

Storbedriftenes skatteforum

Finansdepartementet
Skattelovavdelingen
PB 8008 Dep

0030 Oslo

Vår dato

12. oktober 2007

HØRING - DOKUMENTASJONSREGLER – FORSLAG TIL FORSKRIFT OG RETNINGSLINJER

1 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: ABB AS, Aker Kværner ASA, Den norske Bank ASA, Det Norske Veritas, Elkem AS, Norsk Hydro ASA, Jotun AS, Norske Skogindustrier ASA, Orkla ASA, Statkraft AS, StatoilHydro ASA, Storebrand ASA, Petroleum Geo-Services ASA, Telenor ASA, Wilh. Wilhelmsen ASA og Yara International ASA.

Forslaget til forskrift med tilhørende veiledning om dokumentasjon av internprising mellom nærstående foretak vil få stor betydning for samtlige bedrifter i SSF. Forumet har derfor besluttet å gi merknader til disse. Vi har vært i kontakt med Finansdepartementet ved Omar G. Dajani, og har fått utsatt merknadsfrist til 12. oktober 2007.

Storbedriftenes Skatteforum

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

Sekretariat:

Anne-Ma Tostrup Smith
StatoilHydro ASA
Tlf. 90 52 16 76
Fax.
ATSM@statoilhydro.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

2 Generelle merknader

SSF ser at det kan være et behov hos ligningsmyndighetene for å kunne kreve dokumentasjon for hvordan priser er fastsatt på transaksjoner mellom nærstående parter. Omfattende dokumentasjonskrav vil på den annen side innebære en betydelig arbeidsbelastning for virksomhetene med en tilhørende kostnadsøkning. Det gjelder særlig dersom dokumentasjonskravene forutsetter bruk av eksterne ressurser. Ved den nærmere utforming av dokumentasjonsregler for internprising, mener SSF derfor at hensynet til ligningsmyndighetenes behov for informasjon må veies mot de ulemper og kostnader dette påfører selskapene. På denne bakgrunn mener SSF at det bør gjøres enkelte endringer i utkast til forskrift og retningslinjer for dokumentasjonsplikt. Våre forslag og kommentarer til disse følger nedenfor i pkt 2 – 8. I tillegg har vi i pkt 9 noen kommentarer til oppgaveplikten.

3 Presisering - forskjellig ordlyd i lov og forskrift

Etter ligningsloven § 4-12 nr 2 er hovedkravet at det utarbeides dokumentasjon som *”gir grunnlag for å vurdere”* om priser i kontrollerte transaksjoner er i tråd med armlengdeprinsippet. I utkast til forskrift § 3 (1) er det benyttet en noe annen formulering, der det står at dokumentasjonen *”skal gjøre det mulig å vurdere”* om priser og vilkår er i tråd med armlengdeprinsippet. SSF antar det ikke er tilsiktet noen realitetsforskjell. Det foreslås derfor at forskriften benytter samme formulering som i loven.

4 Nærmere innhold i dokumentasjonen

I utkast til forskrift §§ 4-12, er det en detaljert oppregning av hvilke opplysninger dokumentasjonen **skal** omfatte, herunder ulike krav til redegjørelser og analyser, jf også § 3(2) første punktum. Oppregningen innebærer at det må utarbeides en rekke dokumenter som ellers ikke er påkrevd ut fra hensynet til forsvarlig forretningsdrift, og som dermed alene utarbeides for å oppfylle dokumentasjonsplikten. Dette innebærer en vesentlig byrde for selskapene, særlig med tanke på at dokumentasjonsplikten også omfatter transaksjoner mellom norske selskaper.

Dokumentasjonsplikten modifiseres noe i forskriftsutkastet § 3 (2) andre punktum, der det står:

”Dokumentasjonen bør imidlertid tilpasses de kontrollerte transaksjonene som foretaket er part i og det som er nødvendig for at ligningsmyndighetene skal kunne foreta en bedømmelse av om priser og vilkår i kontrollerte transaksjoner er i samsvar med armlengdeprinsippet. Betydelige eller komplekse transaksjoner bør derfor underbygges med en bredere og grundigere dokumentasjon enn transaksjoner som ikke har vesentlig betydning for skattepliktig inntekt.”

Forholdet mellom oppregningen av hvilke opplysninger dokumentasjonen skal inneholde, og modifikasjonen om at dokumentasjonen skal tilpasses transaksjonene, fremstår ikke som klar. Det vil være stor variasjon når det gjelder hvilke av opplysningene oppregnet i forskriftsutkastet §§ 4-12 som er relevante for å vurdere hva som er armlengdes pris på ulike type transaksjoner.

For å skape en rimelig balanse mellom ligningsmyndighetenes behov for informasjon, og det merarbeid selskapene påføres, bør de opplysninger som er oppregnet i §§ 4-12 kun kreves når dette er nødvendig for å gi et rimelig grunnlag for å vurdere om pris er i samsvar med armlengdeprinsippet. Nedenfor følger et forslag til endring i utkast til forskrift, i tråd med dette:

”Dokumentasjonen skal inneholde opplysninger, redegjørelser og analyser som omtalt i §§ 4-12 nedenfor. Dokumentasjonen skal imidlertid tilpasses de kontrollerte transaksjonene som foretaket er part i, og trenger bare å inneholde informasjon som nevnt dersom dette er nødvendig for at ligningsmyndighetene skal kunne foreta en rimelig bedømmelse av om priser og vilkår i kontrollerte transaksjoner er i samsvar med armlengdeprinsippet. Betydelige eller komplekse transaksjoner skal derfor underbygges med en bredere og grundigere dokumentasjon enn transaksjoner som ikke har vesentlig betydning for skattepliktig inntekt.”

SSF vil videre påpeke at oppregningen i forskriftens §§ 4-12 primært synes å være utarbeidet med sikte på å dokumentere armlengdes pris på løpende transaksjoner. Flere av disse punktene passer mindre godt på enkeltstående transaksjoner som for eksempel salg av virksomhet, aksjer, finansielle poster, tomter og bygninger. For slike transaksjoner vil selskapene normalt gjennomføre en annen type verdivurdering enn det forskriften legger opp til, eksempelvis gjennom uavhengige takster eller avkastningsvurderinger basert på kontantstrøm. I mange tilfeller vil også verdien være bekreftet av uavhengig revisor i henhold til aksjelovgivningen.

For at dokumentasjonskravet skal bli bedre tilpasset enkeltstående transaksjoner og ligningsmyndighetenes behov, mener SSF på denne bakgrunn at det bør gjøres en ytterligere presisering i forskriften. Dette ved at kravene i forskriften §§ 4-12 kan fravikes for enkeltstående transaksjoner under forutsetning av at skatteyder på annen måte kan fremlegge dokumentasjon som gir ligningsmyndighetene et rimelig grunnlag for å vurdere om pris og vilkår er armlengdes.

Med presiseringer som nevnt ovenfor, der det kun kreves informasjon som er nødvendig for å gi et rimelig grunnlag for å vurdere prisingen, vil dokumentasjonen bedre kunne tilpasses de ulike transaksjonene. Omfanget av dokumentasjonsplikten vil videre bli bedre i samsvar med anvisninger i lovens forarbeider, der det i Ot prp nr 62 (2006-2007) pkt 6.7.1 uttales:

”Plikten til å utarbeide dokumentasjon vil gjelde for skattytere som er omfattet av reglenes subjektive virkeområde og som gjennomfører kontrollerte transaksjoner. Ved den nærmere utformingen av dokumentasjonskravet må ulike hensyn veies mot hverandre. Det er ønskelig at dokumentasjonen har en høyest mulig standard, men behovet må avveies mot de etterlevelseskostnader reglene vil påføre skattyterne. Videre bør en ved utformingen av nasjonale krav til dokumentasjon se hen til internasjonalt aksepterte standarder på området, herunder til veiledningen OECD har gitt om dokumentasjon i sine retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter og til EUs Atferdskodeks for dokumentasjonsregler på internprisingsområdet, jf. omtale i kapittel 5.6 og 6.3.1 foran.

Formålet tilsier at dokumentasjonen bør ha en kvalitet som gjør at den kan danne et godt grunnlag for en vurdering av om priser og vilkår er fastsatt i overensstemmelse med hva som kunne ha blitt oppnådd hvis transaksjonene var gjennomført mellom uavhengige parter (armlengdeprinsippet). Samtidig bør en være varsom med å kreve informasjon fra foretakene utover det som er nødvendig for en rimelig vurdering av hvorvidt internpriser og vilkår er i samsvar med armlengdeprinsippet, jf. også OECD-retningslinjene punktene 5.7 og 5.11.”

Begrensning som nevnt vil også være bedre i tråd med OECDs retningslinjer pkt 5.7, der det står:

”Siden enkelte av de dokumenter som rimeligvis kan bli benyttet eller lagt til grunn ved fastsettelsen av armlengdebasert internprising for skattemessige formål er av den type som ikke ville vært utarbeidet eller innhentet for annet enn skattemessige formål, bør skattyter følgelig forventes å ha utarbeidet eller innhentet slike dokumenter kun i den grad de er uunnværlige for en rimelig vurdering av hvorvidt internprisingen er overensstemmende med armlengdeprinsippet og kan innhentes eller utarbeides av skattyter uten at han pådrar seg uforholdsmessig høye kostnader. Skattyter bør ikke forventes å ha utarbeidet eller innhentet dokumenter utover det minimum som er påkrevet for å foreta en rimelig vurdering av hvorvidt han har opptrådt i tråd med armlengdeprinsippet.”

Også EUs Adferdskodeks (jf EUT C 176, 28. juni 2006) har lignende begrensninger når det gjelder hvilken dokumentasjon som medlemslandene bør kreve.

Vi finner også grunn til å nevne at det i Sverige er innført en lignende begrensning i forskrift om dokumentasjon, der det fremgår:

”2 § De uppgifter som dokumentationen skall innehålla enligt 3—9 §§ skall göra det möjligt att bedöma om priser och övriga villkor avseende interna transaktioner överensstämmer med armlängdsprincipen. Dokumentationen behöver endast innehålla sådan information som behövs för en rimlig bedömning i dessa avseenden.”

SSF mener en presisering av at dokumentasjonen kun trenger å inneholde opplysninger som er nødvendig for en rimelig vurdering av om prisen er i tråd med armlengdeprinsippet, også må inntas i retningslinjene fra Skattedirektoratet. Vi viser i den forbindelse til tilsvarende presisering i veiledningen til de svenske reglene, der det fremgår:

”4.1.5 Proportionalitetsprincipen

Av 2 § i föreskrifterna framgår att dokumentationen bara behöver innehålla sådan information som behövs för en rimlig bedömning av om priser och övriga villkor överensstämmer med armlängdsprincipen (se avsnitt 4.3). Denna proportionalitetsprincip gäller alla uppgifter, beskrivningar m.m. som omnämns i detta meddelande. Alla exempel som finns i detta meddelande, alla beskrivningar av OECD:s riktlinjer, upplysningar om vilka uppgifter som ska lämnas eller upplysningar om vilka ytterligare uppgifter som är lämpliga att bifoga m.m. ska läsas mot bakgrund av denna proportionalitetsprincip.”

Med SSF's forslag til avgrensning av opplysningsplikten, vil de norske reglene være mer i tråd med både lovens forarbeider, OECDs retningslinjer, EU's Adferdskodeks og dokumentasjonskrav i Sverige. Harmonisering av dokumentasjonskrav har stor betydning for å redusere byrden for skattyter, og for å unngå konkurranseulempe knyttet til å drive internasjonal basert virksomhet i Norge.

5 Terskelnivå for nye regler – uvesentlige transaksjoner

I forskriftsutkastet § 13 (1), er det unntak fra dokumentasjonsplikten for transaksjoner som er *"uvesentlig"*. Dette er i utkastet § 13(2) begrenset til transaksjoner som er *"enkeltstående og har beskjedent økonomisk omfang"*.

Etter storbedriftenes oppfatning innebærer forslaget at mye ressurser må benyttes på å dokumentere ubetydelige transaksjoner. Også for ligningsmyndighetene bør det være uhensiktsmessig å måtte forholde seg til store mengder detaljert beskrivelse av transaksjoner av begrenset omfang.

SSF mener unntaket fra dokumentasjonsplikten bør omfatte alle transaksjoner som har beskjedent økonomisk omfang, uavhengig av om transaksjonene skjer enkeltvis eller løpende.

I tillegg bør det komme klarere frem hvilke transaksjoner som er uvesentlige. Det foreslåtte skjønnskriterium gir liten veiledning. I Skattedirektoratets retningslinjer er det forutsatt at dette er en absolutt størrelse og uavhengig av virksomhetens størrelse. Retningslinjene indikerer for øvrig at det kun er helt bagatellmessige transaksjoner som er uvesentlige. I forhold til de virksomheter som står bak høringsuttalelsen, vil dette innebære at det må utarbeides dokumentasjon for en rekke transaksjoner av meget liten betydning for virksomheten. Storbedriftsforumet mener at vurderingen av om transaksjoner er uvesentlige bør knyttes opp til virksomhetens størrelse, alternativt at det angis en beløpsgrense som i større grad hensyntar skattyternes arbeidsbelastning ved å dokumentere transaksjoner av en så liten størrelse at de ikke nedfelles i skriftlige avtaler.

SSF vil for øvrig tilføye at ligningsmyndighetenes behov for kontroll uansett bør være tilstrekkelig ivarettatt ved at dokumentasjonen i følge forskriftsutkastet skal inneholde en opptegning over de transaksjoner selskapet anser som uvesentlige, kombinert med adgangen til å anmode om tilleggsopplysninger etter de alminnelige regler i ligningsloven. Det må dog forutsettes at også opplysningen av uvesentlige transaksjoner ikke skal inneholde opplysninger om bagatellmessige forhold.

6 Ligningsmyndighetenes praktisering - avgrensning til selskaper og transaksjoner

Etter ligningsloven og forslaget til forskrift, kan ligningsmyndighetene kreve at et selskap sender inn dokumentasjon for alle (med unntak av uvesentlige) transaksjoner med nærstående innen 45 dager. Selv om dokumentasjonen utarbeides løpende og uavhengig av at krav om å levere dokumentasjon fremsettes, så vil det kunne være betydelig arbeidsbelastning knyttet til å oppfylle et krav om levering av dokumentasjonen til ligningsmyndighetene. Dette gjelder særlig dersom ligningsmyndighetene samtidig ber om dokumentasjon fra flere selskaper i samme konsern. Den korte leveringsfristen må hensyntas når ligningsmyndighetene fastsetter omfanget av den dokumentasjon som skal leveres samtidig. Videre bør det forutsettes at krav om levering av

dokumentasjon omfatter vesentlige transaksjoner, jfr. formålet med utvidet oppgaveplikt ved levering av selvangivelse.

SSF foreslår på denne bakgrunn at det i forskriften og i Skattedirektoratets retningslinjer tas inn en anvisning om at ligningsmyndighetene skal foreta en avveining mellom deres behov for informasjon, og det merarbeid skattyter påføres ved vurdering av hvilke selskaper og transaksjoner det bes om dokumentasjon for. En slik avveining fra ligningsmyndighetenes side er naturlig med tanke på det merarbeid som dokumentasjonsplikten påfører skattyter. Oppgaveplikten i ligningsloven § 4-12 nr 1 vil i den forbindelse gi ligningsmyndighetene et godt grunnlag for å vurdere hvilke selskaper og transaksjoner de ønsker å granske nærmere, og be om dokumentasjon for.

7 Databaseundersøkelser

Etter forskriftsutkastet § 15 (2) andre punktum kan ligningsmyndighetene "be" om at skattyter utarbeider databaseundersøkelse innen 60-90 dager. SSF antar det kun er tilsiktet at ligningsmyndighetene kan anmode om dette, slik at skattyter ikke har en ubetinget plikt til å etterkomme en slik anmodning, tilsvarende det som ellers gjelder når ligningsmyndigheten anmoder om tilleggsopplysninger. En ubetinget plikt til å utarbeide slik undersøkelse vil etter SSF sin oppfatning være urimelig i tilfeller der skattyter mener det ikke eksisterer sammenlignbare transaksjoner, eller dersom det er uforholdsmessig vanskelig eller kostnadskrevene å gjennomføre en slik undersøkelse.

SSF foreslår derfor at ordet "be" i forskriften § 15 (2) andre punktum erstattes med "anmode", i tråd med begrepsbruken i forskriften § 15 (2) tredje punktum. Det bør også presiseres at manglende innsending av databaseundersøkelse ikke anses som manglende oppfyllelse av dokumentasjonsplikt etter ligningsloven §§ 8-2 nr. 2 og 9-2 nr. 7 bokstav a og d.

I forskriften § 15 (2) tredje punktum skal foretaket etter anmodning gis en frist på 60-90 dager til å levere databaseundersøkelse. SSF antar samme frist også er tenkt ved anmodning om å levere sammenlignbarhetsanalyse, og foreslår at dette presiseres i forskriften.

For selskap som velger å utføre databaseundersøkelser, bør disse kunne anvendes av selskapet så lenge forutsetningene som lå til grunn for undersøkelsen ikke endres vesentlig. SSF mener derfor at det ikke kan forventes noen jevnlig oppdatering av disse ut over det som er nødvendig med hensyn til å ha et rimelig grunnlag for å fastsette armlengdes pris. Dette bør med fordel presiseres i Skattedirektoratets retningslinjer.

I siste setning i SKD's veiledning for gjennomføring av en databaseundersøkelse (se side 10 i vedlegg 2 til SKD's retningslinjer), uttales at dersom man ikke får frem en pålitelig databaseundersøkelse (noe som etter SKD's vurdering vil kunne skje "ofte"), så kan det være hensiktsmessig å supplere databaseundersøkelsen med "... andre metoder som for eksempel en overskuddsdelingsmetode".

I forarbeidene til de nye reglene om internprising, Ot.prp. nr 62 (2006-07) punkt 5.4.2 tredje avsnitt siste setning, under beskrivelsen av OECD retningslinjene, fremgår at "Overskuddsdelingsmetoden ... bør kun anvendes som en siste utvei". Uttalelsen i SKD's veiledning tar ikke tilstrekkelig

hensyn til dette, og synes å åpne for en praksis med mer utstrakt bruk av overskuddsdelingsmetoden enn det som følger av forarbeidene og OECD's retningslinjer om internprising. SSF anbefaler derfor at siste setning på s. 10 i SKD's veiledning strykes, eventuelt erstattes med "... å supplere databaseundersøkelsen med andre godkjente metoder for prisfastsettelse".

8 Sanksjoner og adgang til retting

Forslag til forskrift og retningslinjer bidrar noe til å klargjøre innholdet i dokumentasjonskravet. Flere av bestemmelsene er imidlertid skjønnsmessige, noe som kan skape usikkerhet knyttet til hvilke krav ligningsmyndighetene vil stille for at dokumentasjonsplikten skal anses oppfylt. Dette er særlig betenkelig med tanke på de alvorlige sanksjonene ligningsloven har for brudd på dokumentasjonsreglene.

For å bedre skattyters forutberegnelighet, og for å skape en bedre balanse i forhold til de omfattende plikter skattyter pålegges gjennom dokumentasjonsreglene, mener SSF at det er et klart behov for å gi skattyter visse rettigheter. SSF foreslår at dette gjøres ved at det tas inn følgende bestemmelser i forskriften:

- Ligningsmyndighetene skal innen en rimelig frist gi beskjed til skattyter dersom de mener innsendt dokumentasjon ikke oppfyller dokumentasjonskravet, med angivelse av hvilke opplysninger ligningsmyndighetene mener mangler. SSF antar en frist på 3 – 6 måneder vil være tilstrekkelig.
- Skattyter skal gis anledning til å rette opp innsendt dokumentasjon innen en rimelig frist, ved å ettersende de opplysninger som ligningsmyndighetene oppgir at mangler. Hvis skattyter sender disse opplysningene innen den fastsatte fristen, skal dokumentasjonsplikten uansett anses oppfylt etter ligningsloven § 8-2 nr 2.

9 Oppgaveplikten

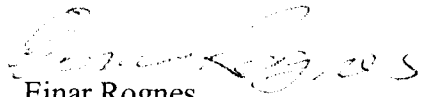
I utkast til oppgaveskjema mener SSF at nedre beløpsgrense i kolonne I ikke bør settes til kr 0, men at intervallet eksempelvis angis som 2-10 millioner. Skattyter unngår da merarbeid knyttet til spesifisering av relativt uvesentlige transaksjoner som uansett har begrenset nytteverdi for ligningsmyndighetene.

Videre foreslår SSF at punktene 10 – 13 i oppgaven om vederlagsfrie ytelser modifiseres ved at det kun skal krysses "ja" for vederlagsfrie ytelser som har en viss økonomisk betydning. Uten slik modifikasjon vil det være risiko for at skattyter utilsiktet gir uriktige opplysninger, da det i større selskap vil være vanskelig å ha full oversikt over om det kan forekomme enkelte bagatellmessige ytelser uten vederlag. Alternativ må alle avkrysse for "nei", og opplyse om at det kan foreligge enkelte mindre eller uvesentlige transaksjoner hvor det ikke er beregnet vederlag. SSF antar videre at informasjonsverdien av oppgaven for ligningsmyndighetene vil øke med slik modifikasjon.

Oppgaven skal leveres allerede i forbindelse med selvangivelsen for 2007, og selskapene må etablere nye rutiner for å kunne fylle ut skjemaet. Særlig i startfasen bør ligningsmyndighetene ikke stille for strenge krav til nøyaktighet i utfylling av oppgaven, og utvise varsomhet med å ilegge

sanksjoner for mindre feil. Tilsvarende varsomhet bør også utvises ved anvendelse av sanksjoner den første tiden etter ikrafttreddelsen av de nye dokumentasjonskravene.

Med vennlig hilsen
for Storbedriftenes skatteforum



Einar Rognes