



Finansdepartementet
Postboks 8008 Dep.
0030 OSLO

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

Vi viser til departementets utkast til forskrifter og retningslinjer mv. til utfylling av bestemmelsen i ligningsloven § 4-12. Høringsfristen er 8. oktober 2007.

Generelt

Etter Oljeskattekontorets oppfatning danner den foreslåtte dokumentasjonsforskriften med tilhørende retningslinjer et godt grunnlag for det fremtidige arbeidet med vurderinger av armlengdemessigheten av konserninterne transaksjoner. I særlig grad vil vi si oss fornøyd med at det klart fremkommer at reglernes overordnede mål er å gi ligningsmyndighetene et verktøy med sikte på økt informasjonstilgang til bruk for riktig inntektsfastsettelse. Det er videre av stor betydning at reglene fastsetter at informasjonen skal være detaljert og årlig oppdatert. Som et spesialisert organ innenfor et høyskatteregime anser vi det også viktig at reglene fremhever at det bør forventes bredere og grundigere dokumentasjon der foretaket har økonomiske motiver, for eksempel på grunn av ulikheter i skattesats, til å foreta uriktig prissetting.

Merknader til § 6 om art og omfang av kontrollerte transaksjoner

Bestemmelsen slår fast at kontrollerte transaksjoner skal spesifiseres mht. art og omfang. I praksis har Oljeskattekontoret erfart at det ofte gis bare stikkordsmessige beskrivelser av tjenesters beskaffenhet og at omfanget angis ved å vise til de beløp som er belastet. Vi har oppnådd en bedre informasjonstilgang vedrørende tjenestenes innhold ved å formulere uttrykkelige krav om en beskrivelse på 1-2 avsnitt for hver tjenestekategori, men det er positivt at det gjennom forskriften gis en formell og eksplisitt forankring for kravet om spesifisering. Når det gjelder omfanget av tjenestene som er ytet, er det fortsatt problematisk å oppnå tilfredsstillende informasjon. Vi legger til grunn at ligningsmyndighetene gjennom § 6 er sikret et uomtvistelig grunnlag for å anse en henvisning til belastede beløp som utilstrekkelig informasjon om tjenesteomfang.



For det tilfelle at et konkret tilfelle av tjenesteyting skulle være unntatt fra kravet om fremleggelse av en sammenlignbarhetsanalyse, jf. nedenfor, vil kravet om en detaljert beskrivelse av art og omfang iht. § 6 bli desto viktigere.

Merknader til § 8 om sentralisert tjenesteyting

Det går frem av bestemmelsen at tjenestemottakeren skal redegjøre for sin forventede nytte av de konserninterne tjenestene. Etter Oljeskattekontorets oppfatning er dette et svært viktig vurderingstema. Armlengdestandarden må forstås slik at de konserninterne belastningene ikke kan overstige verdien av tjenester som mottakeren av tjenestene ellers ville vært villig til å betale for fra en uavhengig part. I vårt arbeid har vi imidlertid erfart at det er vanskelig å oppnå en prinsipiell aksept fra selskapenes side for at nytte er et relevant vurderingstema, og spørsmål om dette blir ofte besvart med en henvisning til kostnadsbasen. Det finnes eksempel på at Oljeskattenemnda har nektet fradrag for belastninger der selskapet ikke har etterkommet en oppfordring om å redegjøre for sin nytteverdi. Vi har håp om at forskriftens krav vil bidra til at dialogen med selskapene blir bedre på dette punktet.

Vi vil dessuten peke på at nytteverdi ikke nødvendigvis bare oppstår hos mottakerne av tjenestene. Også tjenesteyteren kan ha en direkte eller indirekte fordel av tjenesten – for eksempel i form av økt kontroll og innflytelse over tjenestemottakerne eller gjennom en felles profilering utad – og kostnadsbasen kan også vise seg å inneholde elementer som i realiteten er eierkostnader. Spørsmål om tjenesteyterens nytte kan derfor gi ligningsmyndighetene informasjon som bidrar til en riktig vurdering og allokering av tjenesteyterens samlede kostnader. Vi ser gjerne at det i retningslinjene tas inn en kommentar om at nytteverdi også kan vurderes i et bredere perspektiv enn for den aktuelle tjenestemottakeren.

Retningslinjene pkt. 4.4.4 fastslår kort at felles administrative tjenester kan faktureres etter en direkte eller en indirekte metode. Det er på det rene at OECDs retningslinjer tillater bruk av indirekte metoder dersom det er uforholdsmessig vanskelig å anvende en direkte metode. Som vi påpekte i vår høringsuttalelse av 16. februar 2007 har imidlertid begrepet ”vanskelig” et innhold som ikke nødvendigvis ligger fast. Utviklingen mht. tilgang på praktisk dataverktøy har medført at skattyterne i stor grad har teknisk mulighet for effektiv måling av ressursbruk. Dette må få betydning for hvilken frihet skattyteren har mht. metodevalg. Etter vår oppfatning kan ligningsmyndighetene i større grad enn tidligere stille seg kritiske til belastninger som er foretatt etter indirekte metoder. Det ville vært en fordel dersom retningslinjene omtalte betydningen av dataverktøy som er tilgjengelig og faktisk er i bruk i multinasjonale foretak.

For tilfeller der det må aksepteres bruk av indirekte metoder er det av stor betydning – slik det også fremgår av retningslinjene – at foretaket selv finner relevante fordelingsnøkler for de enkelte kostnadskategorier og ikke behandler alt under ett. Også i denne forbindelse ønsker vi å fremheve at dataverktøy muliggjør påvisning av kostnadsdrivere på en langt klarere måte enn tidligere. Det er



også viktig at foretakets begrunnelse for valget av de aktuelle fordelingsnøkklene skal være en del av dokumentasjonen. Vi ville sett det som en fordel om retningslinjene inneholdt et uttrykkelig krav om at tjenestemottaker også skal redegjøre for hvilke andre mottakere som er med i den aktuelle fordelingen og hvilke belastninger disse faktisk har fått. Imidlertid legger vi til grunn at disse opplysningene uansett vil måtte fremlegges som en del av selskapets begrunnelse for – og som grunnlag for ligningsmyndighetenes kontroll av – den valgte fordelingsnøkkelen.

Forskriften bestemmer videre at transaksjonspartene skal redegjøre for hvilket fortjenestepåslag som er benyttet og at det tjenesteytende foretaket skal begrunne særskilt dersom det ikke er anvendt påslag. Oljeskattekontoret vil bemerke at selv om man ofte skal benytte fortjenestepåslag ved konserninterne tjenester, må både skattyteren og ligningsmyndighetene foreta en konkret vurdering av hvilket påslag som er riktig i det enkelte tilfellet. I denne vurderingen må man blant annet ta hensyn til selskapenes organisering, kostnadskomponentenes art og risikofordelingen mellom partene. Retningslinjene bør derfor presisere at det påligger et selskap som har betalt en belastning med fortjenestepåslag å begrunne denne konkret. Det er ikke utenkelig at omstendighetene kan være slik at påslaget må være helt marginalt eller eventuelt settes til null.

Avslutningsvis vil vi uttrykke en viss usikkerhet mht. om denne bestemmelsen bør begrenses til sentralisert tjenesteyting. Begrepet ”sentralisert” er i seg selv uklart, og spørsmål om nytte av konserninterne tjenester oppstår uavhengig av organiseringen hos tjenesteyterne. Det bør derfor vurderes å la bestemmelsen omfatte konsernintern tjenesteyting generelt.

Merknader til § 10 om valg og anvendelse av prissettingsmetode

Bestemmelsen slår fast at skattyteren skal redegjøre for og begrunne den prissettingsmetoden som er valgt i den kontrollerte transaksjonen. Av retningslinjene går det videre frem at opplysninger om internprisstrategi skal inngå i dokumentasjonen.

Oljeskattekontoret anser dette som viktige opplysninger. I vårt arbeid har vi erfart at prisingsmetode og sammenligningsgrunnlag som blir påberopt i en internprisingssak, kan være forskjellig fra det som faktisk ble brukt ved prisfastsettelsen mellom partene. Vi forstår § 10 slik at skattyteren ikke kan unndra seg å gi opplysninger om de faktiske forholdene ved å påberope en annen prisingsmetode enn den som er anvendt. Etter vår oppfatning har kravet på informasjon om faktisk prisfastsettelse også støtte i OECDs retningslinjer art. 5.3 og 5.4, der det fremgår at man kan forvente at skattyteren ”utarbeider eller henviser til skriftlig materiell som kan tjene til dokumentasjon for den innsats som er gjort for å overholde armlengdeprinsippet, herunder den informasjon internprisingen var basert på, de faktorer som ble tatt i betraktning, samt den metode som ble valgt”.



Merknader til § 11 om sammenlignbarhetsanalyse

Slik Oljeskattekontoret ser det, er kravet om fremleggelse av en sammenlignbarhetsanalyse helt essensielt for ligningsmyndighetenes kontrollmuligheter i de fleste internprisingssaker. Det er derfor tilsvarende viktig at muligheten for å påberope seg unntak fra dette kravet utformes slik at unntaket ikke får anvendelse utover de tilfellene der det er rimelig grunn for dette.

I § 11 tredje ledd åpnes det for at sammenlignbarhetsanalyse ikke trenger fremlegges dersom det "ikke eksisterer interne sammenlignbare transaksjoner, og det er uforholdsmessig vanskelig eller kostnadskrevende å innhente og bearbeide informasjon om eksterne sammenlignbare transaksjoner". Av retningslinjene går det frem at uttrykket "eksterne sammenlignbare transaksjoner" omfatter så vel transaksjoner inngått mellom to eksterne uavhengige foretak som transaksjoner som nærstående foretak har med uavhengig foretak. Om den sistnevnte kategorien gir retningslinjene uttrykk for at foretaket "må forventes" å foreta søk etter sammenlignbare transaksjoner uansett om det dreier seg om et datter-, søster- eller morselskap.

Basert på Oljeskattekontorets erfaring er det grunn til å forvente at mange selskaper vil motsette seg å fremlegge opplysninger som kan innhentes fra andre selskaper i konsernet, selv der det ikke foreligger andre sammenligningsgrunnlag. Dette gjelder også ved videresalg av produkter som er gjenstand for prisingsvurdering i den aktuelle saken. Konsernintern informasjon av denne art kan være sentral i mange prisingssaker. I praksis ser vi at det ofte blir påberopt at det er vanskelig å innhente slik informasjon, eller at opplysninger er konfidensielle både av hensyn til det beslektede selskapet og kontraherende foretak. For skattemyndighetene kan det i slike tilfeller lett oppstå mistanke om at selskapene har skattemessige motiver for å tildekke relevante fakta – samtidig som det er vanskelig å overprøve den begrunnelsen som er gitt fra selskapets side.

Som det ble fremhevet i vår høringsuttalelse av 16. februar 2007, legger vi til grunn at ligningsmyndighetene med hjemmel i ligningsloven § 4-8 kan kreve tilgang til opplysninger som må fremskaffes fra beslektede selskaper. For eksempel vil dokumentasjon om den beslektede kontraktspartens videresalg være "av betydning for kontrollen" av det forutgående transaksjonsleddet, og kontoret legger til grunn at slike opplysninger kan innhentes "uten urimelige kostnader". Dersom anmodning om slik dokumentasjon ikke blir etterkommet, kan dette ha betydning for ligningen jf. bl.a. § 8-2 nr. 2. Innføringen av oppgave- og dokumentasjonsplikt er forutsatt ikke å få betydning for forståelsen av andre bestemmelser i ligningsloven. Slik Oljeskattekontoret ser det, kan det da stilles spørsmål om hvorvidt det er hensiktsmessig at forskriften gjør unntak for vanskelig eller kostnadskrevende informasjonsinnhenting utover det som gjelder transaksjoner mellom to eksterne uavhengige foretak. Dette kan tenkes å lede til den misforståelsen at unntaket kan påberopes også for transaksjoner som et beslektet selskap har foretatt – på tvers av den nevnte bestemmelsen i ligningsloven § 4-8. Slik kontoret ser det bør det vurderes å endre forskriftsutkastets § 11 tredje ledd slik at første punktum får ordlyden "Dersom det ikke eksisterer interne sammenlignbare transaksjoner eller sammenlignbare transaksjoner som nærstående foretak har med uavhengige ...". Alternativt kan



retningslinjene strammes inn slik at det klargjøres at det bare er helt unntaksvis – og i så fall under hvilke forutsetninger – at selskapene kan unnlate å legge frem informasjon som gjelder beslektede selskaper.

Uansett hvilket alternativ man skulle velge etter ovenstående avsnitt bør regelverket også på annen måte understreke det informasjonsansvaret som følger av at selskapene har tilgang til opplysninger i konsernet som i det praktiske liv i hovedsak er lukket for skattemyndighetene. Retningslinjenes krav om at det skal opplyses om foretakets transaksjoner med uavhengige foretak som har vært vurdert (men er forkastet) som sammenlignbare, jf. første avsnitt på s. 31 i.f, bør derfor utvides til også å omfatte beslektede selskapers transaksjoner med uavhengige. På tilsvarende måte bør kravet om at det skal begrunnes hvorfor man ikke anvender egne eller konkurrenters transaksjoner som sammenligningsgrunnlag, jf. siste avsnitt på s. 32, omfatte beslektede selskapers transaksjoner.

I tilfeller der det ikke er utarbeidet sammenlignbarhetsanalyse pålegger § 11 tredje ledd siste punktum skattyteren å redegjøre for grunnlaget for den faktiske prissettingen. I retningslinjene, jf. kap. 4.5.1 femte avsnitt, er dette formulert slik at skattyteren må godtgjøre at de avtalte vilkårene er i samsvar med armlengdeprinsippet. Slik kontoret ser det kan den sistnevnte formuleringen oppfattes som langt strengere enn den førstnevnte, og det bør derfor vurderes en tilpasning av bestemmelsene.

Merknader til § 12 om opplysninger om avtaler mv.

Bestemmelsen fastsetter at foretaket skal legge frem prisavtaler mv. som er inngått med utenlandske skattemyndigheter og som berører foretaket. Oljeskattekontorets erfaring med slike avtaler knytter seg til at det er påberopt priser som britiske skattemyndigheter har akseptert i avtale mellom foretakets beslektede avtalemotpart og et tredje konsernselskap. Kontoret vil fremheve at i den grad selskapet vil påberope slike APAs, akseptert etc. som sammenligningsgrunnlag, må det forutsettes at det legges frem en sammenlignbarhetsanalyse iht. forskr. § 11.

Retningslinjenes status

Det har hele tiden vært en forutsetning fra myndighetenes side at det skal utarbeides en veiledning i form av retningslinjer til forståelse av de nye dokumentasjonsreglene, jf. bl.a. Ot.prp. nr. 62 (2006-2007). Vi har likevel merket oss at forskriftsutkastet ikke inneholder noen henvisning til retningslinjene. Det er uklart for kontoret om dette vil kunne lede til tvil mht. retningslinjenes rettslige status – spesielt dersom retningslinjene oppfattes å innebære mer omfattende krav enn det som direkte følger av forskriften.



Betydningen av mangelfull dokumentasjon

Den foreslåtte forskriften og tilhørende retningslinjer inneholder ingen bestemmelse som omhandler konsekvenser av et eventuelt brudd på dokumentasjonsplikten. Basert på lovforarbeidene til den nye bestemmelsen i ligningsloven § 4-12 legger kontoret derved til grunn at slik forsømmelse får betydning for anvendelsen av armlengdebestemmelsen i skatteloven § 13-1. Konsekvensen vil da være at det ikke stilles ytterligere krav til ligningsmyndighetenes sannsynliggjøring av at skattyterens inntekt er redusert; man bygger på den informasjonen man har og legger det mest sannsynlige faktum til grunn for ligningen. På tilsvarende måte får den manglende dokumentasjonen betydning for den skjønnsmessige inntektsfastsettelsen. Det er ikke en forutsetning for skjønnsutøvelse at ligningsmyndighetenes fastsettelse bygges opp etter de samme retningslinjene som skulle vært anvendt som grunnlag for skattyterens egne vurderinger.

Vennlig hilsen

Torstein Fløystad
Oljeskattedirektør

Brit Thu Gundersen