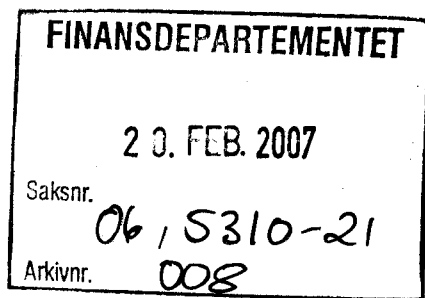




Finansdepartementet
Postboks 8008 Dep
0030 Oslo



Også sendt pr. e-post til postmottak@fin.dep.no

Deres ref:

Vår ref: #48376v1/th-th

Saksbehandler: Trude Hafslund
th@jus.no T +47 22 03 50 61

16.02.2007

Høring om internprising mellom nærstående foretak

Vi viser til departementets høringsbrev av 7. november 2006 vedrørende ovennevnte høring.

Det er en prioritert oppgave for Advokatforeningen å drive rettspolitisk arbeid gjennom høringsuttalelser. Advokatforeningen har derfor en rekke lovutvalg inndelt etter fagområder. I våre lovutvalg sitter advokater med særskilte kunnskaper innenfor det aktuelle fagfelt og hvert lovutvalg består av advokater med ulik erfaringsbakgrunn og kompetanse innenfor fagområdet. Arbeidet i lovutvalgene er frivillig og ulønnet.

Advokatforeningen ser det som sin oppgave å være en uavhengig høringsinstans med fokus på rettssikkerhet og på kvaliteten av den foreslåtte lovgivningen.

I saker som angår advokaters rammevilkår vil imidlertid regelendringen også bli vurdert opp mot advokatbransjens interesser. Det vil i disse tilfellene bli opplyst at vi uttaler oss som en berørt bransjeorganisasjon og ikke som et uavhengig ekspertorgan. Årsaken til at vi sonderer mellom disse rollene er at vi ønsker å opprettholde og videreutvikle den troverdighet Advokatforeningen har som en uavhengig og upolitisk ekspertorgan i lovgivningsprosessen.

I den foreliggende sak uttaler Advokatforeningen seg som ekspertorgan. Saken er forelagt lovutvalget for skatterett. Lovutvalget består av Hans Georg Wille, Alf Nielsen, Stein Åge Martinsen, Eivind Bjøralt, Bettina Banoun og Ole Morten Huseby (leder)

Advokatforeningen avgir følgende høringsuttalelse:

1 INNLEDNING

Innledningsvis vil vi understreke at vi ønsker lovforslaget velkommen. Det er et klart behov for regler som presiserer dokumentasjonsplikten for grenseoverskridende interne transaksjoner i konsern. Dette gjelder både innholdet av dokumentasjonsplikten og hvilke skattytere som må legge ekstra ressurser i dokumentasjon av valgt internpris og vilkår.

Forslaget synes å være gjennomgående grundig vurdert og i hovedsak avstemt med både nordiske regler og anbefalinger fra EU og OECD. Vi vil i det følgende konsentrere vår uttalelse til forhold vi mener bør undergis en fornyet eller grundigere vurdering.

2 SAMMENDRAG

- Kretsen av oppgavepliktige skattytere bør baseres på den ordinære definisjon av konsern i norsk regnskaps- og aksjelovgivning.
- Omfanget av oppgaveplikten bør holdes på et minimum og gjøres til en enkel avkrysningsoppgave som nyanseres etter transaksjonenes
 - a. Art
 - b. Størrelse
 - c. Geografi
- For transaksjoner mellom norske selskaper bør oppgaveplikten begrenses ved at plikten først inntreffer etter ligningsmyndighetenes anmodning. Oppgaveplikten bør i størst mulig utstrekning baseres på at de som har større konserninterne transaksjoner får plikt til å levere dokumentasjon. Disse størrelsene kan med fordel reguleres i lov eller forskrift.
- Sanksjoner i form av tilleggsskatt bør unnlates for de skattytere som leverer inn opplysninger og dokumentasjon etter beste skjønn og overbevisning i tråd med de retningslinjer som gjelder. Både ved pliktig og frivillig innlevering av dokumentasjon bør et slikt insentiv innføres.
- Bevisbyrderegelen i sktl. § 13-1 2. ledd er unødvendig og formalistisk. Den kan med fordel sløyfes.

3 NÆRMERE OM DE ENKELTE MERKNADER

3.1 Hvem skal være oppgavepliktig?

Kretsen av oppgave- og dokumentasjonspliktige skattytere bør være så lik som mulig den regnskapsmessige definisjon av konsern. Dette for å forenkle regelanvendelsen og gjøre reglene praktikable. Følgelig er en sammenligning mot aksjeloven § 1-3 og regnskapsloven § 1-3 mer treffende enn en sammenligning mot skatteloven § 2-38.

Dette begrunnes ved at det bare er de transaksjoner som skattyter kan kontrollere eller påvirke som bør være gjenstand for sensur. Selve slektskapet til andre "nærstående" bør ikke utløse oppgave- eller dokumentasjonsplikt, selv om identifikasjonen skjer gjennom selskap. Regnskaps- og skattereglene bør være mest mulig sammenfallende på dette punktet slik at all datafangst kan forenkles og ikke minst for å slippe å overvåke alle transaksjoner mellom selskap i Norge som indirekte er kontrollert av familiemedlemmer. Det er samme hensyn bak behovet for informasjon knyttet til konserninterne transaksjoner i regnskaps- og aksjelovgivningen.

En direkte henvisning til aksjelovens regler om konsern forenkler lovforslaget. Det forhold at nærstående skal ha indirekte kontroll med selskap som driver handel over landegrensene er nok litt mer teoretisk enn praktisk. I virkeligheten er det som regel multinasjonale konsern som har større transaksjoner på tvers av landegrenser – ikke familieforetak. I den grad transaksjoner skjer mellom slike ”identifiserte foretak”, er det mer treffende å anmode om informasjon i hvert enkelt tilfelle. Det kan være uoversiktlig og komplisert å holde rede på alle de familierelasjonene som må håndteres, spesielt i forhold til utenlandske eierforhold.

Transaksjoner mellom selskap og aksjonær som ikke er begrunnet i forretningsmessige vilkår skal videre oppgis og blir overvåket av regnskaps- og selskapslovgivningen, jfr. bl.a. aksjeloven § 3-8 og 3-9. Det er mer treffende å løse kontroll av slike transaksjoner gjennom den ordinære selvangivelseskontrollen.

Endelig viser vi til vårt forslag under pkt 3.6 nedenfor som angir et insentiv for skattytere til å levere dokumentasjon for armlengdes priser og vilkår.. Ved å innføre mer insentiv, vil behovet for detaljerte og kompliserte pliktregler avta.

3.2 Oppgaveplikten innhold

Omfanget av oppgaveplikten bør holdes på et minimum for ikke å belaste skattyter med nok en ressurskrevende oppgave. Det er ikke grunn til å kreve mer informasjon ved innlevering av selvangivelsen enn det som er tilstrekkelig for å sikre grunnlag for ligningsmyndighetenes videre utvelgelse og kontroll. Hovedhensikten må være å få informasjon nok til at det kan foretas en videre utvelgelse og prioritering av skattytere som bør undersøkes nærmere. En summerisk oppgaveplikt, slik som departementet legger opp til, vil derfor være tilstrekkelig. Vi antar at det vil være tilstrekkelig med en ”ren avkryssingsoppgave” på samme måte som den danske oppgaven.

I praksis har det vært relativt arbeidskrevende å fylle ut informasjon som skattemyndighetene har krevet for å kunne foreta denne kontroll og utvelgelse. RF 1045E ”Regnskapsutdraget” er et eksempel på at man krever relativt mye informasjon av skattyter allerede på dette stadiet. Det hadde vært en forenkling og fordel for begge parter dersom oppgaveplikten bare hadde fokusert på å avdekke konserninterne transaksjoner, og ikke på å beskrive disse i detalj. Oppgaven kan derfor konsentrere seg om å finne ut om det finnes transaksjoner mellom nærstående sortert f eks. etter:

- Type transaksjon:
 - Varer
 - Immaterielle aktiva
 - Tjenester
 - Leasing
 - Finansielle mellomværender
- Beløpsstørrelser
 - For hver av de nevnte kategorier (eventuelt delt ytterligere opp)
- Geografi
 - Hvilke land og/eller regioner som transaksjonen(e) berører

En begrensning i oppgaveplikten til kun å gjelde for transaksjoner over et visst beløp er i tråd med formålet. Beløpet på 10 MNOK antas å være tilstrekkelig til å skille ut de transaksjoner som ikke vil kunne utgjøre noen reduksjon i norsk skattegrunnlag. Oppgaveplikten bør imidlertid være nyansert etter både art og beløp. For eksempel

vil en royalty eller utleie av konsulenttimer på 10 MNOK nok være relevant for en videre ligningskontroll. Motsatt vil en lånetransaksjon på 10 MNOK i seg selv neppe være interessant nok for en videre kontroll da rentebeløpet (eller rettere avvik i rentestørrelsen) ikke vil utgjøre store beløp.

Oppgaveplikten bør derfor begrenses ved å bare omfatte:

- Transaksjon av tjenester eller immaterielle rettigheter hvor transaksjonsverdien overstiger 10 MNOK
- Varetransaksjoner som totalt beløper seg til over 30 MNOK
- Lånetransaksjoner med hovedstol på over 50 MNOK

En slik nyansering vil for det første gjøre at ligningsmyndighetenes kontroll kan settes inn hvor det er særlig behov for eller grunn til videre kontroll. Hovedhensikten med oppgaveplikten – å gi informasjon til skattemyndighetene – vil styrkes gjennom en slik nyansering.

Videre forutsetter vi at aggregering av tall skjer på samme måte som i konsernets finansregnskap ved at konserndefinisjonen følges. I motsatt fall vil oppgaveplikten utvides til å følge definisjonen i sktl. § 2-38. Det skaper økt grad av uklarhet og uforutsigbarhet.

Hvis departementet ikke legger disse forslagene til grunn, bør det vurderes å legge opp avkryssingen med intervall slik at kontrollmyndigheten gis mulighet til å finne ut hvem som har konserninterne transaksjoner over de grenser som nevnt, fordelt på de ulike typer transaksjoner.

3.3 Dokumentasjonsplikten

Advokatforeningen foreslår at oppgaveplikten og dokumentasjonsplikten kobles tettere sammen enn dagens forslag. Hvis oppgaven avdekker at det finnes konserninterne transaksjoner over et visst nivå, bør det være grunnlag til å kreve dokumentasjon innen de angitte 45 dager. Vi har antydnet et gradert nivå for *oppgaveplikt* på hhv 10, 30 og 50 MNOK for tjenester, varer og lån. Dokumentasjonsplikten kan med fordel knyttes til de samme størrelser som for oppgaveplikten. Dette vil også gi en mer presis avgrensning enn den som nå er foreslått for dokumentasjonsplikten.

Dagens forslag med henvisning til størrelsen på selskapet kan ha mye for seg, men ofte er det ikke størrelsen på konsernet som avgjør om det er uriktig verdioverføring mellom nærstående parter. Noen små selskap kan ha store interne transaksjoner. Disse fanges ikke opp av dokumentasjonsplikten. En kobling mot antall ansatte har lite for seg isolert sett og mange selskap faller utenfor dokumentasjonsplikten, selv om de har store konserninterne transaksjoner. Typisk vil eierskap til immaterielle aktiva og utleie av større driftsmidler ikke bli fanget opp.

I høringsnotatet er det angitt at det må være mer enn 250 ansatte for at dokumentasjonsplikt skal oppstå, men vi legger til grunn at det er en skrivefeil. Det er drøftet en tilnærming til kriteriet ut fra en antitese til EUs maksimumsgrense for små og mellomstore foretak. Denne blir ikke helt presis og vi foreslår at lovteksten (dersom vårt forslag om å fokusere på transaksjonsstørrelsen ikke når frem) bygges om slik at de tre vilkårene gjøres alternative, eventuelt to av de kumulative.

3.4 Bevisbyrderegelen i sktl. § 13-1 andre ledd foreslås sløyfet

Bevisbyrderegelen i § 13-1 andre ledd er slik den foreligger unødvendig og svært formalistisk. Det følger av alminnelige norske bevisbyrderegler at selskaper i land, (presumptivt) utenfor EU/EØS som står på OECDs liste over land som ikke vil gi informasjon til OECD til enhver tid, må bære en tvilsrisiko for at faktiske opplysninger er korrekte. Bestemmelsen synes derfor unødvendig.

3.5 Sanksjoner i form av tilleggsskatt bør unnlates for de skattytere som leverer inn dokumentasjon.

Sanksjoner i form av tilleggsskatt bør unnlates for de skattytere som leverer inn opplysninger og oppgaver løpende etter beste skjønn og overbevisning i tråd med de dokumentasjonsregler som gjelder. Det å utarbeide dokumentasjon innebærer en ekstrakostnad for skattyterne og det bør etableres en oppfordring til skattyterne (et insentiv) til å levere tilfredsstillende dokumentasjon både grundig, fortløpende og tidlig nok til å foreligge under ligningskontrollen for de enkelte år.

I land som har hatt slike regler i en årrekke, for eksempel USA og England, er det fritak for tilleggsskatt dersom skattyter har gjort et hederlig forsøk ("honest and fair attempt") på å beskrive de interne transaksjonene. Også EUs Code of Conduct anbefaler at landene gir slik beskyttelse ("penalty protection") til skattytere. Dette siste gjelder riktignok straffesanksjoner pga manglende dokumentasjon, men mange land har spesifikke straffesanksjoner for utelatt dokumentasjon. I Norge er det et system med tilleggsskatt i bunn som treffer alle inntekts- og formuesøkninger.

En beskyttelse som nevnt vil føre til mer, bedre og tidligere tilgjengelig dokumentasjon. Økt og forbedret datagrunnlag gir skattemyndighetene bedre og raskere kontroll og oversikt. Et slik insentiv fører til at de skattytere som har sitt på det tørre vil dokumentere tidlig i prosessen, gjerne ut fra en *Hovedfil* ("masterfile") i Europa og med et databasesøk som underbygger de valgte priser. En grundig og etter beste skjønn dokumentasjon bør også gi en viss beskyttelse. Det er nemlig i praksis ofte svært vanskelig å fastsette interne priser i konsern med tilstrekkelig stor presisjon og det er i regelen en god del subjektivt skjønn ved fastsettelsen av priser og vilkår.¹

Advokatforeningen foreslår konkret at en slik ordning gjøres lik den som benyttes i USA. Der kreves det at skattyter består to tester for at straffeskatt skal unnlates:

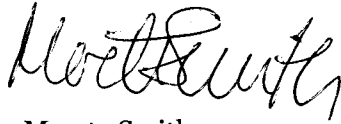
1. Den innleverte dokumentasjon skal være tilfredsstillende (viser til syv faktorer som skal underbygge et slikt kvalitetskrav)
2. Dokumentasjonen må innleveres fortløpende (hvert år).

Ved å gjøre dette insentivet generelt, altså uavhengig av beløpsgrenser for innlevering av dokumentasjon som nevnt over, vil også skattytere som har mindre beløpssmessige transaksjoner foreta løpende dokumentasjon. Ligningsmyndighetenes kontrollgrunnlag forbedres på denne måten både mht. utvelgelse og videre kontroll. Alternativt vil et slikt insentiv kunne ha en positiv effekt hvis det gis en rabatt eller redusert tilleggsskatt, f.eks. ved at tilleggsskatten settes til maks 15% av

¹ I OECDs retningslinjer fremheves det flere steder at internprising ikke er en eksakt vitenskap, se for eksempel OECDs retningslinjer punkt 1.12.

inntektsjusteringer for de som leverer dokumentasjon i tråd med OECDs retningslinjer.

Vennlig hilsen

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Merete Smith', written in a cursive style.

Merete Smith
generalsekretær