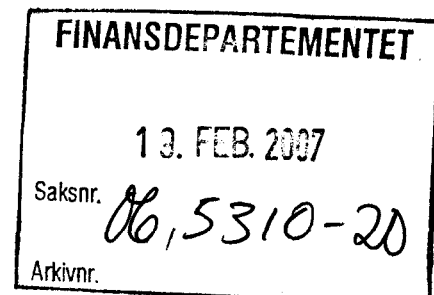


Storbedriftenes skatteforum

Finansdepartementet
Skattelovavdelingen
PB 8008 Dep

0030 Oslo

Vår dato
16.02.2006



MERKNADER TIL HØRINGSNOTAT OM INTERNPRISING MELLOM NÆRSTÅENDE FORETAK

I Innledning

Storbedriftenes skatteforum (SSF) er primært et diskusjonsforum for skattespørsmål som er aktuelle for de største bedriftene i Norge. I tillegg til å være et diskusjonsforum for aktuelle skattespørsmål vil SSF kunne forestå utarbeidelse av høringsuttalelser for lov- og forskriftsendringer som er aktuelle for de deltakende bedrifter. Videre vil SSF også kunne ta opp andre aktuelle skattespørsmål med skattemyndighetene. Det er forutsatt at forumet i utgangspunktet ikke skal være arena for skattespørsmål som utelukkende er bransjespesifikke, for eksempel rederiskattesystemet og beskatning av petroleumsutvinning. Forumet ble etablert vinteren 2002.

Følgende bedrifter deltar i SSF: Aker Kværner ASA, Den norske Bank ASA, Det Norske Veritas, Elkem ASA, Jotun AS, Norsk Hydro ASA, Norske Skogindustrier ASA, Orkla ASA, Statkraft AS, Statoil ASA, Storebrand ASA, Petroleum Geo-Services ASA, Telenor ASA og Wilh. Wilhelmsen ASA, Yara ASA.

Forslaget til nye regler knyttet til internprising mellom nærstående foretak som er sendt på høring 7. november 2006, vil få betydning for samtlige bedrifter i Storbedriftenes skatteforum. Forumet har derfor besluttet å gi merknader til høringsnotatet. Synspunktene nedenfor utgjør et sammendrag av de vurderinger og prioriteringer som har kommet fra bedriftene som deltar i Storbedriftenes skatteforum, og som har bred oppslutning blant de representerte bedriftene. Vi har vært i kontakt med Finansdepartementet ved Arthur Kristoffersen, og har fått utsatt merknadsfrist til 16. februar 2007.

Storbedriftenes Skatteforum

Aker kværner ASA
Den norske Bank ASA
Det Norske Veritas
Elkem ASA
Jotun AS
Norsk Hydro ASA
Norske Skogindustrier ASA
Orkla ASA
Petroleum Geo-Services ASA
Statkraft AS
Statoil ASA
Storebrand ASA
Telenor ASA
Wilh. Wilhelmsen ASA
Yara ASA

Sekretariat:

Anne-Ma Tostrup Smith
Norsk Hydro ASA
Tlf. 22 53 73 15
Fax.

Anne-Ma.Tostrup.Smith@hydro.com

Einar Rognes
Telenor ASA
Tlf. 48 01 22 65
Fax.

einar.rognes@telenor.com

Harry Veum
Wilh. Wilhelmsen ASA
Tlf 97 61 33 11
Faks: 67 58 43 45

Harry.veum@wilhelmsen.com

II Generelt om inkorporering av OECD-retningslinjene i norsk rett

Departementet foreslår at det inntas en ny bestemmelse i skatteloven (sktl) § 13-1 om at det skal tas hensyn til OECD-retningslinjene ved avgjørelsen av om skattyters formue eller inntekt er redusert etter skatteloven § 13-1 første ledd og ved den skjønnsmessige fastsettelsen av formuen eller inntekten etter sktl § 13-1 tredje ledd.

Vi gir vår tilslutning til at OECD retningslinjene gis en formell forankring i skattelovgivningen. Imidlertid omfatter forslaget i høringsbrevet kun de delene av OECD-retningslinjene som inneholder materiell veiledning om selve armlengdeprinsippet og metodene for anvendelse av dette. De viktige delene av OECD retningslinjene om avverging og løsning av internprisingstviser (kap IV) og om dokumentasjon (kap V) er utelatt. Det er viktig å understreke at formålet med regler om internprising er både å få korrekt allokering av skattegrunnlag og å unngå dobbeltbeskatning. OECD retningslinjenes kap. IV og kap V inneholder viktige elementer knyttet nettopp til disse forhold. Det følger dessuten av denne delen av retningslinjene at skattemyndighetene skal ta utgangspunkt i den prisingsmetode skattyter har valgt. Utelatelsen av disse delene av retningslinjene innebærer at viktige elementer som skal bidra til å gjøre regelverket balansert, mangler i høringsnotatet. Det er for øvrig ikke begrunnet nærmere hvorfor en har utelatt disse deler av retningslinjene. Vi mener derfor at henvisningen til OECDs retningslinjer ikke må begrenses til kun å omfatte kapitlene som gir materiell veiledning om prisingsmetodene.

For storbedriftene er det videre særlig viktig at det inntas regler om plikt for ligningsmyndighetene til å foreta korresponderende retting ved internprisjusteringer i utlandet når justeringene er foretatt på grunnlag av OECD retningslinjene.

Det er også viktig for storbedriftene å påpeke at OECD på viktige områder anbefaler en snevrere dokumentasjonsplikt enn den som høringsnotatet legger opp til, idet en stor del av dokumentasjonen som kreves etter høringsnotatet går lenger enn det som er nødvendig for å dokumentere en armlengdes pris. Utviklingen i EØS-retten synes videre å medføre at også EU-reglene inneholder visse retningslinjer for praktiseringen av internprisingsregler som ikke er reflektert i høringsnotatet.

III Forslag til nye oppgave- og dokumentasjonsregler

1 Generelt om forslaget

Storbedriftenes skatteforum viser til at innføringen av generelle dokumentasjonsregler er i tråd med den trenden en ser internasjonalt, og som er knyttet opp til OECDs retningslinjer. Storbedriftene er generelt positiv til at norske skatteregler tilpasses denne internasjonale utviklingen, selv om innføringen av slike regler vil medføre betydelig merarbeid og merkostnader for selskapene. Ved fastsettelse av generelle dokumentasjonsregler for internprising, må hensynet til ligningsmyndighetenes behov for informasjon knyttet til kontroll av det norske skatteprovenyet veies mot de ulemper og kostnader etterlevelsens av et slikt kontrollregime påfører bedriftene.

Vi vil også vise til at samtlige virksomheter som er organisert i Storbedriftenes skatteforum har konsernspiss hjemmehørende i Norge og hovedkontorfunksjoner her. Slike virksomheter vil normalt ha fokus på bringe overskudd hjem til Norge. Dette for å kunne dele ut overskudd til aksjonærer eller fordi investeringer og finansiell virksomhet drives ut fra Norge.

Etter høringsnotatet skal dokumentasjon utarbeides, og etter krav fremlegges, for alle transaksjoner et selskap har med andre kontrollerte selskaper. Etter storbedriftenes oppfatning går et slikt krav lenger enn det som kan begrunnes ut ifra de *reelle behovene* for beskyttelse av norske skattefundamenter som foreligger. Det bør være tilstrekkelig at ligningsmyndighetene gis adgang til å kreve at det utarbeides og fremlegges dokumentasjon for utvalgte transaksjoner som ligningsmyndighetene ønsker å se nærmere på. Oppgaveplikten forelått i § 4-12 nr 1, vil gi et grunnlag for ligningsmyndighetenes vurdering av hvilke transaksjoner de krever dokumentasjon for. Dokumentasjonsplikten kan da tilpasses ligningsmyndighetenes behov, samtidig som en unngår unødvendig merarbeid for skattyter. Også for ligningsmyndighetene vil det være en fordel at den informasjonen som innhentes er målrettet og dekker et reelt behov. De generelle reglene som foreslås i høringsnotatet vil binde opp store ressurser både hos skattyter og ligningsmyndigheter.

2. Transaksjoner mellom norske selskaper

Storbedriftene mener at innenlandske transaksjoner bør unntas fra utvidet oppgave og dokumentasjonsplikt. I høringsnotatet heter det at bakgrunnen for å la reglene også omfatte transaksjoner mellom norske skattytere, er å unngå at det skal være tvil om lovligheten av reglene i forhold til EU/EØS-retten. Her vil storbedriftene påpeke at flere land innen EU har innført dokumentasjonsregler, uten å gi reglene anvendelse for transaksjoner mellom selskap i samme land. Dette gjelder for eksempel Sverige, Finland og Tyskland. I forarbeidene til de danske reglene er det også gitt uttrykk for at en ikke mener at det vil stride mot EU-retten, dersom dokumentasjonsreglene kun omfattet grenseoverskridende transaksjoner. Generaladvokatens innstilling i Thin Cap Group Litigation saken tilsier også at innenlandske transaksjoner kan unntas:

68. Nor am I of the view that, in order to conform with Article 43 EC, Member States should necessarily be obliged to extend thin cap legislation to purely domestic situations where no possible risk of abuse exists. I find it extremely regrettable that the lack of clarity as to the scope of the Article 43 EC justification on abuse grounds has led to a situation where Member States, unclear of the extent to which they may enact prima facie 'discriminatory' anti-abuse laws, have felt obliged to 'play safe' by extending the scope of their rules to purely domestic situations where no possible risk of abuse exists. Such an extension of legislation to situations falling wholly outwith its rationale, for purely formalistic ends and causing considerable extra administrative burden for domestic companies and tax authorities, is quite pointless and indeed counterproductive for economic efficiency. As such, it is anathema to the internal market..

Storbedriftene mener således at det ikke er behov for at reglene også skal omfatte transaksjoner mellom selskaper i Norge.

Storbedriftene vil også påpeke at OECD i sine retningslinjer advarer mot generelle omfattende dokumentasjonskrav som skal dekke alle situasjoner. Dette er i tråd med storbedriftenes syn om at den informasjonen som etterspørres bør være relevant og målrettet, da dette vil være ressursmessig mest optimalt både for bedriftene og skattemyndighetene. Dette er også i samsvar med uttalelsen fra Generaladvokaten, jf sitatet ovenfor.

3. Særlig om faste driftssteder

Departementet foreslår at reglene også skal gjelde for faste driftssteder/filialer. En filial avviker fra et aksjeselskap ved at det ikke er et selvstendig rettssubjekt, men er en del av en annen juridisk enhet. I OECD modellkonvensjonen art 5 er filialer definert slik:

"For the purpose of this Convention, the term "permanent establishment" means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on".

Anvendelsen av regler som primært er formulert med sikte på transaksjoner mellom ulike (men beslektede) rettssubjekter på filialer reiser dermed særskilte spørsmål.

Storbedriftene foreslår at reglene i første omgang ikke omfatter filialer, og at spørsmålet om å inkludere filialer stilles i bero til det pågående arbeidet i OECD om anvendelsen av OECD retningslinjene på filialer er ferdigstilt. Frem til dette arbeidet er ferdigstilt, vil det være uklart hvordan armlengdeprinsippet skal anvendes på filialer, og dermed også hvordan forslaget til utvidede dokumentasjonsregler kan anvendes på filialer.

OECD rapporten ble ferdig 21.12.06. men implementeringen av endringene er ikke gjennomført. Det er foreslått fra OECD at selve ordlyden i mønsteravtalen artikkel 7 skal endres sammen med kommentarene til den nye artikkelen. I tillegg skal gjeldende kommentar endres/presiseres i den grad det er mulig innefor gjeldende tolkning av artikkel 7. Det betyr at OECDs retningslinjer for internprising på nåværende tidspunkt ikke kan overføres direkte på transaksjoner mellom hovedkontor og filial. Vi er derfor ikke enig i at dokumentasjonsreglene også skal omfatte slike transaksjoner.

Spørsmålet om når det foreligger en filial vil ofte være uklart og vanskelig å avgjøre. Forslaget til nye oppgave- og dokumentasjonsregler bør derfor i alle tilfeller ikke gjelde filialer generelt, men begrenses til enheter hvor det er avklart at de er filialer, f eks i form av en registrering som filial i Foretaksregisteret eller tilsvarende register i utlandet. Selv om registrering av en filial i et offentlig register i prinsippet normalt ikke er avgjørende for hvorvidt det foreligger en filial etter internretten eller etter skatteavtalene, vil en slik registrering i praksis være klargjørende ved at den vil fange opp de tilfeller hvor det er på det rene at fast driftssted foreligger.

4. Forholdet mellom kostnader og provenyvirksomheter av de nye reglene

Kostnadene for bedriftene ved forslaget vil kunne bli betydelige. Disse vil dels være knyttet til bruk av interne ressurser for oppfyllelse dokumentasjonsplikten, men for mange kan det bli nødvendig med innleie av eksterne bistand. Innleie av ekstern bistand er særlig kostbart. Storbedriftene vil derfor anmode om at dokumentasjonskravene gis en så konkret og begrenset utforming som mulig, slik at bruken av ekstern bistand kan reduseres eller fortrinnsvis unngås. Dette tilsier at krav om utarbeidelse av sammenligningsanalyser må gis meget begrenset rekkevidde da dette regelmessig vil forutsette tilgang til eksterne databaser hvor skattyter ikke har fri tilgang.

5. Valget av lovteknikk og forholdet til sanksjonssystemet

Etter departementets vurdering bør den særlige dokumentasjonsplikten hjemles i lov, mens Skattedirektoratet skal utarbeide retningslinjer. Storbedriftenes skatteforum vil advare mot denne

typen lovteknikk hvor meget inngripende regler gis i form av retningslinjer. Retningslinjer uten klare løsninger vil være uheldig da de åpner for uklarhet og uenighet om hvilke løsninger som gjelder. Dette er særlig problematisk idet departementet knytter rettsvirkninger til at dokumentasjonsplikten ikke er oppfylt, blant annet i form av tap av klagerett.

Både tap av klagerett og skjønnslikning er strenge sanksjonsregler og bør uansett ikke benyttes uten at skattyteren med et rimelig varsel er gitt mulighet til å levere nye oppgaver eller annen dokumentasjon som ligningsmyndighetene ikke har funnet tilfredsstillende. Når skattemyndighetene fremmer krav om innsendelse av dokumentasjon antar Storbedriftene at dette ikke vil være fristavbrytende i henhold til fristregelen i ligningsloven § 9-6. Dette bør imidlertid avklares av departementet for å unngå mulig usikkerhet om dette.

Departementet bør dessuten vurdere å opprette en egen klagenemnd, som kan ta endelig stilling til om dokumentasjonsplikten er oppfylt, i og med at denne vurderingen vil være utpreget skønnsmessig og således bør ivaretas av et uavhengig organ.

Storbedriftene reagerer også på at tilleggsskatt skal kunne pålegges ved brudd på så vidt omfattende og skønnsmessige regler som foreslås i høringsnotatet, i alle fall dersom skattyter ikke gis rimelig adgang til å supplere dokumentasjonen.

6. *Terskelnivå for nye regler*

Vi oppfatter at dokumentasjonsplikten skal gjelde for alle transaksjoner mellom nærstående parter, uavhengig av omfang og art av transaksjonen. Etter storbedriftenes oppfatning er et slikt krav altfor omfattende, og vil innebære at mye ressurser også må benyttes på å dokumentere relativt ubetydelige transaksjoner. Også for ligningsmyndighetene bør det være problematisk å måtte forholde seg til store mengder detaljert beskrivelse av transaksjoner av begrenset omfang. Etter storbedriftenes oppfatning bør de transaksjoner som skal omfattes av dokumentasjonsplikten begrenses slik at kun transaksjoner som enkeltvis eller samlet i løpet av inntektsåret overstiger 10 000 000 kroner omfattes.

For storbedriftene er det videre uklart hvilke transaksjoner som skal omfattes av oppgaveplikten. Dette gjelder særlig departementets henvisning til ytelser uten betaling. Normalt skal det erlegges armlengdes vederlag for en ytelse dersom mottaker har fordel av ytelsen. Etter storbedriftenes vurdering må det avklares nærmere hvilke transaksjoner som skal omfattes. Blant annet er det vår vurdering at f eks transaksjoner i forbindelse med fusjoner og fisjoner ikke bør omfattes av reglene, da slike transaksjoner allerede er dekket av aksjelovens regler om dokumentasjon.

7. *Hvem bør ha dokumentasjonsplikt?*

Dersom et konsern er av en slik størrelse at det omfattes av forslaget til nye dokumentasjonsregler, er det et spørsmål hvilket selskap i konsernet som skal være pliktig til å utarbeide og oppbevare dokumentasjonen. Vi forstår det slik at oppgaveplikten prinsipalt ligger på det enkelte selskap. Etter storbedriftenes vurdering bør både oppgave- og dokumentasjonsplikten alternativt kunne oppfylles av morselskapet.

8. *Ikrafttredelse av nye regler*

Storbedriftene mener at det er svært viktig at Skattedirektoratets retningslinjer må sendes på høring før ikrafttredelse.

Storbedriftene mener dessuten at en ikrafttredelse tidligst kan skje 1 år etter at reglene er vedtatt slik at bedriftene har tilstrekkelig tid til å forberede oppgave/dokumentasjon.

9. Oppbevaringsplikt for dokumentasjon - frister

Departementet foreslår at internprisdokumentasjonen bare skal leveres etter krav fra ligningsmyndighetene. Storbedriftene er enig i dette. Som påpekt av departementet reiser dette utgangspunktet spørsmålet om hvilken frist skattyterne skal ha til å utarbeide og innlevere dokumentasjonen.

Våre bedrifter har allerede fokus på korrekt internprising, og bruker fortløpende betydelige ressurser på å heve kvaliteten på dokumentasjonen. Det vil likevel kreve et betydelig merarbeid for virksomhetene å utarbeide den informasjonen som departementet forutsetter i høringsnotatet. Videre ligger det i sakens natur at en del informasjon nødvendigvis må være oppdatert, og således ikke kan utarbeides på forhånd. Dette gjelder for eksempel forretningsmodeller dermed handelsstrukturerer i et konsern, som kan være gjenstand for fortløpende endringer. Dette må holdes opp mot hvor raskt myndighetene trenger å motta den etterspurte dokumentasjonen. Departementet opplyser i høringsnotatet at de fleste landene opererer med frister på mellom 30 og 60 dager, og foreslår på denne bakgrunn at fristen settes til 45 dager fra ligningsmyndighetene har fremsatt krav om å få dokumentasjonen utlevert.

Fristen bør etter storbedriftenes oppfatning settes til minst 60 dager, tilsvarende det som gjelder etter danske og finske regler. Dokumentasjonen kan være samlet på ulike steder og innsamling og koordinering kan ta noe tid. Vi mener derfor at fristen bør harmoniseres med fristene i de land det er naturlig å sammenligne seg med. Dersom fristen settes kortere enn 60 dager fra mottak, innebærer dette i realiteten et krav om at informasjonen må være fortløpende tilstede. Det bør også gis anledning til å søke om en individuell utsettelse av fristen ved at ligningskontorene gis adgang til fristutsettelse.

10. Bindende forhåndsuttaler/internprisavtaler

Storbedriftene ber departementet vurdere muligheten for at norske skattytere gis adgang til å inngå bindende internprisingsavtaler ("Advanced Pricing Agreement") med skattemyndighetene i Norge og de berørte land.

Storbedriftene ber dessuten departementet vurdere i hvilken grad det nye regelverket omfattes av reglene om bindende forhåndsuttalelser.

11. Dobbeltbeskatning

I tillegg til innholdet i oppgave- og dokumentasjonsplikten som sådan, er storbedriftene opptatt av at internasjonal dobbeltbeskatning unngås i størst mulig grad.

Erfaringsmessig har ulike land forskjellig syn på hvilke metoder for internprising som bør benyttes, og hvilke elementer som bør være tilstede i den dokumentasjon som forelegges skattemyndighetene.

Ved utformingen av eventuelle retningslinjer oppfordrer vi derfor til at man i størst mulig grad ser hen til regelverket i land som er viktige samarbeidspartnere for Norge, og at det gis færrest mulig særnorske krav i forhold til de transaksjoner som skal anses falle inn under de nye reglene. Dette er viktig for å sikre en god plattform for unngåelse av dobbeltbeskatning gjennom korresponderende retting eller gjensidig avtale etter skatteavtalen. På dette punkt tillater vi oss å fremheve statens egen folkerettslige forpliktelse gjennom skatteavtalene til å bidra til unngåelse av dobbeltbeskatning.

Med vennlig hilsen
for Storbedriftenes skatteforum

Harry Veum