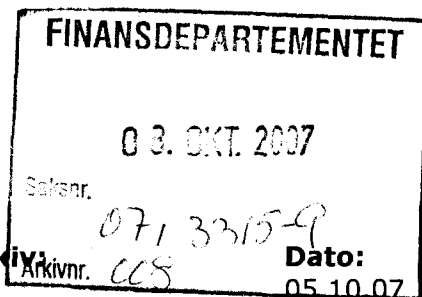


Finansdepartementet
Postboks 8008 Dep
0030 Oslo

Deres ref:
07/3315 SLAKR/csb

Vår ref:
JS/int.pris.forskr.

Arkiv:
52



Internprisingsdokumentasjon – OLF kommentarer til utkast til forskrifter, retningslinjer og skjema for oppgaveplikt

1. Innledning

Oljeindustriens Landsforening, OLF, viser til Finansdepartementets høringsbrev av 06.07.07 med forslag til forskrifter om oppgave og dokumentasjonsplikt m.v. i forbindelse med internprising.

Ved lovendring i juni 2007 ble det vedtatt å innføre dokumentasjons- og oppgaveplikt for kontrollerte transaksjoner, samtidig som skattelovens § 13 -1 ble endret slik at OECDs retningslinjer for internprising er blitt gitt en langt mer formell posisjon i norsk skatterett.

Etter at de aktuelle lovendringene ble vedtatt, har Finansdepartementet arbeidet med nærmere forskrifter og retningslinjer når det gjelder dokumentasjonskrav og oppgaveplikt. Det ovenfor nevnte høringsnotatet representerer et relativt omfattende sett av dokumenter der det er bedt om kommentarer både til retningslinjer, forskrifter om dokumentasjonskrav, forskrifter om oppgaveplikt og skjema for oppgaveplikten.

Som tidligere påpekt i OLFs kommentarer til selve lovforslaget, er det viktig at man har forskrifter og eventuelle retningslinjer på plass i god tid før 01.01.08, og OLF er derfor positive til at departementet allerede nå har fått utarbeidet utkast til forskrifter, retningslinjer og skjema for oppgave om internprisingsforhold.

Før vi i punktene 2 – 5 nedenfor gir nærmere kommentarer til innholdet i henholdsvis forskrifter, skjema for oppgaveplikt og retningslinjer, vil vi imidlertid komme med enkelte generelle kommentarer.

2. Generelle kommentarer

Skattyteres rettigheter og plikter

De nye reglene om dokumentasjonskrav og oppgaveplikt vil pålegge skattyter omfattende forpliktelser, og vil medføre et betydelig merarbeid for en rekke skattytere.

Det er derfor viktig at man ved utarbeidelse av nye ligningsskjema, forskrifter og retningslinjer tar tilstrekkelig hensyn til skattyters forhold, herunder det merarbeid dokumentasjonsplikten vil medføre, skattyters behov for forutberegnlighet i forhold til de krav som stilles, og skattyters rettigheter ovenfor skattemyndighetene. Slike hensyn må balanseres mot

ligningsmyndighetens behov for dokumentasjon av transaksjoner mellom beslektede selskap. Slik både forskrifter og retningslinjer fremstår i Finansdepartementets utkast, synes det først og fremst å være fokus på myndighetenes behov, mens skattyters behov ikke i tilstrekkelig grad blir ivaretatt.

I et OECD diskusjonsnotat vedrørende sammenligningsgrunnlag datert 10. mai 2007 er hensynet til skattyter uttrykt som følger:

"In the domain of transfer pricing there is a particular need to balance prescriptive and consistent rules for all tax payers with a level of reasonableness and judgement. The size and diversity of tax payers is growing in scope. The entrance of small to medium sized enterprises into the area of transfer pricing and the number of small transactions is ever increasing. Although the OECD considers that the arm's length principle should equally apply to small and medium sized enterprises, pragmatic solutions may be promoted, in order to make it possible to find a reasonable response to each transfer pricing case."

Regler for dokumentasjon av internprising er en type regelsett som i sin karakter og natur vil måtte være relativt løst og skjønnsmessig orientert. Skattyter vil i en slik situasjon kunne oppleve problemer i forhold til forutberegnlighet med hensyn til hva som kreves for at dokumentasjonen skal bli akseptert som en fullgod internprisingsdokumentasjon i samsvar med foreliggende regelverk. Særlig vil slike forhold kunne skape problemer i en overgangsfase.

Det er videre betenkelig at verken forskrifter eller retningslinjer har noen omtale av skattyters rettigheter, herunder for eksempel i forhold til klageadgang og endringsadgang som følge av at skattemyndighetene anser innlevert dokumentasjon for ikke å være i samsvar med kravene til dokumentasjonsplikt. Etter OLFs oppfatning er de eksisterende regler i ligningsloven ikke tilstrekkelig til å ivareta de særlige spørsmål og problemstillinger som reiser seg i tilknytning til nye dokumentasjonsregler. Dette vil bli omhandlet nærmere nedenfor under punkt 2.

Et område som ikke er direkte berørt i departementets høringsdokument er forholdet til ligningsmyndighetenes bruk av anonyme/konfidensielle sammenligningsgrunnlag. OLF vil derfor benytte anledningen til å uttrykke sterk bekymring for skattemyndighetenes bruk av denne type "dokumentasjon" som grunnlag for endring av ligning. Dette setter skattyter i en særdeles svak rettsikkerhetsmessig posisjon og gjør det vanskelig for skattyter å imøtegå ligningsmyndighetenes påstander. Mange land aksepterer ikke denne type "dokumentasjon" som grunnlag for endring av ligning, og OECD har uttrykt sterk skepsis til denne type ordninger. Det vises for øvrig også til punkt 4.5 nedenfor.

Samordnet praktisering

Under enhver omstendighet må de nye reglene praktiseres i lys av ovennevnte forhold, og i en startfase må man ta hensyn til manglende erfaringsgrunnlag både hos skattyter og skattemyndigheter. Det bør derfor, i hvert fall i en startfase, vises varsomhet med å stille for strenge krav til innlevert dokumentasjon, og man bør vise betydelig romslighet i forhold til å kunne sende inn utfyllende dokumentasjon dersom skattemyndighetene ikke anser allerede innlevert dokumentasjon som tilstrekkelig. Dette er også et område der man i størst mulig grad bør tilstrebe en mest mulig lik praktisering i forhold til andre land, i alle fall innenfor EU/EØS.

Vi vil også understreke at de nye dokumentasjonsreglene ikke berører bevisbyrdeplikten for skattemyndighetene, og at man derfor heller ikke må utvikle en så streng praktisering av

dokumentasjonsreglene at man får en situasjon som i realiteten innebærer en snudd bevisbyrde.

Forholdet til OECD retningslinjene

Når det gjelder forholdet til OECDs retningslinjer for internprising er det nå i skattelovens § 13 -1 en klar referanse til retningslinjene. Det bør muligens også, enten gjennom forskriftene eller gjennom retningslinjene, klart fremgå at de dokumentasjonskrav som stilles gjennom lov, forskrifter eller retningslinjer, både i forhold til struktur og innhold, tar sikte på å være i overensstemmelse med OECDs retningslinjer for internprising. I så måte antas at OECD retningslinjene vil ha en høyere rettskildemessig status enn norske retningslinjer.

Mange av de aktuelle forskriftene og mye av innholdet i retningslinjene synes å være hentet fra dansk rett. Det synes imidlertid som om man på flere områder har gått noe lenger i å stille krav til skattyter enn det som gjøres i dansk rett, noe som det er vanskelig å se at det er grunnlag for.

Utvidet adgang til forhåndsuttalelser

Gjennom innføring av særskilte regler for dokumentasjon knyttet til prising av interne transaksjoner vil det bli et klart større fokus på dette området, og flere skattytere vil kunne få behov for en forhåndsavklaring av interne transaksjoner i forhold til de metoder og priser som benyttes. Dette gjør at man bør utvide dagens ordning med forhåndsuttalelser til også å omfatte en forhåndsavklaring av internprisingsspørsmål ved å innføre muligheten for å inngå "Advanced Pricing Agreements".

3. Utkast til forskrifter om dokumentasjonsplikt

Forskriftens §3

Forskriftens § 3, annet ledd fremstår som en sentral bestemmelse i forskriftsutkastet. Når det her sies at dokumentasjonen bør *"tilpasses til de kontrollerte transaksjoner 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"*, fremstår dette som en viktig presisering av dokumentasjonsplikten innhold og omfang. Det ligger også her en klar begrensingsfaktor ved at dokumentasjonen skal tilpasses det som er nødvendig for ligningsmyndighetenes kontroll av at internpriser er i samsvar med armlengdeprinsippet. Imidlertid fremstår bestemmelsen i denne forbindelse som upresis og uklar, ikke minst i lys av at de mer spesifikke reglene i §§ 4 -12 ikke synes å reflektere en slik avbalansering av dokumentasjonsplikten som det legges opp til i forskriftens § 3 (2). Det foreslås også at uttrykket *"bør tilpasses"* endres til *"skal tilpasses"*.

Siste setning i forskriftens § 3 (2) bør gå ut, dels fordi den ikke tilfører noe i forhold til forutgående setninger, dels fordi det er særdeles uklart hva som ligger i uttrykket *"økonomisk motiv"*. Ved en restriktiv tolkning av denne bestemmelsen vil man nærmest alltid kunne komme i den situasjon at det selv for mindre og oversiktlige transaksjoner kreves en *"bredere og grundigere dokumentasjon"*.

Forskriftens § 4

I henhold til forskriftens § 4 skal det gis nærmere opplysninger om foretaket, konsernet og virksomheten. Det antas at dette i svært mange tilfelle vil kunne gjøres relativt kortfattet. I

så måte synes særlig bokstavene c og e å gå noe langt i sine krav. Det antas derfor at når det under bokstav c kreves at det skal redegjøres for tidligere omstruktureringer så må dette begrenses både i forhold til omfang/vesentlighet og i forhold til et tidsperspektiv. Også krav om redegjørelse om omstruktureringer som angitt i bokstav e må begrenses til kun å gjelde vesentlige omstruktureringer.

Forskriftens § 5

I forhold til forskriftens § 5 bør det innføres en nærmere angitt begrensning for hvilke beslektede selskap det skal fremlegges nøkkeltall for. For det første burde man her unnta alle selskap som er regnskapspliktige i Norge, og for det andre virker det lite hensiktsmessig om man skal måtte hente frem nøkkeltall for selskap som man kun har hatt beskjedne transaksjoner med.

Forskriftens § 6

Det bør presiseres at ligningsmyndighetene kan be om dokumentasjon for utvalgte transaksjoner/transaksjonsarter slik at en forespørsel om innsendelse av dokumentasjon ikke nødvendigvis utløser krav om innsendelse av hele internprisingsdokumentasjonen. Slik kontrollen er forutsatt lagt opp ved at oppgaveskjema skal legges ved selvangivelsen var dette for å gi ligningsmyndighetene mulighet til å velge begrensede områder for særskilt kontroll/dokumentasjon. For store og multinasjonale selskap med et stort antall transaksjoner/transaksjonsarter synes dette å være den mest nærliggende metode for kontroll, også med hensyn til den relativt korte innleveringsfristen på 45 dager.

Forskriftens § 7

OLF forstår paragrafens ordlyd slik at parter kun omfatter de foretak som er parter i transaksjoner hvor norske foretak inngår. Denne forståelsen kan imidlertid synes i motstrid til Skattedirektoratets (SD) retningslinjer som legger opp til å inkludere alle selskapene i en verdikjede i funksjonsanalysen, dvs. flere foretak enn de som er parter i transaksjonen med norske foretak. OLF mener, slik også ordlyden kan forstås, at dette må begrenses til en beskrivelse av det norske foretakets transaksjoner, og i alle fall ikke lenger bakover enn til det beslektede selskap som det norske foretaket direkte forholder seg til. En slik begrensning er etter det vi forstår lagt til grunn i det danske regelverket. Se for øvrig vår kommentar på SDs retningslinjer i kapittel fire.

Forskriftens § 8

I forskriftens § 8 er det gitt bestemmelser angående sentralisert tjenesteyting. I annet punktum er det lagt til grunn at transaksjonspartene skal redegjøre for kostnadsgrunnlag, fordelingsnøkkel og eventuelt fortjenestepåslag. Siden forskriften retter seg mot norske foretak som har transaksjoner med beslektede selskap, så må forpliktelsene i henhold til dokumentasjonsreglene også begrenses tilsvarende. Plikten i henhold til § 8, annet punktum må følgelig begrenses til det norske foretaket som utarbeider (herunder eventuelt innhenter opplysninger fra sine transaksjonsparter) den aktuelle dokumentasjonen, og plikten kan ikke utvides til å gjelde andre transaksjonsparter. Dette vil særlig være av betydning i forhold til utenlandske transaksjonsparter, som isolert sett ikke har noen forpliktelser ovenfor norske skattemyndigheter.

Forskriftens § 11

I forskriftens § 11 er det gitt regler om sammenlignbarhetsanalyse, som etter vår oppfatning fremstår som for kategorisk. Det vil i svært mange situasjoner være vanskelig å gjennomføre sammenlignbarhetsanalyser. Dette kan skyldes at man ikke er kjent med andre tilsvarende transaksjoner, at man ikke kjenner tilstrekkelig til innholdet og vilkårene i slike transaksjoner, eller at man av konfidensialitetshensyn ikke kan benytte andre skattyteres transaksjoner som sammenligningsgrunnlag.

Man kan i enkelte situasjoner også risikere å bli rammet av konkurranselovgivning og bestemmelser om antitrust mv dersom man benytter denne type informasjon som grunnlag for egen prising. Det understrekes i denne forbindelse at også selskap i samme konsern har taushetsplikt og/eller restriksjoner mht prissamarbeid seg imellom, noe bl.a. EUs kritiske blikk på gass-salgssavtaler de senere år er et godt eksempel på. Som en følge av dette er det for eksempel innenfor EU ikke anledning for selskap innenfor samme konsern til å utveksle gass-salgssavtaler mellom et konsernselskap og et uavhengig selskap med andre konsernselskap.

Med hensyn til konfidensiell informasjon er det i ovennevnte diskusjonsnotat fra OECD anført som følger:

"There is a general agreement among OECD countries that confidential information obtained by tax payers would not be appropriate to support their transfer pricing policy. Such confidential information raises a major concern relating to its reliability and audibility. In addition, in some jurisdictions, compilation and use of competitive pricing information obtained outside the public domain may form the predicate for an antitrust or anticompetitive practices investigation."

Dette vil gjelde både i forhold til interne og til eksterne transaksjoner. I forhold til eksterne transaksjoner som utenlandske beslektede selskap er involvert i, vil vi understreke at et utenlandsk beslektet selskap som et utgangspunkt verken ovenfor et norsk beslektet selskap eller ovenfor norske skattemyndigheter har noen plikt til å søke etter eller legge frem transaksjoner med uavhengige selskap av samme karakter som de transaksjonene det norske foretaket skal dokumentere. Videre understrekes at det for et norsk selskap i et stort internasjonalt konsern ikke vil være overkommelig å skaffe seg noen fullstendig oversikt over de forskjellige konsernselskapers uavhengige transaksjoner av sammenlignbar art.

Videre kan det, som også angitt i forskriftens § 11, fremstå som uforholdsmessig kostnadskrevende å gjennomføre en sammenlignbarhetsanalyse.

På bakgrunn av ovennevnte forhold bør det etter vår oppfatning foretas en ytterligere avdempning av plikten til å gjennomføre en sammenlignbarhetsanalyse. Et alternativ i så måte kan være å ta inn et forbehold om at det kan være andre særlige forhold som kan gjøre det vanskelig eller uhensiktsmessig å gjennomføre en sammenlignbarhetsanalyse. Kombinert med en plikt til å redegjøre for slike forhold, og med myndighetenes mulighet til å komme tilbake med krav om en sammenlignbarhetsanalyse (jfr. § 15(2)), burde en slik tilføyelse være uproblematisk.

Enkelte spørsmål angående skattyters posisjon og rettigheter i forhold til ligningslovens bestemmelser dekkes nedenfor under "Forhold som ikke er dekket".

Forskriftens § 12

I forskriftens § 12 er det inntatt en plikt til å legge frem avtaler i relasjon til kontrollerte transaksjoner. I annet punktum er det også gitt en plikt til å fremlegge avtaler med utenlandske skattemyndigheter som et annet foretak i konsernet har inngått. Det må her tas hensyn til at det norske foretaket ikke nødvendigvis er part i en slik avtale (selv om forholdet kan berøre det norske foretaket), og at et utenlandsk selskap ikke vil ha noen plikt til å legge frem avtaler for norske skattemyndigheter. En slik plikt må derfor begrenses til tilfelle der det norske foretaket påberoper seg en slik avtale som grunnlag for sin internprising.

Forskriftens § 13

I forskriftens § 13 er det gjort visse unntak fra dokumentasjonsplikten for *"uvesentlige transaksjoner"*. Dette er etter vår oppfatning en sentral bestemmelse for å hindre at både selskap og skattemyndigheter må bruke unødvendige ressurser på å fremskaffe og gjennomgå dokumentasjon for mindre/ubetydelige transaksjoner mellom beslektede selskap.

Bestemmelsen slik den nå fremstår, er alt for upresis ved kun å henvise til *"uvesentlige"* transaksjoner, og det bør derfor foretas ytterligere presiseringer. Dette kan gjøres ved for eksempel å presisere at hva som regnes som uvesentlig må ses i forhold til bedriftens størrelse, eller ved å angi en beløpsgrense. Man bør også vurdere å ta ut henvisningen til *"enkeltstående"* transaksjoner. Videre går man etter OLFs oppfatning for langt når alle uvesentlige transaksjoner skal listes, ref. også oppgaveskjema hvor slike opplysninger skal fremgå. For store konsern med internasjonal tilknytning/virksomhet, og med svært mange selskap vil dette medføre et betydelig merarbeid samtidig som skattemyndighetene neppe vil kunne ha noen stor interesse av mindre transaksjoner.

Formålet bør, som nevnt i punkt 1, være å få en bestemmelse som innebærer at den internprisdokumentasjon som avkreves det enkelte selskap i så stor grad som mulig balanseres mellom selskapenes merarbeid og krav til forutberegnlighet og myndighetenes behov for informasjon. Dette er ikke situasjonen slik § 13 nå er utformet.

Forskriftens § 15

I henhold til forskriftens § 15 kan ligningsmyndighetene kreve at skattyter fremlegger en sammenlignbarhetsanalyse og/eller en databaseundersøkelse i de tilfelle der skattyter ikke allerede har gjort dette i den dokumentasjon som er innlevert. Det er i denne forskriften ikke gitt noen særskilt frist i forhold til utarbeidelse av en sammenlignbarhetsanalyse, mens det for utarbeidelse av en databaseundersøkelse er gitt en frist på 60 – 90 dager. Etter vår oppfatning bør det være samme frist som gjelder både for en sammenlignbarhetsanalyse og for en databaseundersøkelse, og det anmodes om at fristbestemmelsen endres for å reflektere dette.

§16 Avsluttende bestemmelser

Det bør i forskriftens § 16 presiseres at dokumentasjon ikke behøver oppbevares i Norge.

Forhold som ikke er dekket

De nye bestemmelsene om dokumentasjonsplikt pålegger skattyter omfattende plikter under et regelsett med store innslag av skjønn samtidig som den enkelte skattyter ofte vil måtte ha oversikt over og bearbeide en betydelig informasjonsmengde.

Som påpekt under punkt 1 foran omhandler imidlertid de fremlagte forskriftene kun skattyters plikter, og det er ikke foreslått noen særskilte regler som ivaretar skattyters rettigheter eller skattemyndighetenes plikter.

Etter OLFs oppfatning er ligningslovens eksisterende regler ikke tilstrekkelig til å dekke et såpass spesielt område som det som etableres ved nye dokumentasjonsregler. Det er derfor et klart behov for særskilte regler i ligningsloven og/eller i forskrifter om dokumentasjonsplikt som ivaretar skattyters rettigheter og muligens også presisere skattemyndighetenes plikter.

Etter OLFs oppfatning bør man derfor vurdere å ta inn i forskriftene (eventuelt også endre ligningsloven) følgende regler som sikrer skattyters rettigheter:

- Skattemyndighetene bør ha en aktivitetsplikt i forhold til innsendt dokumentasjon. Dette må innebære at de må gi skattyter beskjed innen en viss tid dersom de mener innsendt dokumentasjon ikke er fullstendig. En slik frist bør settes til 3 – 6 måneder etter at dokumentasjon er innsendt. Noe annet vil gi skattyter en svært usikker og lite forutberegnlig situasjon i flere år etter at dokumentasjonen er innsendt.
- Skattyter må kunne påklage en påstand om at innsendt dokumentasjon ikke er fullstendig.
- Skattyter bør gis en rett til å rette opp innsendt dokumentasjon som hevdes ikke å være fullstendig.
- Krav om å sende inn internprisingsdokumentasjon bør ikke være fristavbrytende i forhold til ligningslovens § 9-6.
- Bortfall av klagerett og skjønnslingning er for strengt dersom skattemyndighetene finner at innsendt dokumentasjon er ufullstendig.

Som et eksempel er utgangspunktet i henhold til § 11 (3) at "*plikten etter ligningslovens § 4-12 nr. 2 anses oppfylt også uten en sammenlignbarhetsanalyse*". Forutsatt at det er selskapets vurdering av vilkåret om "*uforholdsmessig vanskelig eller kostnadskrevende*" som skal legges til grunn som avgjørende for at plikten skal anses for å være oppfylt, så antar vi at den naturlige forståelse av regelverket er at ligningsmyndighetene er avskåret fra å illegge noen sanksjoner (som tilsidesettelse av oppgaver etter ligningsloven § 8-2, nr. 2, illeggelse av tilleggsskatt etter kapittel 10, og tidsfristen om endring av ligning basert på om skattyter har gitt ufullstendige opplysninger, jf kapittel 9) ettersom plikten må anses som oppfylt. Ligningsmyndighetene har da kun muligheten for å be om at det legges frem en sammenlignbarhetsanalyse, jf. forskriftens § 15 (2).

Et problem er imidlertid at skattyter likevel kan rammes av ordlyden lignl § 9-2 nr. 7 b) som omhandler tap av klagerett hvor skattyter har unnlatt å gi opplysninger som ligningsmyndighetene spesielt har bedt om. Dersom skattyter rammes av denne bestemmelse, betyr det at selv om dokumentasjonsplikten i utgangspunktet kan være oppfylt uten at det er foretatt en sammenlignbarhetsanalyse, så kan skattyter komme i den situasjon at for eksempel klageretten likevel anses tapt dersom skattyter ikke imøtekommer ligningsmyndighetenes anmodning om å legge frem en sammenlignbarhetsanalyse etter forskriftens § 15 (2).

Dette illustrerer at skattyters rettsstilling i forhold til de nye dokumentasjonsreglene, herunder for eksempel hvem som har bevisbyrden for at det anses som "*uforholdsmessig vanskelig eller kostnadskrevende*" å utarbeide en sammenlignbarhetsanalyse, krever en avklaring.

Det vises videre særlig til punkt 5 i OLFs notat angående kommentarer til de nye lovreglene om dokumentasjonsplikt.

Når det gjelder de frister som er gitt for innlevering av dokumentasjon vil det kunne oppstå situasjoner der skattyter har behov for noe mer tid, og det bør derfor åpnes for en adgang for skattyter til å anmode om fristutsettelse.

Oppgaveplikten

Oppgaveplikten gir i seg selv en relativt omfattende plikt for skattyter, selv om denne informasjonen kun skal være summarisk.

Vi vil også påpeke de anbefalte begrensninger for denne type informasjon som er lagt in i "Code of Conduct" art. 22:

"Where a Member State requires a taxpayer to submit information about transfer pricing with its tax return, that information should be no more than a short questionnaire and an appropriate risk assessment form."

Særskattepliktige selskap utgjør en relativt homogen og oversiktlig gruppe skattytere som også er gjenstand for en grundig årlig ligningsbehandling. Det bør derfor foretas en fornyet vurdering av om oppgaveplikten for særskattepliktige skattytere tilfører oljeskattemyndighetene ny eller relevant informasjon om de særskattepliktiges transaksjoner med beslektede foretak. Det påpekes i denne forbindelse at hovedformålet med oppgaveplikten er å foreta en utvelgelse av områder som skal gjøres til gjenstand for nærmere vurdering, noe som ofte ikke vil være en relevant problemstilling for særskattepliktige selskap.

Også det forhold at særskattepliktige selskap ikke er omfattet av unntaksbestemmelsen for dokumentasjonsplikten kan tilsi at det kan innføres særlig unntak for særskattepliktige for så vidt gjelder oppgaveplikten.

Når det gjelder selve oppgaven burde det være et angitt minimumsbeløp i kolonne 1, slik at man kunne unngå å bruke ressurser på å finne frem en oversikt over (relativt sett) ubetydelige transaksjoner. Videre vil kolonne IV ("*andel over 50%*") skape mye usikkerhet og merarbeid, som ikke står i forhold til den nytteverdi denne type opplysninger kan tenkes å ha for skattemyndighetene. Det er også behov for en nærmere avklaring mellom post 17 /18 og 51/52. Det er ikke nødvendigvis slik at dersom det ikke er mark-up på tjenester så er det snakk om kostnadsbidragsløsning i OECDs definisjon av kostnadsbidragsordning.

For inntektsåret 2007 må det tas hensyn til at skjema er nytt og omfattende. Særlig store selskap trenger tid til å innarbeide rutiner og legge opp system for å ivareta oppgaveplikten.

5. Retningslinjene

Departementet har fått utarbeidet et sett med ganske omfattende retningslinjer, men det må understrekes at denne type retningslinjer har en relativt svak rettskildemessig forankring. Retningslinjene må forutsettes å forholde seg til OECDs retningslinjer for internprising, og etter vår oppfatning må de rettskildemessig også stå tilbake for sistnevnte retningslinjer.

Det påpekes i denne forbindelse at retningslinjene allerede innledningsvis fremstiller dette som et sett retningslinjer for ligningsmyndighetene. Retningslinjene bør imidlertid være et hjelpemiddel som også er beregnet på skattytere, og dette bør reflekteres i teksten (slik som det også gjøres i OECDs retningslinjer ("*guidelines for Enterprises and Tax Administrations*").

Ved en ny gjennomgang av retningslinjene ber vi om at de kommentarer som fremkommer i punktene 1 – 3 ovenfor (også) blir reflektert i retningslinjene. Særlig viktig i så måte er kommentarer til forskriftenes § 3, og § 13 som er av stor betydning i forhold til å avgrense dokumentasjonsplikten slik at det blir en akseptabel balanse mellom de ressurser skatteyder må bruke for å fremskaffe nødvendig dokumentasjon sammenholdt med informasjons og nytteverdien for skattemyndighetene.

Kap. 4. 1 Innledning

Dette er et relativt sentralt kapittel i forhold til hvilket nivå man ønsker å legge dokumentasjonsplikten på, og innholdet i dette kapittelet bør derfor justeres i forhold til kommentarer gitt i foregående avsnitt og til forskriftens § 3.

Nederst på side 15 er det uttalt at *"informasjon om de gjennomførte transaksjoner, finansielle resultater og den konkrete anvendelsen av valgte prisingsmetoder mv"* må utarbeides årlig. Også denne type informasjon kan være knyttet til forhold som ikke endrer seg mye fra år til år, og i slike tilfelle må det være tilstrekkelig å vise til/benytt tidligere års dokumentasjon.

Kap. 4.2.1 Beskrivelse av operasjonell og juridisk struktur

Med hensyn til operasjonell struktur angir retningslinjene at man skal gi en beskrivelse av alle foretak som går inn i verdikjeden (fra råvare til sluttprodukt) og med hensyn til juridisk struktur er det presisert at alle konsernheter skal medtas. På begge disse punktene går man etter OLFs oppfatning for langt, og mye lenger enn det som er nødvendig for å oppfylle formålet med dokumentasjonsreglene. For store internasjonale selskap som er med i hele verdikjeden, og som har et svært stort antall juridiske enheter, vil en slik tilnærming være uforholdsmessig ressurskrevende.

Når det gjelder verdikjeden, må det være tilstrekkelig at det gis en beskrivelse av selskap som har transaksjoner med det norske selskapet.

Forskjellen kan illustreres med utgangspunkt i Figur 9 som viser en kompleks verdikjede. I dette eksemplet er kun ett av selskapene i konsernet norsk, salgsselskapet S1 AS, mens de øvrige er utenlandske. Siden alle selskapene som er listet opp i verdikjeden tilfører verdier til produktet som salgskommisjonær S1 omsetter til eksterne kunder, mener SD at rollene til alle selskapene må beskrives. I tillegg skal "det ultimate morselskapet (A) og eventuelle regionale eierselskap (H) " også beskrives selv hvor de ikke direkte inngår i det norske foretakets verdi- og transaksjonskjede.

Vi mener en mer hensiktsmessig fremgangsmåte her ville være

- 1) å begrense seg til å se på de enhetene som har transaksjoner med det norske salgsselskapet og
- 2) dersom det ikke finnes sammenlignbare priser etter en CUP-metode, ta utgangspunkt i den minst kompliserte enheten i transaksjonene for å sammenligne med uavhengige transaksjoner.

Normalt vil salgsselskapet ha begrensede og oversiktlige funksjoner og risiko, og lite innslag av anleggsmidler, slik at det ofte er den minst komplekse enheten i transaksjonskjeden. Det kan derfor egne seg godt som testselskap i en sammenligningsanalyse. I dette tilfelle kan brutto- eller nettomarginer for testselskapet sammenlignes og bringes i overensstemmelse med marginene til uavhengige selskaper etter en videresalgsmetode eller TNMM. Deretter

finnes internprisen ved at salgsprisen til eksterne kunder reduseres med armlengdes kost- og fortjenestemarginer til salgsselskapet. Beskrivelsen av ytterligere deler av transaksjonskjeden eller verdikjeden vil da være unødvendig.

Ved denne tilnærmingen slipper konsernet å beskrive hele verdikjeden for å komme til en armlengdes internpris. For fire av fem av OECD's metoder (CUP-metoden og de ensidige metodene) vil det ikke være behov for å beskrive hele verdikjeden. Kun i mer komplekse situasjoner med integrerte operasjoner over landegrensene og et vesentlig innslag av immaterielle verdier, hvor den femte OECD-metoden (overskuddsdelingsmetoden) kan være aktuell, kan det være naturlig å trekke inn hele verdikjeden.

SDs tilnæringsmåte skiller seg vesentlig fra fremgangsmåten som anbefales i dansk veiledning. Mens forslaget til norsk veiledning legger opp til å beskrive hele verdikjeder for å finne korrekte internpriser, legger den danske veiledningen opp til at man for de fleste metodevalgene lokaliserer den enkleste enheten i transaksjonen og benytter denne som testselskap for sammenligningsformål for å finne armlengdes pris. Dansk veiledning starter med det enkle, og går til den mer omfattende dokumentasjonen kun dersom det kreves ut fra kompleksitet. Den norske veiledning ser ut til å kreve dokumentert større deler av verdikjeden, selv om det ikke er nødvendig for å fastsette en armlengdepris.

Med hensyn til den juridiske struktur er det mulig at man bør gå noe lenger, men også her vil det føre alt for langt å kreve en oversikt over samtlige juridiske enheter innenfor et konsern. Det bør være tilstrekkelig å gi en oversikt over de selskap som har transaksjoner med det norske selskapet og sentrale divisjoner etc. i konsernet. De forbehold som er angitt øverst på side 17 kan med fordel gjøres noe mer presise, og det bør på dette punktet ikke være nødvendig å skille mellom norske og utenlandske selskap.

Kap. 4.3 Funksjonsanalyse

Det kan ikke være hensiktsmessig å operere med verdikjeder i denne sammenheng. For store konsern med flere titalls eller hundretalls juridiske enheter må beskrivelsen av konsernselskaper kunne begrenses til selskaper som har transaksjoner med norske selskaper, eventuelt med tillegg av beskrivelse av morselskapet i konsernet uavhengig av om dette har transaksjoner med norske konsernselskaper.

Vi mener det kreves for mye dersom funksjonsanalysen ved integrerte og komplekse transaksjoner som illustrert i Figur 9 referert til over, skal omfatte alle foretakene som inngår i verdikjeden.

Dette fremstår som et særnorsk krav. Dansk veiledning ber for eksempel ikke om dette. Det bør være tilstrekkelig at dokumentasjonen begrenses til å omfatte transaksjonskjeden, og ikke omfatter hele verdikjeden slik denne er definert av SD.

Kap. 4.4. Beskrivelse av kontrollerte transaksjoner

De eksemplene som er skissert under fig. 10 kan lett gi inntrykk av at det er dokumentasjonsplikt under de norske reglene også for transaksjoner som ikke involverer norske selskap. Eksemplene bør derfor kun vise transaksjoner der et norsk selskap er en av transaksjonspartene.

1.5 Sammenlignbarhetsanalyse

Som påpekt under punkt 2 i kommentarene til forskriftens § 11 vil situasjonen ofte være at det er vanskelig å finne relevante sammenlignbare transaksjoner. Dette gjelder både i forhold til interne transaksjoner og eksterne transaksjoner. Retningslinjene bør i større grad kommentere denne type problemstillinger.

Et beslektet problem for skattytere er at myndighetene undertiden benytter konfidensiell informasjon fra andre skattytere for å underbygge egen posisjon. Dette stiller skattyter i en særdeles svak posisjon i forhold til rettssikkerhet, herunder muligheten for å imøtegå ligningsmyndighetenes påstander. Det påpekes i denne forbindelse at OECD i et notat som ligger ute for høring har uttrykt sterk skepsis til skattemyndighetenes bruk av slik konfidensiell informasjon.

6. Oppsummering og konklusjon

OLF ser behovet for å innføre særskilte dokumentasjonsregler i internprisingsforhold. De nye reglene vil for mange skattytere innebære et betydelig merarbeid. Det er derfor viktig at man finner en riktig balanse mellom de forpliktelser og det merarbeid som pålegges skattytere, og den nytte skattemyndighetene vil ha av de opplysningene som innhentes. Slik utkast til forskrifter og retningslinjer nå fremstår, er det etter OLFs oppfatning for lite fokus på skattyters situasjon og skattyters behov.

Videre risikerer man at for mye tid og ressurser benyttes for å hente inn opplysninger som relativt sett vil være av liten betydning for skattemyndighetene, og man vil dermed også lett bruke unødvendig ressurser hos skattemyndighetene.

OLF vil på denne bakgrunn be om at både skattyters forhold og en form for kost/nytte vurdering i større grad tas hensyn til og fokuseres i de endelige forskrifter og retningslinjer.

Videre er det av sentral betydning at de nye forskriftene om internprisingsdokumentasjon ivaretar skattyters rettigheter, for eksempel gjennom særskilte fristregler, klageregler etc. Reglene i ligningsloven er etter OLFs oppfatning ikke tilstrekkelig til å ivareta verken skattyters rettsikkerhet eller behov for foruberegnelighet i forhold til de nye reglene om dokumentasjonsplikt i internprisingsforhold.

Med vennlig hilsen

OLF Oljeindustriens Landsforening

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Per Terje Vold', written in a cursive style.

Per Terje Vold
Adm. direktør