

Finansdepartementet
Postboks 8008 Dep
0030 Oslo

Oslo, 08.10.2007

Deres ref.: 07/3315 SLAKR/csb

Vår ref.:

Oppdragsansvarlig: Marius Leivestad

Kommentarer til utkast til forskrifter, retningslinjer og skjema for oppgaveplikt

I Generelt

Vi viser til Finansdepartementets høringsbrev av 06.07.07 vedrørende forskrifter, veiledning og skjema i forbindelse med nye oppgave- og dokumentasjonsplikt vedrørende internprising.

Vi har ingen kommentar til skattedirektoratets utkast til retningslinjer.

Når det gjelder utkast til forskrift om oppgaveplikt for kontrollerte transaksjoner og mellomværender har vi to kommentarer:

Forskriftens § 1 nr. 1 a. unntar selskaper som har kontrollerte transaksjoner med en samlet verdi på mindre enn 10 millioner kroner. Det kan stilles spørsmål ved hva som skal tas med i begrepet "kontrollerte transaksjoner med en samlet verdi", skal f.eks. verdien av vederlagsfrie transaksjoner medregnes og tilsvarende om transaksjoner som er overført med for lavt vederlag skal settes til armlengdes verdi i denne relasjon. Tilsvarende kommentar gjelder § 1 nr. 1 b "25 millioner i mellomværende".

Forskriftens § 1 nr. 5 "eiendeler, rettigheter eller forpliktelser" er forskjellig fra "kontrollerte transaksjoner" i nr. 1a. F. eks. vil vederlagsfrie tjenester og overføring av latent risiko kunne falle utenfor. Vi foreslår at dette gjøres klarere, i det denne testen i stor grad skal gjøres av personer som har liten erfaring med internprisingsspørsmål, og der uklareheter i utformingen av reglene pga de lave terskler for oppgaveplikt vil ramme mange. I tillegg bør uttrykket "uten vederlag" (Ot.prp. nr. 62 bruker samme uttrykk, men også "uten at det er ytt noe vederlag" side 49) forklares nærmere. Er det kun de helt vederlagsfrie overføringer som omfattes eller omfattes også underprisede overføringer?

For så vidt gjelder utkast til forskrift om dokumentasjon, vil vi anbefale at siste setning i § 3 nr. 2 tas ut. Det er uklart hva som ligger i uttrykket "økonomisk motiv", noe som kan gi opphav til

unødige diskusjoner og konflikter mellom skattemyndigheter og skattyter. Setningen er dessuten unødvendig fordi de øvrige krav i forskriften må anses som dekkende for formålet.

Slik reglene foreligger nå risikerer man at enkelte selskaper får dokumentasjonsplikt uten å ha oppgaveplikt. Formålet med oppgaveplikten er å kunne målrette bokettersynsaktiviteten. Derfor gir det liten mening at selskaper får dokumentasjonsplikt uten å ha oppgaveplikt. De aktuelle selskaper har følgelig mindre enn MNOK 10 i interne transaksjoner og det gir derfor liten mening å pålegge disse selskapene dokumentasjonsplikt sett i forhold til formålet med oppgaven/dokumentasjonen. Myndighetene kan uansett avkreve nødvendig informasjon i et bokettersyn. Vi anbefaler derfor at det legges inn et unntak fra dokumentasjonsplikten for selskaper som ikke har oppgaveplikt.

II Utkast til skjema med veiledning kommenteres i det følgende.

Det følger av Ot.prp.nr.62 at formålet med oppgaveplikten er å gi ligningsmyndighetene et grunnlag for å velge ut hvilke skatteyttere og transaksjonsforhold det vil være behov å granske nærmere. Oppgaveplikten er videre begrenset til å gi ligningsmyndighetene et "omtrentlig" grunnlag for utvelgelse. Vi mener at oppgaveskjemaet slik det er utformet i dag legger opp til mer enn en summarisk fremstilling av skatteytters internprisingsforhold. Detaljgraden er unødvendig høy og vil av mange skatteyttere oppleves som unødvendig ressurskrevende.

Opgaveskjemaet kombinert med veiledningen til denne, gir rom for tvil med hensyn til om skatteyter har fylt ut skjemaet riktig, og følgelig oppfylt sin oppgaveplikt. Både oppgaven og veiledningen til denne kan flere steder oppleves som uklare. Det vil være behov for ytterligere presiseringer. Det er viktig å være oppmerksom på at en stor andel av målgruppen for oppgaveplikten ikke tidligere i praksis har kjennskap til internprising.

Formuleringen i oppgavens kolonne 5 for spørsmålene 15-52 ("andel over 50 %") er upresis og kan skape usikkerhet hos de oppgavepliktige. Vi foreslår at det i veiledningen enda klarere beskrives på hvilket grunnlag denne beregningen skal foretas. Vi ser og at det på dette punkt er motstrid mellom formuleringen i veiledningen (Pkt 2.2 "utgjør mer enn 50 % av den oppgavepliktiges samlede transaksjoner og mellomværender i løpet av året") og formulering i Ot.prp. nr 62 ("den samlede omsetning").

En generell tilbakemelding med hensyn til oppgavens utforming er at skatteyter bør gis mulighet for å begrunne sine svar. Dette fordi en ellers kan risikere at skattyter "for å være på den sikre siden" krysser av for ja selv om en mener at svaret er nei. Dermed vi oppgavens formål om å styre bokettersynsaktiviteter helt eller delvis feile. Dette kan løses ved å inkludere et kommentarfelt i tillegg til Ja og Nei rubrikker.

III Kommentarer til konkrete punkter i oppgaveskjemaet:

Punkt 8:

Vi foreslår at punkt 8 deles opp i to separate punkter; a) identifisering av den oppgavepliktiges hovedaktivitetsområder og b) endringer i selskapsstrukturen

Vi foreslår at begrepet "selskapsstruktur" erstattes med "juridisk selskapsstruktur"

Vi foreslår at begrepet "foretaket" erstattes med "den oppgavepliktige".

Punkt 9:

Vi foreslår at begrepet "man" erstattes med "den oppgavepliktige"

Det er i punkt 9 behov for å henvise til vedlegg med opplisting av stater Norge har dobbeltbeskatningsavtale med. (gjelder både pkt 9 C og D).

Punkt 10-14:

Vi stiller spørsmålsteget ved hensiktsmessigheten av å dele opp spørsmålene knyttet til vederlagsfrie overføringer slik oppgaveskjemaet legger opp til i dag.

Punkt 10-14 strider dessuten mot formuleringen i forskrift om oppgaveplikt jf. forskrift § 1 (5) - "eiendeler, rettigheter eller forpliktelser uten vederlag". Oppgaveskjemaet går således lenger enn forskriften på dette punkt.

Da konsekvensene av å gi uriktige opplysninger er så alvorlige, er det er nærliggende å tro at mange skatteytere, slik skjemaet er utformet i dag, i stor utstrekning vil krysse av i "Ja" rubrikken for å være på sikre siden..

Vi foreslår å forenkle skjemaet ved å kun spørre om: "Er eiendeler, rettigheter eller forpliktelser uten vederlag overført fra eller til nærstående selskap eller innretning". I tillegg bør det innføres et kommentarfelt der skattyter nærmere kan redegjør for overføringen.

Vi ser forenklingen som nødvendig for ikke å undergrave formålet med opplysningsplikten, og for å bringe denne i samsvar med forskriften. Det vil dessuten være lettere for skatteyter å krysse Nei når skatteyter kan gi en kort beskrivelse som begrunner dette.

Punkt 15-26 Driftstransaksjoner

Vi foreslår å erstatte begrepet "andre omsetningsaktiviteter" med begrepet "tjenester" i punkt 15 og 16. På denne måten fanges tjenesteyting som ikke er sentralisert opp (for eksempel tjenesteyting fra et søsterselskap til et annet søsterselskap).

Punkt 35-44 Kapitaltransaksjoner mv

Vi foreslår å endre overskriften "Kapitaltransaksjoner mv" til "Finansielle transaksjoner mv".

Punkt 45-50 Mellomværender pr 31.12, innfridd i løpet av året

Vi ser et behov for en ytterligere presisering av hva som ligger i begrepet "garantiansvar".

Punkt 51 og 52 Kostnadsbidragsordninger

- Hvis formuleringene i punkt 51 og 52 beholdes på dagens form foreslår vi å føye til "for eksempel". Ny formulering blir med dette: "Fordeling av inntekter ved for eksempel prosjekter eller andre inntekter som skriver seg fra kostnadsbidragsordninger mellom selskaper, innretninger og/eller faste driftsteder".
- For å redusere oppgavens detaljgrad og lette rapporteringsbyrden til skatteyter foreslår vi å erstatte punktene 51 og 52 ved å inkludere et spørsmål som omhandler kostnadsbidragsordninger under avsnittet om driftstransaksjoner. Formålet med dette

spørsmålet er å avdekke hvorvidt skatteyter deltar i en form for kostnadsbidragsordning, noe som vi antar er relativt sjeldent forekommende. Det bør legges opp til at skatteyter kan kommentere dette nærmere hvis skatteyter krysser Ja på spørsmålet. Dette vil etter vår mening gi et tilstrekkelig grunnlag for ligningsmyndighetene å velge ut hvilke transaksjoner som bør granskes nærmere.

Kommentarer til veiledning for databasesøk

Ernst & Young mener at veiledningen for databasesøk i hovedsak gir fornuftige føringer for hvordan databasesøk bør håndteres. Vår erfaring med databasesøk tilsier i likhet med veiledningen at man i størst mulig grad bør unngå detaljstyring av søkekriterier, analyse og annet. Forutsetningene for ulike søk kan være svært ulike, og veloverveide og begrunnede tilpasninger i søk og søkekriterier bør derfor godtas.

Vi ønsker å knytte nærmere kommentarer til følgende punkter i veiledningen:

Basisinformasjon til bruk ved databaseundersøkelser

I henhold til veiledningen er funksjons- og risikoanalysen svært viktig for valg av søkekriterier og valg av virksomheter som er tilstrekkelig sammenlignbare med hensyn til sine transaksjoner.

Vi er enige i utgangspunktet om sammenlignbarhet. Vi vil imidlertid påpeke at det likevel kan forekomme at et konsernselskap bidrar med å lage eller selge et produkt som svært få eller ingen andre uavhengige parter lager eller selger, for eksempel på grunn av patentbeskyttelse. Det kan da være et problem at et databasesøk vil gi svært få eller ingen treff med de søkekriterier som legges til grunn. Dersom den testede parten kjøper eller selger produkter som er ulike fra de produkter som uavhengige parter kjøper eller selger, kan en løsning på problemet med få eller ingen treff være å søke etter uavhengige selskaper som har samme funksjoner, risiki og eiendeler som den testede parten, uten å kreve produktlikhet.

Dette forholdet har etter vår mening igjen betydning for vurderingene under veiledningens punkt 5.1 om gjennomgang av potensielt sammenlignbare foretak innen samme virksomhet.

4.3 Dokumentasjon av søk

Vi er enige i at databasesøk bør gjennomføres og dokumenteres på en slik måte at skattemyndighetene kan rekonstruere og etterkontrollere hvert steg i søket. For at dette skal være mulig mener vi at det bør tas inn i veiledningen at alle valg og steg i søket må begrunnes og dokumenteres så langt det praktisk lar seg gjøre.

Når det gjelder valg av database er det etter vår formening viktig å informere tydelig i søket hvilken database som er benyttet, hvilken versjon, om det er DVD eller serverversjonen, hvor mange selskaper som er med i databasen og om det er benyttet en minimums- (Amadeus 250.000 selskaper) eller fullversjon av databasen (eksempel om det er brukt Amadeus miniversjon med totalt 250.000 selskaper eller Amadeus fullversjon med ca 9.800.000 selskaper). Valget av databaseversjon kan ha stor innflytelse på hvilket statistisk materiale som er tilgjengelig.

4.4.3 Bransjesøk

Bruk av en treffende bransjekode er i de fleste tilfeller det beste utgangspunktet for å identifisere potensielle sammenlignbare selskaper. I andre tilfeller vil bruk av mer omfattende eller nærliggende bransjekoder gi bedre resultater. Enkelte selskap er involvert i ulike bransjer og enkelte selskaper endrer bransjefokus over tid. Det kan være misvisende utelukkende å gjøre bruk av bransjekodene til det testede selskapet, da selskapet selv kan være feilklassifisert. I dette forholdsvis tidlige stadiet av søket bør fokus etter vårt syn være å inkludere noen for mange enn noen for få selskaper. Den senere manuelle gjennomgangen vil uansett ekskludere uønskede selskaper.

Nøkkelord kan benyttes som et supplement til bransjekodene. I de tilfeller der bransjekodene gir få treff eller det er trolig at sammenlignbare selskaper er klassifisert i andre koder, kan bruk av nøkkelord være fornuftig. Det er enkelte forhold man bør merke seg. Selskapsbeskrivelsene i Amadeus finnes på originalspråket og i engelsk oversettelse. For mange selskaper eksisterer ikke engelsk oversettelse eller så varierer kvaliteten og treffsikkerheten på oversettelsen. For eksempel finnes de fleste norske selskaper kun med norsk selskapsbeskrivelse i Amadeus. Dette forhold medfører at man bør utvise varsomhet ved bruken av inkluderende og ekskluderende nøkkelord i kun ett språk. Bruk av utelukkende engelske nøkkelord, i motsetning til oversettelser til også spansk, portugisisk, svensk, finsk, norsk, tysk, vil for eksempel inkludere et forholdsvis skjevt utvalg av selskaper. Et problem kan også være at språkbruken kan variere i de ulike kilder selskapsbeskrivelsene er hentet fra. For eksempel er mange svenske aksjeselskaper oppført som involvert i eiendomsbransjen utelukkende fordi de er eiere av eiendommen som virksomheten er lokalisert ved. Det er derfor en fare for at svenske selskaper blir inkludert eller ekskludert dersom nøkkelordet eiendom blir benyttet.

E&Y anbefaler videre å ta ut veiledningens generelle anbefaling av bruk av ansatte som søkekriterium. Mange land har dårlige eller ikke eksisterende opplysninger om antall ansatte. En slik anbefaling kan få store konsekvenser for utvalget. På den annen side kan ansatte som søkekriterium benyttes i konkrete tilfeller der antall ansatte er et viktig sammenlignbarhetskriterium eller at man har et uhåndterlig stort utvalg selskaper.

4.4.4 Foretakets størrelse

Generelt vil vi si at man bør være varsom med å anbefale bruk av intervaller som søkekriterium for foretakets størrelse. I mange tilfeller vil bruk av intervaller kunne resultere i at sammenlignbare selskaper ekskluderes. Vi anbefaler derfor at alle referanser i veiledningen i forhold til intervaller tas ut og erstattes med minimum eller maksimumsverdier vurdert etter den konkrete situasjon.

5.1 Ytterligere informasjon om identifiserte, potensielt sammenlignbare foretak mv.

Det siteres fra utkast til veiledning: *“Der årsregnskap for det enkelte identifiserte, potensielt sammenlignbare foretak er tilgjengelig, bør dette innhentes. Det kan også finnes andre kilder hvor man kan finne opplysninger om foretakene samt markedet de opererer i. Her kan for eks. nevnes markeds- og bransjeundersøkelser, rapporter fra finansanalytikere mv.”*

Med utgangspunkt i at forslaget anbefaler pan-europeiske søk vil det være meget omfattende arbeid knyttet til innhenting av årsregnskap for alle sammenlignbare selskap. Ulike jurisdiksjoner har ulike regler, prosedyrer og avgifter for innhenting av slik informasjon. Dersom forslaget mener

at kun norsk informasjon skal innhentes skapes en skjevhet som ikke gir overordnet mening. Derfor anbefaler vi at anbefalingen/kravet om innhenting av årsregnskap tas ut.

Det siteres videre fra utkast til veiledning: *"Dersom foretakets største og viktigste konkurrenter ikke inngår i sammenligningsgrunnlaget som databasesøket fremskaffet, bør det allikevel vurderes om disse har ukontrollerte transaksjoner som kan anvendes som et sammenligningsgrunnlag."*

Det er etter vår erfaring i de fleste tilfelle urealistisk å vente at selskap skal ha kjennskap til konkurrenters uavhengige transaksjoner i en slik grad at de kan vurdere sammenlignbarheten.

Myndighetene mener videre at dersom de største og viktigste konkurrentene ikke er tatt med i sammenligningsgrunnlaget, bør dette begrunnes. Ernst & Young mener at dersom de største og viktigste konkurrentene ikke er tatt med i utvalget er dette begrunnet i at de ikke oppfyller søkekriteriene som settes for å finne mest mulig statistisk gyldig sammenligningsgrunnlag. En etterfølgende vurdering av om disse skal med er et element i sammenligningsvurderingen, og ikke selve søket.

Om valg av nøkkeltall, statistiske metoder, foreta justeringer, finne intervall og vurdering av resultatet

Det fremgår av veiledningen at det med utgangspunkt i de sammenliknbare selskapene som fremkommer ved databasesøket kan dannes et intervall av identifiserte marginer.

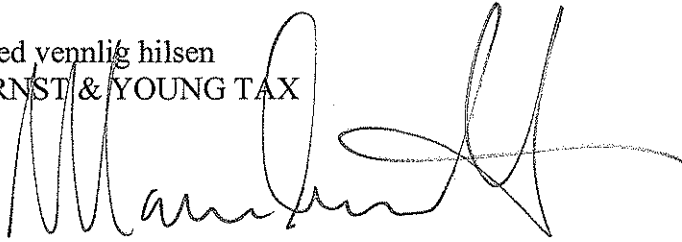
Vi ønsker å redegjøre kort for enkelte av våre synspunkter når det gjelder analyse av resultater mv. i databasesøk.

Det kan i utgangspunktet være et motsetningsforhold mellom antall observasjoner og graden av sammenliknbarhet mellom det testede selskapet og utvalget som databasesøket gir. Statistiske metoder kan forutsette at det må foreligge et visst antall observasjoner for at beregninger av utvalget, for eksempel intervallberegninger, skal være mest mulig pålitelige. På den annen side kan det være en meget høy kostnad forbundet med en fullstendig manuell gjennomgang av et høyt antall observasjoner. Et tiltak som kan gi økt indikasjon om armlengdepriser kan etter vår mening være å foreta intervallberegninger basert på et forholdsvis høyt antall observasjoner i tillegg til analysen av de treff som databasesøket resulterer i etter den manuelle gjennomgangen. Selv om det er grunn til å tro at sammenlignbarhetskriteriene er bedre ivaretatt etter en manuell gjennomgang, vil en statistisk tilleggsberegning av et høyere antall observasjoner kunne indikere grad av samsvar mellom resultatene fra det endelige utvalget etter manuell gjennomgang og utvalget før manuell gjennomgang (høyere antall observasjoner).

Vår erfaring er at marginene som fremkommer kan spenne vidt fra negative driftsmarginer til positive driftsmarginer på godt over 10-15%. Det benyttes i internprisingsstudier svært sjeldent negative marginer som følge av databasesøk. I praksis dannes det intervaller basert på interkvartiler.

Dersom interkvartilet kan anses som et armlengdeintervall, bør den testede partens margin iht OECDs retningslinjer artikkel 1.48 ligge i det punktet i intervallet som best gjenspeiler vedkommende kontrollerte transaksjons faktum og omstendigheter. Dersom det kan sannsynliggjøres at den testede parten har funksjoner, risiki og eiendeler som tilsier høyere (lavere) lønnsomhet enn for eksempel den midterste observasjonen i intervallet, bør den teste partens margin ligge høyere (lavere) enn median.

Med vennlig hilsen
ERNST & YOUNG TAX



Marius Leivestad
Advokat