-land eller øvrige land. For øvrige land foreslås at navn på land skal oppgis.

Innføring av dokumentasjonskrav

Norge har pr. i dag ingen særskilte regler om dokumentasjon av fastsettelse av internpriser mellom nærstående. Erfaring fra ligning og kontroll av foretak som er i interessefelleskap, viser også at det ofte er vanskelig å få tilgang til de opplysninger og den dokumentasjon en anser som nødvendig for å kunne vurdere og fastsette riktig internpris. Fastsettelse av riktige internpriser har spesiell betydning ved kontrollerte transaksjoner over landegrensene. Stadig flere land har innført/innfører regler om oppgave og/eller dokumentasjonsplikt for prisfastsettelsen av kontrollerte transaksjoner, og det er derfor viktig at Norge også er med på denne utviklingen for å forhindre at det norske skattefundamentet tappes til "fordel" for andre land.

Finansdepartementet foreslår på denne bakgrunn å innføre dokumentasjonskrav som skal danne grunnlag for vurdering av om de vilkår og priser som er benyttet mellom foretak i interessefelleskap, er i overensstemmelse med det som ville vært fastsatt mellom uavhengige parter. Dokumentasjonsplikten foreslås på samme måte som oppgaveplikten å gjelde både grenseoverskridende kontrollerte transaksjoner og kontrollerte transaksjoner internt i Norge. Dokumentasjonen skal kunne framlegges innen 45 dager etter påkrav fra ligningsmyndighetene. Dette i motsetning til oppgaveplikten som skal oppfylles uoppfordret.

At dokumentasjonsplikten gjelder etter påkrav fra ligningsmyndighetene, er for så vidt en grei løsning. Vi mener imidlertid det ville være fornuftig at skattyter allerede på selvangivelsestidspunktet dvs i selvangivelsen må gi opplysninger om/krysse av for om en kommer inn under de nye dokumentasjonsreglene (jf. tilsvarende vedrørende

oppgaveplikten). Dette ville i tilfelle gi myndighetene nyttig informasjon med hensyn til hvilke skattytere som kan avkreves dokumentasjon. Samtidig vil det også på et tidlig tidspunkt "tvinge" skattyteren til å foreta en selvstendig vurdering av om de faller inn under regelverket eller ikke dvs at det må gjøres konkrete beregninger på konsernnivå når det gjelder antall ansatte, omsetning og balanseverdier. Eventuelt kan en slik opplysning også gis i den nye oppgaven som skal leveres i tilknytning til selvangivelsen som følge av ny og utvidet oppgaveplikt.

Forslaget til nye dokumentasjonsregler er i utgangspunktet foreslått å gjelde samme personkrets som omfattes av oppgaveplikten/opplysningsplikten, men med unntak for mindre virksomheter. Vi stiller i denne forbindelse spørsmål ved om det vil være aktuelt at et selskap kan komme inn under dokumentasjonsplikten selv om det ikke har oppgaveplikt? Vi viser her til linken mellom nr. 1 og nr. 3 i den nye § 4-12 i ligningsloven. Slik vi forstår det, er det ikke ment at den angitte grensen på > 10 mill for transaksjoner og mellomværende skal gjelde ift dokumentasjonsplikten, kun i forhold til oppgaveplikten. Med de særskilte unntak som er gjort fra dokumentasjonsplikten (antall ansatte, omsetning og balanseverdier), så innebærer vel det at også mindre/små enheter med få eller ingen kontrollerte transaksjoner over landegrensene vil omfattes av dokumentasjonsplikten? Vårt spørsmål blir i tilfelle om det er tilsiktet og ikke minst hensiktsmessig sett ut fra hvilke selskaper/foretak vi faktisk bør og skal kontrollere nærmere ift internprisfastsetting? Vi viser også til OECD's retningslinjer som sier at en bør være varsom med å kreve opplysninger/informasjon fra foretakene utover det som er nødvendig for en rimelig vurdering av om internpriser og vilkår er i samsvar med armlengdeprinsippet. For vår del anser vi det for lite aktuelt at små norske enheter med få eller ingen kontrollerte transaksjoner over landegrensene, vil være høyt prioritert ift kontroll av internprising.

Den nye dokumentasjonsplikten blir hjemlet i ligningsloven, men departementet foreslår at innholdet i dokumentasjonskravet blir fastlagt i form av retningslinjer som skal utarbeides av Skattedirektoratet. Departementet angir noen hovedlinjer for hva dokumentasjonen skal inneholde, og så langt vi forstår bygger disse i stor grad på de eksisterende Guidelines. I denne sammenheng synes vi det er viktig å understreke/påpeke følgende:

- Det foreslåtte dokumentasjonskravet er omfattende. Konsekvensen av dette blir igjen at vi som skatte- og ligningsmyndigheter må forholde oss til og gå dypt inn i store mengder dokumentasjon i den enkelte sak, det være seg beskrivelser av konsernstrukturer og virksomhet, funksjonsanalyser og sammenlignbarhetsanalyser. Vi er allerede i dag klar over hvor tid- og ressurskrevende dette er, og "frykter" kanskje at skattytere som følge av ny dokumentasjonsplikt i enda større grad står fritt til å "lesse oss ned" med dokumentasjon som vi igjen vil være forpliktet til å gå gjennom og ta stilling til.

I denne sammenheng synes vi igjen at det er nødvendig å vise til de utviklingstrekk vi ser innenfor OECD i form av en dreining bort fra de transaksjonsbaserte metodene og over på mer "overordnede" metoder (overskuddsdelingsmetoder) jf våre kommentarer innledningsvis. Vi sier ikke her at det ikke er behov for dokumentasjonskrav, men vi er litt bekymret for om vi med departementets forslag legger opp til et informasjons- og dokumentasjonsnivå som "skyter litt over mål" med hensyn til utviklingen på området, og ikke minst ift hva det faktisk vil kreve av ressurser fra vår side når



notat

Side 8

dokumentasjonen skal gjennomgås, vurderes og tas stilling til. Ressurser er som kjent en knapphetsfaktor i vår etat.