



KPMG Law
Advokatfirma DA
Postboks 7000 Majorstuen
Sørkedalsveien 6
N-0306 Oslo

Telefon +47 21 09 21 09
Faks +47 21 09 29 45
Internett www.kpmg.no
Org.nr. NO 965 817 468MVA

Finansdepartementet
Stig Sollund, ekspedisjonssjef
Postboks 8008 Dep
0030 OSLO

Deres ref 06/5310 SL AKR/RSL

Vår ref SGA.MB.NEK.li

5. februar 2007

Ansvarlig advokat:
Svein G. Andresen

Høring om internprising mellom nærstående foretak

Vi viser til Finansdepartementets høring om internprising mellom nærstående foretak, publisert 7. november 2006, og departementets initiativ til høringsuttalelser. KPMGs norske internprisingsgruppe tilbyr rådgivning i forbindelse med utarbeidelse av internprisingsdokumentasjon for norske og utenlandske selskap, og vi ønsker å komme med enkelte merknader til høringsnotatet sett fra et praktisk ståsted.

Vi stiller oss udelt positive til at norske myndigheter kommer med mer formelle regler knyttet til utarbeidelse av internprisingsdokumentasjon, og at forslaget i stor grad er basert på OECDs retningslinjer for internprising. I tillegg er vi positive til at det vises til EUs Atferdskodeks for dokumentasjonsregler på internprisingsområdet og at det eksplisitt i høringsnotatet angis at dokumentasjon utarbeidet i henhold til nevnte bør aksepteres av norske skattemyndigheter.

Våre kommentarer vil i hovedsak inneholde en anbefaling om å likestille OECDs internprisingsmetoder hva angir brutto- og nettometoder, slik at skattyter i realiteten står fritt til å velge den metoden som gir det mest korrekte resultat, samt å endre de foreslåtte sanksjonsmidlene da tap av klageadgang vil være urimelig i mange tilfeller.

Vennlig hilsen
for KPMG Law


Marius Basteviken
Advokatfullmektig/siviløkonom


Nils Erik Krosvik
Internprisingsøkonom/siviløkonom

Vedlegg:

Notat "Høring om internprisingsdokumentasjon mellom nærstående foretak" (9 sider)



KPMG Law	Telefon	+47 21 09 21 09
Advokatfirma DA	Faks	+47 21 09 29 45
Postboks 7000 Majorstuen	Internett	www.kpmg.no
Sørkedalsveien 6	Organisasjon	NO 965 817 468MVA
N-0306 Oslo		

Til Finansdepartementet
v/ Stig Sollund, ekspedisjonssjef

Dato 5. februar 2007

Fra KPMG Law Advokatfirma DA
v/ Marius Basteviken og Nils Erik Krosvik

Ref SGA.MA.NEK.li

Høring om internprisingsdokumentasjon mellom nærstående foretak

I dette dokumentet refererer ”KPMG” [”vi”, ”våre” og ”oss”] til KPMGs norske internprisingsgruppe. Kommentarene refererer ikke til KPMG AS eller KPMG internasjonalt.

Vi viser til Finansdepartementets høringsnotat om internprising mellom nærstående foretak, publisert 7. november 2006, og departementets initiativ til høringsuttalelser. KPMGs norske internprisingsgruppe tilbyr rådgivning i forbindelse med utarbeidelse av internprisingsdokumentasjon for norske og utenlandske selskap, og vi ønsker å komme med enkelte merknader til høringsnotatet sett fra et praktisk ståsted.

Vi stiller oss udelt positive til at norske myndigheter kommer med mer formelle regler knyttet til utarbeidelse av internprisingsdokumentasjon, og at forslaget i stor grad er basert på OECDs retningslinjer for internprising. I tillegg er vi positive til at det vises til EUs Atferdskodeks for dokumentasjonsregler på internprisingsområdet og at det eksplisitt angis at dokumentasjon utarbeidet i henhold til nevnte bør aksepteres av norske skattemyndigheter.

Vi har valgt å fokusere våre merknader til to områder; OECDs hierarki av internprisingsmetoder og de foreslåtte sanksjonene. Dette er to områder hvor vi mener at høringsnotatet inneholder til dels betydelige svakheter, og vi ønsker derfor å gi innspill for å fremme et praktisk håndterbart system til nytte både for skattyter og skattemyndighetene, slik at man unngår unødvendig usikkerhet og tvister.

Våre kommentarer i forhold til OECDs hierarki av internprisingsmetoder vil i hovedsak inneholde følgende:

- Høringsnotatets holdning til internprising generelt og nettomarginmetodene spesielt
- Hvorfor internprisingsmetodene øverst i hierarkiet ofte er lite anvendbare i praksis
- Hvorfor de nettobaserte metodene bør likestilles med de transaksjonsbaserte metodene

Våre kommentarer i forhold til de foreslåtte sanksjonsmidlene vil i hovedsak inneholde følgende:

- Høringsnotatets valg av sanksjonsmidler generelt
- Skattemyndighetenes vurdering av dokumentasjonens kvalitet
- Departementets forslag til avskjæring av klageadgang ved opplysningssvikt
- Bøter som alternativt sanksjonsmiddel ved manglende etterlevelse

1. OECDs hierarki av internprisingsmetoder

1.1. Finansdepartementets holdning til internprising generelt

Høringsnotatet er i stor grad basert på OECDs retningslinjer for internprising fra 1995, samt det danske regelverket for internprisingsdokumentasjon. I begge tilfeller observerer vi at Finansdepartementet har lagt stor vekt på kildenes originale tekster uten særlig vekt på senere erfaringer og prosesser i både OECD og i Danmark.

I høringsnotatet omtales internprisingsmetodene etter OECDs hierarki hvor sammenlignbar ukontrollert prismetode (SUP) samt bruttomarginmetodene er foretrukket fremfor nettobaserte metoder som overskuddsdeling og nettobasert fortjenestemarginmetoden. Vi deler ikke departementets syn i at denne hierarkiske inndelingen er hensiktsmessig i dagens globaliserte verden, og vi vil komme tilbake til de nettobaserte metodenes betydelige praktiske relevans nedenfor.

Finansdepartementets presentasjon av innholdet i dokumentasjonskravet bygger i stor grad på reglene knyttet til internprising i Danmark. Svakheten slik vi vurderer det er at departementet har tatt utgangspunkt i Danmarks regler fra 1998/2003, og i liten grad hensyntatt det oppdaterte regelverket fra 2005. Dette viser seg blant annet ved at høringsnotatet refererer til Danmarks syvstegsplan. Etter regelendringene i 2005 har denne blitt redusert til fire steg. De nye reglene i Danmark kom som et resultat av de erfaringer man hadde gjort ved å innføre formelle regler allerede i 1998. Vi ser liten grunn til at Finansdepartementet skal innføre regler uten å trekke veksler på de erfaringer som er gjort i andre, sammenlignbare nasjoner.

Innholdskravet i dokumentasjonen er totalt sett akseptabel, men inndelingen viser etter vår oppfatning en noe teoretisk holdning til internprising. I følge opplistingen skal selskapene gjennomføre sammenlignbarhetssøk før de redegjør for valg av internprisingsmetode. I praksis må selskapene nødvendigvis velge internprisingsmetode før de foretar sammenlignbarhetssøk. Dette skyldes at søkene er ulike for de ulike metodene, samt at ulike finansielle størrelser benyttes.

1.2. *Internprisingsmetodene*

I OECDs retningslinjer fra 1995 er det satt opp et hierarki av metoder. Teoretisk sett er dette hierarkiet fornuftig, men i praksis må en svært ofte benytte metodene nederst i hierarkiet. I tillegg benyttes det ofte modifiserte utgaver av metodene. Grunnet mer spesialiserte produkter og økt bruk av immaterielle rettigheter, er det svært sjelden en finner en sammenlignbar transaksjon og SUP-metoden kan dermed sjelden benyttes i praksis. Når det gjelder de direkte metodene kostpluss- og videresalgsmetoden skal en kun benytte direkte kostnader på transaksjonsnivå, men da det er svært vanskelig å finne sammenlignbare transaksjoner basert på disse kriteriene benyttes ofte totale kostnader på selskapsnivå, både av ligningsmyndighetene og skattyterne.

OECDs metoder er laget med tanke på prising av varer. Retningslinjene inneholder også noe om prising av konserninterne tjenester og immaterielle rettigheter samt lån og garantier, men dette er svært mangelfullt, spesielt i forhold til immaterielle rettigheter, lån og garantier. Økt bruk av konserninterne tjenester og immaterielle rettigheter i forbindelse med varesalg, kan ofte gjøre det vanskelig å skille disse transaksjonene. I tillegg ser vi stadig økt bruk og realisasjon av immaterielle rettigheter. Dette medfører at metodene øverst i hierarkiet blir mindre anvendbare i praksis.

OECD arbeider for tiden med en revidering av retningslinjene og metodene. Dersom det i en overgangsperiode oppstår forskjeller mellom OECDs retningslinjer og de norske dokumentasjonsreglene, vil det være hensiktsmessig at det fremgår hva som har forrang. For ordens skyld nevnes at 27. februar 2006 offentliggjorde OECD en åpen invitasjon til å kommentere anvendelsen av de nettobaserte metoder, som overskuddsdeling og nettobasert fortjenestemarginmetoden. Ved utløpet av fristen 31. august 2006 har det blitt publisert 16 svar på OECDs hjemmesider. OECDs "Working Party No. 6" jobber for tiden med en gjennomgang av svarene. Selv om det ikke har kommet noen konkrete forslag til endring av retningslinjene

ennå, fremgår det relativt klart av invitasjonen at OECD har innsett at de tradisjonelle metodene ikke fungerer tilfredsstillende i praksis.

Vi presiserer at vår vurdering av metodenes anvendelighet i hovedsak relaterer seg til skattyters og skattemyndighetenes kontroll av internprisingen. Ved utarbeidelse og implementering av en internprisingspolicy vil bruttomarginmetodene være anvendbare. Dette skyldes at skattyter vil ha tilgang til all finansiell data knyttet til partene i transaksjonene. Det er når internprisingspolicyen skal vurderes og kontrolleres at bruttomarginmetodene kommer til kort. Da vil man i praksis være avhengig av tilgang til ekstern finansiell informasjon, og vi er derfor av den oppfatning om at de nettobaserte metodene er best egnet til dette formål.

1.3. *De nettobaserte metodenes status*

Overskuddsdelingsmetoden ("Profit Split Method - PSM")

Skattyter bør tillates å benytte enhver metode som gir det mest pålitelig resultat, og dermed bør overskuddsdelingsmetodene få samme status som de tradisjonelle internprisingsmetodene. At disse metodene er aksepterte bør eksplisitt angis. Bruken av overskuddsdelingsmetoder er spesielt egnet når (i) begge involverte parter i transaksjonen innehar betydelige immaterielle rettigheter; (ii) det ikke finnes sammenlignbare transaksjoner/selskaper; (iii) data for sammenlignbare transaksjoner er vanskelig å oppdrive; (iv) det er vanskelig å skille flere ulike transaksjoner fra hverandre.

I dagens globaliserte verden må skattemyndighetene innse at funksjoner og eiendeler ikke lenger kan anses som separate og identifiserbare i et enkelt selskap isolert sett. Selskaper som inngår i konsern samarbeider gjerne om forskning og utvikling, de tilbyr og forbruker varer og tjenester, og flere selskaper kan bidra i en produksjonsprosess av til dels kompliserte sluttprodukter. Alt dette gjør at man ikke alltid kan kategorisere konsernselskaper som produsenter, distributører eller lignende. I praksis vil mange selskaper utføre en rekke ulike funksjoner, og samarbeid kan foregå over landegrenser grunnet teknologisk og industriell innovasjon.

For mange multinasjonale og komplekse selskaper blir den eneste fornuftige delingen av den globale fortjenesten basert på en overskuddsdelingsmodell. Man analyserer de ulike bidragsytternes funksjoner, risiki og eiendeler, og kommer frem til en rettferdig fordeling av konsernets globale fortjeneste eller tap. Vi har vanskelig for å se hvordan sammenlignbar ukontrollert prismetode eller bruttomarginmetodene kan fremkomme med et mer korrekt resultat i disse tilfellene.

Nettobasert fortjenestemarginmetoden ("Transactional Net Margin Method - TNMM")

Skattyter bør tillates å benytte enhver metode som gir det mest pålitelige resultat, og dermed bør nettomarginmetodene få samme status som de tradisjonelle internprisingsmetodene. At nettomarginmetodene er akseptert bør eksplisitt angis. Bruken av nettomarginmetodene er spesielt egnet når (i) databehovet for de tradisjonelle internprisingsmetodene ikke er tilgjengelig; (ii) nettomarginmetodene er enklere å benytte enn de tradisjonelle metodene og de kan forventes å produsere samme pålitelige resultat; og (iii) de kontrollerte transaksjonene er av en slik art at de best bør vurderes samlet.

Nettomarginmetodene er basert på antakelsen om at internprisene er hovedfaktoren bak fortjenesten. Metodene bør derfor ikke benyttes, eller i alle fall med stor aktsomhet, dersom andre faktorer enn internprisingen er hoveddriverne bak fortjenesten. Nettomarginmetodene skal ikke benyttes som en måte å fremtvinge et spesifikt resultat.

Multinasjonale selskaper har behov for internprisingsordninger som har et praktisk og forutsigbart preg. Vi er enige i at den sammenlignbare ukontrollerte prismetode har et teoretisk fortrinn. I praksis opplever vi likevel at metoden sjelden er anvendbar for multinasjonale selskaper idet transaksjonens kompleksitet i dagens marked tilsier at vi sjelden finner gode sammenlignbare interne eller eksterne transaksjoner/priser. Unntakene gjelder råvarehandel i situasjoner hvor en kan finne et velfungerende marked, transaksjoner vedrørende finansielle instrumenter og varehandel hvor varene og betalingsvilkårene kan anses som ukompliserte.

I forhold til bruttomarginmetodene finner vi få holdepunkter for hvorfor disse skal anses som bedre eller av høyere kvalitet enn fortjenestebaserte nettometoder. Vi har vanskelig for å se hvordan selskaper skal kunne foreta objektive sammenlignbarhetsøk på bruttomarginnivå for å finne frem til sammenlignbare selskapers faktiske direkte og indirekte kostnader ved å produsere en vare eller tjeneste. For det første er selskapers bruttomargin et internt anliggende, så tilgang på informasjon er et åpenbart hinder. I tillegg vil ulike nasjoners regnskapsregler kunne medføre at bruttomarginer ikke reflekterer samme underliggende verdi på tvers av regioner med ulike regnskapsprinsipper. For det tredje vil det ofte være store variasjoner på hva selskapene anser som en direkte og indirekte kostnad.

I praksis finner vi ofte at selskaper best kan anvende nettomarginmetoder i sin søken etter mest mulig korrekt pris på kontrollerte transaksjoner. Finansdepartementet har i høringsnotatet i liten grad hensyntatt den utvikling som har funnet sted i OECD som 27. februar 2006 sendte ut en åpen invitasjon hvor synspunkter på de transaksjonsbaserte nettometoder ble etterlyst. Responser gir en klar indikasjon på hvilken status metodene har i praksis. Det er flere grunner til at nettomarginmetodene bør likestilles med de andre internprisingsmetodene, se nedenfor.

1.3.1. Bør de nettobaserte metodene være "siste utvei"-metoder?

Skattyter bør tillates å benytte den internprisingsmetoden som gir det mest pålitelige resultatet ved rimelig innsats. Ved å karakterisere de nettobaserte metodene som "siste utvei"-metoder indikeres det at de tradisjonelle bruttomarginmetodene burde ha vært anvendt, selv om nettomarginmetodene gir et mer pålitelig resultat. Vi er sikre på at flere i skatteetaten vil ha hierarkiet som utgangspunkt ved sin vurdering. I et slikt tilfelle blir skattyter indirekte tvunget til å redegjøre hvorfor den valgte nettobaserte metode er valgt, samt forklare hvorfor bruttomarginmetodene ikke er anvendbare eller pålitelige. Dette er ikke hensiktsmessig verken for skattyter eller skattemyndighetene.

Den foreslåtte statusendringen til nettomarginmetodene vil reflektere dagens praksis. Både skattytere og skattemyndighetene, i forbindelse med bokettersyn, benytter ofte nettomarginmetodene. Tilgjengelig data med hensyn til noen av OECDs medlemmers forhåndsprisordninger og gjensidige avtaleprosedyrer, indikerer at nettomarginmetodene sannsynligvis er brukt oftere enn noen andre internprisingsmetoder i forhold til å løse dobbeltbeskatningsspørsmål.

1.3.2. Situasjoner hvor nettomarginmetodene kan være nyttige

Bruken av nettomarginmetodene er spesielt nyttige i situasjoner hvor:

- Databehovet ved de tradisjonelle internprisingsmetodene ikke er tilgjengelig
- Nettomarginmetodene kan forventes å produsere samme pålitelige resultat og er enklere å benytte enn de tradisjonelle metodene.
- De kontrollerte transaksjonene er av en slik art at de best bør vurderes samlet.

Dette er ikke ment å være en uttømmende liste, men heller eksempler på vanlige situasjoner hvor bruken av nettomarginmetodene er hensiktsmessig.

Datatilgang

Nettomarginmetodene kan være spesielt nyttige når datatilgangen i forhold til de tradisjonelle metodene er begrenset. Et eksempel er knyttet til datatilgangen ved bruk av kostplussmetoden. Mens OECDs retningslinjer drøfter bruken av bruttostørrelser, er det i praksis vanskelig å finne eksterne sammenlignbare tallstørrelser, siden mange lands regnskapsregler for eksempel ikke legger opp til et skille mellom salgskostnadene og andre kostnader i de offentlige regnskapsrapporteringene. Slik sett er ikke alltid spørsmålet hvorvidt de tradisjonelle metodene er bedre enn nettomarginmetodene, siden manglende data tilsier at de tradisjonelle metodene i mange tilfeller ikke kan benyttes i det hele tatt ved en objektiv sammenligning av uavhengige parter.

På samme måte finnes det situasjoner hvor man ikke finner eksterne data knyttet til unike immaterielle rettigheter, eller hvor de kontrollerte partene spiller en unik rolle. Slike situasjoner oppstår, for eksempel, når Selskap A forplikter seg til å investere i utviklingen av produkt X, og Selskap B forplikter seg til å utvikle produksjonsprosessen for dette produktet. Ikke bare mangler man prisinformasjon for produkt X; det finnes heller ingen ukontrollerte transaksjoner som reflekterer Selskap A og B sine funksjoner og risiko.

Nettomarginmetodene er enklere å benytte

Det finnes mange situasjoner hvor nettomarginmetodene er enklere å bruke og samtidig er like nøyaktige som de tradisjonelle internprisingsmetodene. Vanlige eksempler er bruken av den transaksjonsbaserte nettomarginmetoden til å fastsette marginen på rutinefunksjoner, nettomarginen for en kontraktprodusent eller driftsmarginen for en lavrisikodistributør uten noen unike immaterielle rettigheter.

I enkelte situasjoner vil nettomarginmetodene være bedre egnet til å fastsette internprisen enn de tradisjonelle metodene på tross av tilgang på informasjon knyttet til disse. Gull er for eksempel en råvare i et velfungerende marked, og markedsprisen burde således kunne fungere som en sammenlignbar ukontrollert pris. I praksis vil prisen på gull variere raskt og voldsomt, og tidspunktet for kjøp og salg blir således avgjørende. Hvis Selskap A selger gull til Selskap B som igjen selger gull til en uavhengig tredjepart, vil datamengden knyttet til nøyaktig prissetting og kontroll være enorm. Det kan i slike tilfeller være mer egnet å bestemme hvorvidt Selskap B bør sitte igjen med en transaksjonsbasert nettomargin grunnet selskapets salgsfunksjon. I andre situasjoner kan det være tilgang på informasjon, men denne kan knytte seg til transaksjoner hvor funksjonsdelingen og risikoallokeringen mellom partene er svært forskjellig fra de kontrollerte transaksjonene. Nettomarginmetodene kan således være mer egnet enn et forsøk på å justere for disse ulikhetene.

Assosierte transaksjoner

Nettomarginmetodene er også nyttige i situasjoner hvor to transaksjoner er sammenkoplede, og hvor det er vanskelig å finne sammenlignbare transaksjoner som faktisk reflekterer innvirkningen sammenkoplingen har på den kontrollerte transaksjonen. Dette skjer, for eksempel, i barberblad-/barberhøvelsituasjoner hvor salget av et produkt (barberhøvelen) avhenger av salget av det andre produktet (barberbladet).

1.3.3. *Situasjoner hvor nettomarginmetodene ikke er hensiktsmessige*

I motsetning til de tradisjonelle metodene, som bruker direkte prissammenligning eller marginer til å evaluere internprisingen, gjør nettomarginmetodene slutninger knyttet til prisbasert på fortjeneste. Den nettobaserte fortjenestemarginmetoden, for eksempel, antar at dersom fortjenestemarginen til den kontrollerte part er konsistent med uavhengige tredjeparters fortjeneste, vil internprisene være akseptable i henhold til armlengdesprinsippet. Riktigheten av å gjøre en slik antagelse vil være kritisk avhengig av forholdet mellom fortjeneste og internprising i selskapene.

Som et minimum må en effektiv bruk av nettomarginmetodene baseres på den fortjenesten som er relatert til den kontrollerte transaksjonen. I praksis betyr dette at man må bruke segmenterte finansielle data. Generelt kan man si at det finnes mange situasjoner hvor nær forbindelse mellom fortjeneste og priser ikke eksisterer. Som et enkelt eksempel kan man tenke seg en situasjon hvor morselskapet bidrar med en andel, for eksempel 10 prosent, av komponentene brukt av et datterselskap. I slike situasjoner vil fortjenesten til datterselskapet være mer avhengig av prisene på komponentene kjøpt av uavhengige tredjeparter enn av prisen på komponentene fra morselskapet. I dette eksempelet vil den nettobaserte fortjenestemarginmetoden ikke være formålstjenlig. Selv om dette momentet virker åpenbart er KPMG kjent med flere saker (spesielt i USA) hvor skattemyndighetene har foreslått justeringer som er større enn de totale konserninterne transaksjonene, og dermed impliserer at selgeren ville betale kjøperen for å bli kvitt produktene. Dette er ikke en fornuftig konklusjon sett fra et forretningsmessig ståsted. Selv i mindre ekstreme situasjoner kan nettomarginmetodene føre til situasjoner hvor internprisene varierer voldsomt fra år til år grunnet forhold som ikke har noe med prisene å gjøre.

Generelt kan man si at det finnes et klart skille mellom prismomenter og andre momenter i forhold til de tradisjonelle internprisingsmetodene. Prismomenter kan for eksempel relatere seg til sammenlignbare ukontrollerte priser i markedet. Andre momenter kan relatere seg til ressursutnyttelse, hvor fortjenesten varierer avhengig av produksjons- og effektivitetsnivået. Dette skillet er mye vanskeligere å observere i forhold til nettomarginmetodene, ettersom målet (fortjenesten) inneholder både prismomenter og andre momenter. Hvis for eksempel en produsent bygger en fabrikk med en kapasitet på 100 000 enheter pr. år, og etterspørselen er på kun 10 000 enheter pr. år, vil fortjenesten sannsynligvis være mer avhengig av ressursutnyttelsen enn av internprisen.

I forhold til immaterielle rettigheter kan vi tenke oss at morselskapet utvikler immaterielle rettigheter som vil ha en positiv effekt på prisen, men som likevel ikke er en nøkkelfaktor i forhold til fortjeneste. I slike situasjoner vil bruk av den nettobaserte transaksjonsmetoden med lisenstakeren som kontrollert part kunne oppleve en over- eller undervurdering av den immaterielle rettigheten i forhold til andre faktorer med større innvirkning, som energimangel, etterspørselsøkning, etc. Det faktum at skillet er så uklart betyr ikke at det ikke eksisterer, og skattemyndighetene bør ikke justere internprisen for å korrigere for faktorer som ikke er relatert til prisfaktorer.

1.4. *Kort om databasesøk*

I tilfeller hvor man kan isolere produsenter eller distributører er det mer fornuftig å anvende den nettobaserte fortjenestemetoden enn bruttomarginmetodene. Argumentene er presentert ovenfor, og baserer seg altså på at man må finne sammenlignbare uavhengige selskaper. Dette gjøres mest objektivt ved hjelp av databasesøk. Et databasesøk går kort fortalt ut på at man søker etter sammenlignbare selskaper ved å anvende databaser som Amadeus osv. Kvantitative og kvalitative filtreringer gjennomføres for å sørge for at selskapene faktisk er sammenlignbare.

Fortjenestemarginen man observerer på de sammenlignbare selskapene vil derfor danne grunnlaget for den marginen den kontrollerte produsenten eller distributøren bør sitte igjen med. Dette skyldes at produsenter og distributører har begrensede funksjoner og risikoer, og bør følgelig ha en jevn men lav fortjeneste i forhold til risikotakere i transaksjonen.

Finansdepartementet har i liten grad beskrevet databasesøk i høringsnotatet. I høringsnotatet har man en skeptisk holdning til databasesøk ved at det hevdes at det ikke er grunnlag for ”konsekvent å avvise bruken av denne typen analyser”¹. Likevel påpekes det at ligningsmyndighetene skal ha myndighet til å kreve at sammenlignbarhetsanalyser blir gjennomført². Vi mener Finansdepartementet bør anerkjenne databasesøk som en egnet metode for å frembringe objektive sammenligningsgrunnlag. I tillegg mener vi at det bør utarbeides detaljerte retningslinjer hvor kriteriene for databasesøk bør behandles slik som i Danmark³. Dette vil sikre objektiviteten og forutsigbarheten for skattyter. Skjulte databasesøk hvor kun medianen presenteres eller henvisninger til såkalte sammenlignbare selskaper, slik enkelte ligningskontor har praktisert sammenlignbarhetssøket overfor skattyter bør under ingen omstendighet aksepteres idet dette skaper tvil om selskapene det sammenlignes med de facto er sammenlignbare. Det forhold at enkelte andre siviliserte land som Canada også benytter seg av ”secret companies” tilsier ikke at den norske praksis på dette området bør videreføres.

2. Sanksjoner

2.1. Finansdepartementets valg av sanksjonsmidler

Departementet foreslår en videreføring av dagens sanksjonsmidler, skjønnsligning og tilleggsrett, i forbindelse med innføringen av mer formelle internprisingsregler. Isolert sett har vi ingen innvendinger mot at disse sanksjonsmidlene videreføres, og at ingen nye bøter med videre innføres. Det er også akseptabelt at terskelen for skjønnsligning senkes forutsatt at skattyter får klare og forutsigbare retningslinjer å forholde seg til. Ved mer alvorlige tilfeller av opplysningssvikt vil tilleggsrett være et middel for å straffe forsettlig unndragelse av skatt.

Det er kombinasjonen av sanksjonsmidler som gjør at vi foreslår bøter som et alternativ til departementets forslag om avskjæring av klageadgang ved opplysningssvikt. Kvalitetsvurderingen sammen med avskjæringen av klageadgang kan gi resultater som setter skattyters rettssikkerhet i fare, og vi anbefaler i stedet å følge Finland, Danmark, Spania, samt flere andre nasjoners valg om å bruke bøter ved tilfeller av opplysningssvikt dersom en ønsker å sikre etterlevelse av regelverket.

2.2. Vurdering av dokumentasjonens kvalitet

I følge høringsnotatet må dokumentasjonen som skattyter fremlegger etter skriftlig krav fra ligningsmyndighetene, være av en ”viss kvalitet”⁴. Departementet går i liten grad inn på hva dette kvalitetskravet innebærer, og i følge våre telefonsamtaler med departementet har vi forstått det slik at det vil være de enkelte lignings- eller fylkesskattekontor som avgjør hvorvidt skattyters dokumentasjon oppfyller kvalitetskravet. Vi synes dette er svært uheldig, spesielt sett i sammenheng med muligheten til avskjæring av klageadgang.

Det vil forekomme situasjoner hvor opplysningssvikten er ukomplisert. Manglende innlevering av informasjon sammen med selvangivelsen, samt manglende innlevering av

¹ Side 64 i Fd. høringsnotat om internprising mellom nærstående foretak, publisert 7.11.2006

² Side 65 i Fd. høringsnotat om internprising mellom nærstående foretak, publisert 7.11.2006

³ Transfer pricing; Kontrollerte transaksjoner; Dokumentationsplikt (Gældende fra den 6.2.2006), afsnit 7

⁴ Side 68 i Fd. høringsnotat om internprising mellom nærstående foretak, publisert 7.11.2006

internprisingsdokumentasjon innen 45 dager vil være eksempler på dette. Det er i tvilstilfeller man kan bedømme hvorvidt regler er egnet til å gi forutsigbare og konsekvente resultater. Uttrykket "en viss kvalitet" er diffust, og resultatet kan bli dramatisk for skattyter. I situasjoner hvor skattyter har levert dokumentasjon, men det hensiktsmessige innhold og volum kan diskuteres, kan skattyter bli offer for en vilkårlig kvalitetsbedømming avhengig av de forskjellige lignings- eller fylkesskattekontorenes vurderinger og erfaring med internprising. Reglene knyttet til internprising vil således ikke bli mer forutsigbare for skattyter; faktisk kan resultatet bli det motsatte.

2.3. *Avskjæring av klageadgang ved opplysningssvikt*

Kvalitetsbedømmingen er spesielt alvorlig sett i sammenheng med klageavskjæringsmuligheten. I tvilstilfeller hva angår kvalitet vil det være svært nyttig å få innspill fra skattyter, ettersom skattyter er best i stand til å forklare dokumentasjonsinnholdet. Ut fra høringsnotatet vil det, slik vi forstår det, være det enkelte lignings- eller fylkesskattekontor (regionskontor) som avgjør hvorvidt skattyter skal avskjæres fra klagemulighet, og dette er alvorlig.

Det kan lett oppstå situasjoner hvor et lignings- eller fylkesskattekontor mener at dokumentasjonene ikke er av en "viss kvalitet", og samtidig avskjærer skattyters mulighet til å klage på grunn av den påståtte opplysningssvikten. I slike tvilstilfeller hva dokumentasjonens kvalitet angår, kan det være rasjonelle argumenter fra skattyter som forklarer dokumentasjonens innhold. Det er nettopp i slike tvilstilfeller skattyter må få muligheten til å bli hørt, og det er derfor svært uheldig dersom departementet legger opp til at det enkelte lignings- eller fylkesskattekontor skal ha muligheten til både å bedømme kvalitet og avskjære klagemuligheten.

Finansdepartementet bør etter vår oppfatning vurdere å følge ordningen i Danmark hvor alle saker om fravik av internprising skal behandles av et sentralt internasjonalt kontor. Dermed slipper man at skattyter blir utsatt for en tilfeldig kvalitetsvurdering avhengig av hvilket lignings- eller fylkesskattekontor man forholder seg til. En spesialinstans eller kontor vil gjøre kvalitetsvurderingen mer enhetlig og på sikt mer forutsigbar for både skattyter og skattemyndighetene.

2.4. *Bøter som alternativt sanksjonsmiddel*

I Danmark har man valgt å innføre bøter ved opplysningssvikt. Botens størrelser, samt om det siktes til interne eller eksterne rådgivningskostnader, er noe uklart definert som to ganger kostnadene forbundet ved å produsere internprisingsdokumentasjonen. Dette betyr at større og mer komplekse selskaper vil få høyere bøter, noe som i og for seg er fornuftig. Likevel er uklarheten knyttet til botens mulige størrelse en betydelig svakhet ved det danske systemet. Positivt er muligheten skattyter har til å halvere boten dersom man velger å produsere dokumentasjonen i etterkant. Dette gir skattyter et insentiv til å utarbeide dokumentasjon i henhold til internprisingsreglene. Det er uklart hvor lang tid skattyter har på seg til å produsere dokumentasjonen i etterkant, og dette er for så vidt nok en svakhet ved det danske systemet.

I Finland har man også valgt å innføre bøter ved opplysningssvikt. Her har man valgt å innføre en minimumsbot på EUR 25 000 med effekt fra 1. januar 2007. Spania og flere andre nasjoner har også valgt bøter som sanksjonsmiddel ved opplysningssvikt i forhold til internprisingsdokumentasjon.

Generelt mener vi bøter vil være et bedre og mer forutsigbart sanksjonsmiddel for skattytere i forhold til Finansdepartementets forslag om kvalitetsvurdering av internprisingsdokumentasjonen, avskjæring av klageadgang og, i teorien, ubegrenset størrelse på

skjønnsligning og eventuell tilleggsskatt. Dersom skattyter har en rasjonell grunn til å klage på lignings- eller fylkesskattekontorets kvalitetsvurdering av dokumentasjonen, vil en eventuell påfølgende skjønnsligning være basert på feil grunnlag. Dette i kombinasjon med eventuell avskjæring av klageadgang, gjør at skattyter utsettes for mer usikkerhet enn tilfellet ville vært ved trusselen om bøter. Resultatet kan i verste fall føre til flere rettsvister, og dermed mer ressursbruk enn tilfellet vil være ved å innføre klart definerte bøter for manglende etterlevelse.

3. *Oppsummering*

Vi stiller oss positive til at norske myndigheter velger å komme med mer formelle regler knyttet til utarbeidelse av internprisingsdokumentasjon. Det er også gledelig at høringsnotatet i stor grad baserer seg på OECDs retningslinjer, og dermed er i tråd med de fleste nasjoners regelverk på området. Videre er det positivt at en er noe vag med hva det eksakte innholdet i en dokumentasjon skal være, noe som medfører større fleksibilitet for selskapene til å tilpasse dokumentasjonen til sin bransje. Dette fordrer imidlertid god kunnskap og forståelse om internprising i skatteetaten. Multinasjonale selskaper må produsere internprisingsdokumentasjon i flere nasjoner, og det er derfor positivt at skattyter ikke nødvendigvis må duplisere alt arbeidet knyttet til dette.

Høringsnotatet baserer seg i stor grad på OECDs retningslinjer og Danmarks regelverk knyttet til internprising. Vi synes likevel det er uheldig at Finansdepartementet i stor grad fokuserer på førsteutgavene av kildene, og ikke de erfaringer som er gjort senere. Videre synes vi departementet viser en noe teoretisk holdning til internprising hva angår metodebruk, og vi ønsker et større fokus på løsninger som vil være fornuftige og brukervennlige ut fra et praktisk ståsted.

Vi anbefaler at Finansdepartementet med unntak av SUP likestiller alle internprisingsmetodene, slik at skattyter i realiteten står fritt til å velge den metoden som gir det mest korrekte resultat i det enkelte tilfelle. Det er stor variasjon i næringslivet, og det finnes ingen enkeltmetode som fungerer optimalt i alle markeder. Teoretisk foretrekkelighet har liten relevans dersom metoden er praktisk uhåndterbar. Vi ønsker derfor en klarere indikasjon på at mest mulig pålitelig internprising må være målet uavhengig av anvendt internprisingsmetode. Nettomarginmetodene vil i mange tilfeller produsere et bedre resultat enn de tradisjonelle metodene, og vi ser ingen grunn til å nedvurdere nettomarginmetodene basert på et foreldet hierarkitankesett i OECD.

Vi anbefaler Finansdepartementet å innføre bøter, eller i det minste å endre de foreslåtte sanksjonsmidlene i form av tap av klageadgang. Det er lite hensiktsmessig å avskjære skattyter fra muligheten til å klage på kvalitetsvurderingen av dokumentasjonen, siden skattyters kommentarer kan belyse elementer lignings- eller fylkesskattekontoret ikke har tatt med. Kvalitetsvurderingen bør i det hele tatt kunne påklages til en uavhengig spesialinstans, slik at vurderingen av "en viss kvalitet" blir enhetlig og konsekvent. Vi frykter at skattyter kan oppleve en noe vilkårlig vurdering av dokumentasjonens kvalitet dersom det enkelte lignings- eller fylkesskattekontor skal gjøre slike vurderinger basert på høringsnotatets ordlyd. Bøter vil i alle tilfeller medføre en forutsigbar straff ved opplysningssvikt. Dersom man i tillegg gir skattyter et insentiv til å utarbeide dokumentasjon (for eksempel ved reduksjon av boten), selv i etterkant, vil man kunne oppleve at etterlevelse av det foreslåtte regelverket vil skje raskere.