



KPMG Law
Advokatfirma DA
P.O. Box 7000 Majorstuen
Sørkedalsveien 6
N-0306 Oslo

Telephone +47 04063
Fax +47 21 09 29 45
Internet www.kpmg.no
Enterprise NO 965 817 468MVA

Finansdepartementet
Postboks 8008 Dep.
0030 OSLO

Deres ref 07/3315 SL AKR/CSB

Vår ref SGA.MB.li

8. oktober 2007

Ansvarlig advokat:
Svein G. Andresen

Høring om internprising - forskrifter om oppgave og dokumentasjonsplikt mv. - merknader

Vi viser til brev av 9. juli 2007 vedrørende høring om internprising – forskrifter om oppgave- og dokumentasjonsplikt. Vi ønsker i dette brevet å fremsette våre merknader til det foreliggende utkast til forskrifter, retningslinjer, samt skjema for kontrollerte transaksjoner. Forslaget i sin nåværende form innebærer, slik vi vurderer det, at Norge i internasjonal sammenheng vil være blant de land som har de strengeste og mest detaljerte krav til hva dokumentasjonen skal inneholde. Dersom dette har vært hensikten, er det umåtelig viktig at regelverket blir utformet praktisk håndterbart for skattyter.

1. Innledning

Innledningsvis vil vi understreke at vi ønsker forskriftene, retningslinjene for dokumentasjon, samt skjemaet velkommen.

Vi har dog enkelte merknader til rekkevidden og de praktiske implikasjoner forbundet med forskriften om dokumentasjon og det foreliggende utkast til retningslinjer, samt til veiledningen for gjennomføring av en databaseundersøkelse. I tillegg synes det foreliggende utkast til skjema for opplysninger om kontrollerte transaksjoner og mellomværender å være betydelig mer tidkrevende og byrdefull for skattyter enn opprinnelig forutsatt.

2. Forskriften om dokumentasjon av prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner og overføringer, samt utkast til retningslinjer for dokumentasjon

De innledende §§ i forskriften er klargjørende. Tilsvarende er store deler av Skattedirektoratets (heretter benevnt Skd) utkast til retningslinjer for dokumentasjon av prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner og overføringer klargjørende og vil være et viktig bidrag i prosessen med å skape klarhet og forutberegnlighet for både skattyter og ligningsmyndighetene.

Forskriftens § 5 (1) synes imidlertid etter vår oppfatning å være unødig detaljert utformet. Enkelte foretak har konserninterne transaksjoner med et betydelig antall konsernselskaper. Flere av transaksjonene er kanskje uvesentlige. At en i tillegg til å underbygge at internprisingen er armlengdes, f.eks. gjennom en konsistent nettomarginmetode, også skal innhente regnskapsinformasjon hvert år for et ukjent antall konsernselskap som en samhandler med, samt oppbevare denne i ti år, vil være ressurskrevende og unødig. Alternativt bør en sette en

beløpsgrense på f.eks. MNOK 50 per selskap som en har transaksjoner med når det gjelder fremskaffelse av finansielle data. Når det gjelder ordlyden i forskriftens § 5 (1) bør vel også ordet "og" kunne sløyfes.

Forskriftens § 8 vedrørende sentralisert tjenesteyting synes å være noe vel fokusert på belastninger mot norske foretak/filialer. Plikten til å utdebitere relevante kostnader den motsatt veien med ev. fortjenesteelement bør vel også omtales nærmere.

I retningslinjenes innledning på side 3 under hvilke hovedelementer som skal inngå i dokumentasjonen, opererer en fortsatt med en logisk feil i rekkefølgen i det valget av internprisingsmetode nødvendigvis må foretas før en foretar sammenlignbarhetsanalysen. Velger en SUP-metoden for varetransaksjoner så må en underbygge dette med en sammenlignbarhetsanalyse basert på interne og/eller eksterne SUP'er. Velger en nettomarginmetoden (TNMM) og databasesøk, er sammenligningsgrunnlaget de uavhengige relevante sammenlignbare foretak oppnådde nettomarginer. Valg av metode må følgelig gjøres for sammenlignbarhetsanalyse gjennomføres.

3. *Veiledning for gjennomføring av en databaseundersøkelse*

Det er prisverdig at Skd tilsvarende som de danske skattemyndigheter, har utarbeidet utkast til retningslinjer for dokumentasjon av prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner og overføringer.

Forslaget har slik vi ser det imidlertid enkelte unødige unøyaktigheter, mangler og indikerer at "forfatterne" ikke selv har bred erfaring med å foreta objektive databasesøk etter sammenlignbare selskap i f.eks. Amadeus-databasen. I høringsutkastet fra 7. november 2007 ble det tilkjennegitt at det norske forslaget var inspirert av de danske reglene for internprising. I det følgende vil vi trekke enkelte komparative sammenligninger til den danske veiledningens punkt 7 "Database undersøgelser".

Under pkt. 4.2 "Begrensninger og muligheter i databaser", er vi enige i betraktningen om at informasjonen som er tilgjengelig vil kunne "varierte avhengig av hvilke rapporterings- og regnskapsregler det enkelte land har". Det er nettopp derfor en i praksis ser at kun et begrenset antall foretak anvender kostplussmetoden og videresalgsmetoden slik som disse er beskrevet i OECDs retningslinjer. I de danske retningslinjenes pkt. 7.3.1 "Identifikation af testet transaktion samt anvendt prisfastsettelsesmetode (§ 10, stk. 3, nr. 1)" sier Skat rett ut at ved "anvendelse af kommersielle databaser vil metoder basert på nettoavancen (den transaktionbestemte nettoavancemetode) ofte være mer anvendelige end metoder baseret på bruttoavancen." Dette er vi udelt enig med Skat i. Et tilsvarende klargjøring ville også vært ønskelig fra Skds side. Vi er enige med Skd om at de sammenlignbare selskap helst bør være europeiske. Setningen om at derfor "vil ikke Pan-europeiske søk nødvendigvis gi et pålitelig resultat" synes ut i fra sammenhengen å være uheldig og vil kunne skape unødig usikkerhet hos skattyterne. Internasjonale undersøkelser foretatt av Deloitte Touche og KPMG m.fl. viser at forskjellen innenfor Europa ikke er så store. Idet minste dersom en benytter seg av EUs 15 opprinnelige medlemsland, samt Norge og Sveits som grunnlag for søkekriteriet. Dersom en kun benytter

norske eller nordiske foretak som søkekriterie, vil en etter vår erfaring i flere tilfelle ende opp med et uholdbart lavt antall sammenlignbare foretak fra et statistisk ståsted.

Under pkt. 4.4.2 "Nystartede eller etablerte selskap" på side 6 uttales det at *"sammenligningsgrunnlaget bør bestå av foretak med en lignende markedsposisjon som foretaket"*. Hva en legger i formuleringen "lignende" er særdeles uklart. I andre land, deriblant Danmark, har en gjerne angitt at det endelige utvalget av sammenlignbare foretak skal ha tilfredsstillende regnskapsinformasjon for de siste tre eller fem år. Slik sett får en luket bort foretak som er nystartet og kun har regnskapsinformasjon for ett eller to år. Tilsvarende presisering hva angår antall år med regnskapsinformasjon for de foretak som kan medtas i sammenligningsgrunnlaget bør inntas i retningslinjene. Videre bør en klargjøre hvorvidt uavhengig foretak med underskudd i ett eller flere år; i f.eks. den siste femårsperioden; skal ekskluderes eller ikke fra det "Final set". Etter vår oppfatning bør sammenlignbare uavhengige selskap med underskudd i ett eller flere år ikke ekskluderes i dette gjenspeiler de faktiske forhold i næringslivet med konjunktursvingninger mv.

Dersom en forventer en inngående analyse om de endelig utvalgte foretakenes markedsposisjon (prosentvis markedsandel osv.), vil dette i enkelte tilfelle være særdeles tidkrevende og kostbart for skattyter. Vi ser heller ikke relevansen med en slik dyptpløyende analyse.

Videre savner vi at retningslinjene ikke angir et minimum antall foretak som skal inngå i det endelige sammenligningsgrunnlaget ("Final set"). I KPMG anser vi at 6 foretak er et absolutt minimum fra et statistisk ståsted, og vi ønsker helst minimum 10 uavhengige sammenlignbare foretak i det vi kaller "Final set".

Videre burde man tilsvarende som i Danmark beskrevet hvordan vektingen og beregningen av "median" og resultatene skal finne sted.

Under punkt 4.4.4 "Foretakets størrelse" uttales at foretaket som det sammenlignes med bør ha *"omtrent samme størrelse som foretaket selv"* og *"hvis mulig bør et av søkekriteriene være antall ansatte"*. Det sentrale poeng i sammenlignbarhetsanalysen må etter vår oppfatning være at de uavhengige foretakene har pålitelig regnskapsinformasjon og at foretakene har de samme funksjoner, eiendeler og risiko som foretaket selv. Ved å spisse kravene på en slik måte er vi redd for at en beveger seg inn i en teoretisk perfekt verden hvor sluttresultat blir at en sitter igjen med 0 eller for få selskap (under 6) i det "Final set". Vi formoder at så ikke har vært hensikten.

Vi anmoder herved om at norske myndigheter på dette punkt studerer de danske retningslinjer nærmere.

Avslutningsvis under pkt. 6.2 Vurdering av resultatet uttales det at *"Ofte vil de tilgjengelige opplysninger ikke tilfredsstillende kriteriene for sammenlignbarhet som følger av OECD-retningslinjene. Det kan derfor være formålstjenlig å supplere databaseundersøkelsene med andre metoder som for eksempel en overskuddsdelingsmetode"*.

Vi stiller oss noe undrende til Skds sluttbemerkninger. I de tilfelle hvor en anvender SUP-metoden er det i praksis vanlig å gjøre nettomarginbetraktninger som en slags form for rimelighetsvurdering i tilfelle et lands myndigheter avviser SUP-metodens anvendbarhet på grunn av for store justeringer/ ulikheter i volum og kvalitet mv. Ved gjennomføringen av databaseundersøkelsen har skattyter nødvendigvis foretatt et bevisst valg hva angår internprisingsmetode og da gjerne i form av en nettomarginmetode (TNMM). At en i tillegg for en norsk distributør mv. skal foreta analyser basert på en overskuddsdelingsmetode dersom en ikke 100 % oppfyller det foreliggende teoretiske utkast til retningslinjer, synes etter vår oppfatning å være ekstremt byrdefullt og lite hensiktsmessig.

For ordens skyld, vi har selv klienter som benytter overskuddsdelingsmetoden som preferert internprisingsmetode. Vi har da gjerne å gjøre med to aktører i verdikjeden som begge innehar betydelig immaterielle rettigheter og det som produseres inngår i et integrert produkt slik at ingen av partene kan betegnes som enkel eller utøver av rutinefunksjoner.

I en artikkel i Revisjon og Regnskap i 2007 har tre medarbeidere i Skd tatt til orde for å benytte en overskuddsdelingsmetode også i kommisjonsforhold. Kommisjonsforhold kjennetegnes ved en lang rekke involverte selskap, gjerne 6-8 selskap i verdikjeden hvorav ett foretak er eier av immaterielle rettigheter, ett forsker og utvikler, ett eller flere selskap produserer varene, ett selskap er selger (prinsipalen) og ett selskap er kommisjonær med begrensede risiki og funksjoner. At en i slike tilfelle skal kunne anføre en særskilt norsk plikt til at en i tillegg til databaseundersøkelsen for en rimelig nettomargin skal foreta en skjønnsmessig allokering mellom de respektive parter i verdikjeden synes å være særdeles byrdefull og heller neppe i overensstemmelse med OECDs retningslinjer for internprising, internasjonal praksis, samt intensjonene i "EU's Code of Conduct". Følgende bør dette avsnittet etter vår oppfatning i sin helhet fjernes.

4. Utkast til skjema for "Opplysninger om kontrollerte transaksjoner og mellomværende"

Etter vår oppfatning vil det være tidkrevende for enkelte foretak å holde løpende oversikt over det totale enheter man har kontrollerte transaksjoner med, jf. punkt 9. Et norsk foretak som yter lån, konserninterne tjenester og selger/ kjøper varer mv. til norske og utenlandske datterselskap, vil bruke betydelige ressurser på utfyllingen av skjemaet slik det nå fremstår. Særlig dersom en har et betydelig antall juridiske enheter i Norge. ISO3166 var ikke vedlagt den 9. juli 2004 og må, dersom forslaget om en slik inndeling i fire grupperinger blir den endelige løsning, gjøres lett tilgjengelig for skattyter.

Side 1 i skjemaet er for så vidt greit, men detaljeringsgraden på side 2 og særlig postene 15 til 50 bør vurderes nærmere i lys av ovennevnte merknader. Vi vil anta at kun en brøkdel av de antatte 9 000 oppgavepliktige norske foretak/ filialer vil ha et bevisst forhold til dette, og de som ikke studerer skjemaet grundig og/ eller bruker rådgiver vil kunne føle seg urettferdig behandlet dersom en straffes for feil avkrysning og samtidig har en rimelig fornuftig internprisingsdokumentasjon som de facto er implementert i foretaket.

Vennlig hilsen
KPMG Law

Svein G. Andresen
Svein G. Andresen
Advokat/partner

Marius Basteviken
Marius Basteviken
Siviløkonom/adv.fullm.