

Forsamlingen af Statsautoriserede Revisorer

Kronprinsessegade 8 · 1306 København K · Telefon 33 93 91 91
Telefax nr. 33 11 09 13 · e-mail: fsr@fsr.dk · Internet: www.fsr.dk

Folketingets Skatteudvalg
Christiansborg
1240 København K

18. april 2005

Forslag til lov om ændring af skattekontrolloven m.fl. (Ændring af oplysnings- og dokumentationspligt vedrørende transfer pricing) – Lovforslag nr. L 120

FSRs Skatteudvalg har gennemgået det fremsatte lovforslag nr. L 120 og har følgende bemærkninger:

1. Beskrivelse af gældende ret

FSR forholder sig kritisk over for beskrivelsen af gældende ret i de almindelige bemærkninger til lovforslaget.

Eksempelvis anføres det, at det " kan således konkluderes, at det med disse lovbemærkninger er forudsat, at der normalt er foretaget en sammenligning af de kontrollerede transaktioner med transaktioner foretaget mellem uafhængige parter. "

Efter FSRs opfattelse er det tilstrækkeligt efter det nugældende regelsæt, at virksomhederne beskriver, hvorledes priser og vilkår for kontrollerede transaktioner er fastsat, såfremt der ikke foreligger lignende transaktioner med uafhængige parter.

2. Databaseundersøgelser

Ifølge lovforslagets § 1, nr. 5, skal der alene udarbejdes databaseundersøgelser, såfremt told- og skatteforvaltningen udbeder sig dette materiale. FSR finder det positivt, at databaseundersøgelser ikke kræves som en obligatorisk del af dokumentationsmaterialet. Dog anmodes skatteministeren om at oplyse, på hvilket grundlag man påtænker at anmode om databaseundersøgelser. FSR tillader sig at gå ud fra, at man kun i særlige tilfælde forud for et almindeligt revisionsbesøg, hvor TP er et emne, vil anmode om at få forelagt databaseundersøgelser.

Efter FSRs opfattelse er det yderst uhensigtsmæssigt, såfremt told- og skatteforvaltningen udbeder sig databaseundersøgelser i forbindelse med en rutinemæssig indkaldelse af selskabernes dokumentationsmateriale. Databaseundersøgelser bør alene kræves, såfremt told- og skatteforvaltningen har en begrundet formodning for, at prisfastsættelsen for kontrollerede transaktioner er i strid med armslængdeprincippet.

FSR tillader sig endvidere at få ud fra, at i de tilfælde, hvor der anmodes om databaseundersøgelser, sker dette på en nuanceret måde, således at der kun anmodes om databaseundersøgelser, når dette konkret vurderes at være særlig relevant, og hvor disse undersøgelser må forventes at være et væsentligt element i vurderingen i forhold til udvalgte markeder eller produkter.

Told- og skatteforvaltningen bør således ikke udbede sig databaseundersøgelser, såfremt der i dokumentationen er anvendt sammenlignelige transaktioner med eksterne uafhængige parter – eksempelvis med udgangspunkt i en cost plus eller en resale minus metode. Som tidligere fremført af FSR er disse prisfastsættelsesmetoder meget udbredte i erhvervslivet. For virksomhederne kan det derfor forekomme besynderligt, at priser der er fastsat på denne måde, skal dokumenteres som værende korrekte ved sammenligninger med andre virksomheders dækningsbidrag eller nettoresultat, hvorved der stort set bliver tale om at sammenligne forskellige virksomheders nettoresultater som dokumentation for, at de enkelte varepriser er fastsat korrekt.

FSR forstår lovbemærkningerne således, at det fortsat er OECD Guidelines, der er grundlaget for de danske regler om dokumentation af koncerninterne priser. Dette bedes bekræftet.

Hvis en koncern udarbejder en databaseundersøgelse, vil dette resultere i en ramme (range), inden for hvilken priserne må anses for at være fastsat på armslængdevilkår. Spredningen af resultaterne i en databaseundersøgelse kan være meget varierende afhængig af virksomhed og tilgængelige data, ligesom det jævnligt forekommer, at der ikke foreligger brugbare eksterne data.

Et beslægtet område, som det også er væsentligt at inddrage, er det tidsmæssige aspekt i udarbejdelse af transfer pricing dokumentationer. De informationer, der er tilgængelige i databaser, vil typisk være 2-3 år gamle. En kraftig fokusering på databasesammenligninger tilsiger dermed, at man laver en foreløbig dokumentation i forbindelse med selvangivelsen, som så rettes til 2-3 år efter, når der er tilgængelige relevante databasetal. Det er åbenbart, at dette vil føre til en række praktiske komplikationer og samtidig vil påføre danske virksomheder uforholdsmæssigt store omkostninger til udarbejdelse af databaseanalyser.

Databaseanalyser kan ikke stå alene. I langt de fleste tilfælde vil der være forhold, der nødvendiggør en kvalificeret justering af de resultater, man finder frem til. Den kvalitative del af dokumentationen bør i mindst lige så høj grad prioriteres, og dermed præciseres, som den formelle/kvantitative. Det er meget vigtigt ikke at forveksle resultaterne af databaseanalyser med prisfastsættelsesmetoden *Comparable Uncontrolled Price*.

Et andet tidsmæssigt aspekt, der heller ikke omtales i lovforslaget, er, at hensynet til forretningsmæssig kontinuitet bør indgå i dokumentationen og vurderingen heraf. Alle virksomheder befinder sig i en omskiftelig virkelighed – hvad der er profitabelt i dag, er det ikke nødvendigvis i morgen, og omvendt. Dette gøres der en del ud af i OECD Guidelines, og det bør derfor også være en del af den danske regulering.

Efter FSRs opfattelse er det derfor ikke blot et spørgsmål om at præcisere kravene til sammenlignelighedsanalyser i lovforslaget, men i lige så høj grad et spørgsmål om at konkretisere en realistisk målsætning for både en eventuel sammenlignelighedsanalyse og andre oplysninger.

Som nævnt ovenfor, kan FSR ikke tiltræde, at der skulle eller burde være adgang til at anfægte en virksomheds dokumentation alene som følge af manglende eksternt sammenligningsgrundlag, tværtimod er det væsentligt, at der tages højde for, hvor forskellige behovene for information kan være for forskellige virksomheder.

Efter FSRs opfattelse er det vigtigt at:

- databaseundersøgelser, i det omfang de udarbejdes, ikke får karakter af at være en mere retvisende del af dokumentationen end de kvalitative afsnit, og at de ikke kan erstatte sådanne,
- der lægges vægt på en sammenhængende dokumentation, der først og fremmest skal passe til den enkelte situation, frem for en "dokumentationsskabelon",
- det erkendes, at der kan være stor spredning af resultaterne i eventuelle databaseundersøgelser, og at virksomhedens behov for kontinuitet respekteres. Dette bør medtages enten via bemærkninger til loven eller i de af told- og skatteforvaltningen udarbejdede retningslinier,
- at hidtidig praksis, hvor OECD Guidelines er udgangspunktet, fastholdes, og at det sikres, at disse guidelines bruges korrekt,
- der tages mere nuanceret stilling til, hvordan tidsforskydningen mellem dokumentationsudarbejdelsen og tilgængeligheden af relevant sammenligningsmateriale skal håndteres.

3. Retningslinier for TP-dokumentation bør afventes

Skatteministeren bedes oplyse, hvornår retningslinierne for udarbejdelse af skriftlig dokumentation for indkomstår der påbegyndes den 01.01.2005 eller senere forventes at foreligge.

Uagtet at reglerne for indholdet af den skriftlige dokumentation skal godkendes af Ligningsrådet, er det FSRs anbefaling, at der indføres en høringsproces med deltagelse fra både erhvervslivet og de rådgivergrupper, der arbejder med disse problemstillinger..

Efter FSRs opfattelse bør den nye vejledning udarbejdes og godkendes af Ligningsrådet, for loven i praksis håndhæves.

Endvidere vil der, indtil vejledningen foreligger, ikke være mulighed for, at vurdere, om der er belæg for at pålægge bødestraf. I de almindelige bemærkninger vedrørende bødestraf anføres det direkte, at *"om der er belæg for at pålægge bødestraf, vil i givet fald skulle vurderes i forhold til de af told- og skatteforvaltningen fastsatte regler"*. FSR foreslår derfor, at ikrafttrædelsestidspunktet for lovforslagets bødebestemmelser udskydes, indtil Ligningsrådets har godkendt vejledningen indholdet af den skriftlige dokumentation.

4. Fritagelse for mindre virksomheder

Ifølge bemærkningerne begrænses dokumentationspligten til ikke at omfatte mindre virksomheder med det formål at mindske erhvervslivets administrative byrder.

Som bestemmelsen er udformet, indebærer forslaget imidlertid ikke en fritagelse for mindre virksomheder som sådan, men derimod en fritagelse for mindre virksomheder, der er tilknyttet mindre koncerner. Selv nok så små virksomheder, der er tilknyttet koncerner, der overstiger grænserne i det forslåede stk. 6, skal udarbejde en fuldstændig dokumentation.

Som også tidligere fremført af FSR, er det hverken hensigtsmæssigt eller rimeligt at forlange fuld transfer pricing dokumentation udarbejdet af eksempelvis udenlandsk ejede danske virksomheder, som alene har en meget beskedent kontrolleret omsætning, men som på grund af koncernens størrelse i udlandet ikke er fritaget for at udarbejde fuld dokumentation. FSR hilser det velkomment, at der ikke skal udarbejdes dokumentation, når de kontrollerede transaktioner i omfang og hyppighed er uvæsentlige.

Dette bør efter FSRs opfattelse udover lovforslagets § 1, nr. 6 suppleres med en generel minimumsgrænse, således at der ikke er krav om fuld transfer pricing dokumentation, hvis de kontrollerede transaktioner for de omfattede skattepligtige virksomheder ikke overstiger denne grænse. Minimumsgrænsen bør efter FSRs opfattelse indarbejdes direkte i loven.

Endelig er det fortsat FSRs opfattelse, at vurderingen af, om man opfylder grænserne i forslaget § 1 nr. 6, bør foregå således, at man er fritaget, hvis størrelseskriteriet ikke er overskredet i året før selvangivelsesåret. Herved gives der virksomheder, der overskrider grænserne, passende reaktionstid til at udarbejde den nødvendige dokumentation.

5. Bøder

Ifølge lovforslagets § 1, nr. 10 og 11 skal der være adgang til at pålægge bøder ved fejlagtige eller vildledende oplysninger om, hvorvidt man er forpligtet til at udarbejde transfer pricing dokumentation samt ved manglende eller mangelfuld transfer pricing dokumentation.

FSR finder det positivt, at der i forhold til det tidligere fremsatte lovforslag nr. L 140, nu angives et forventet niveau for bødenes størrelse i relation til bøder ved manglende eller mangelfuld transfer pricing dokumentation.

Skatteministeren anmodes om at tilkendegive det forventede bødeniveau, hvis der afgives ukorrekte oplysninger om, hvorvidt man er forpligtet til at udarbejde transfer pricing dokumentation, dvs. oplysninger om antal beskæftigede, balancesum og omsætning.

Ved fastsættelsen af bødestørrelser vil det være nødvendigt, at skattemyndighederne tager stilling til, hvad der bør anses for behørig dokumentation for det konkrete selskab. En vurdering der synes vanskelig at foretage korrekt, idet det som anført i bemærkningerne til § 1, nr. 11 *er vanskelig at opstille præcise, bindende krav til omfang og indhold af doku-*

mentationen, i og med at transfer pricing ikke er en eksakt videnskab." Det synes således vanskeligt at skabe retssikkerhed på området.

Da bødeniveauet ifølge bemærkningerne skal fastsættes med udgangspunkt i de sparede omkostninger ved ikke i første omgang at udarbejde det fornødne dokumentationsmateriale, bedes det oplyst, hvorledes de sparede omkostninger tænkes opgjort.

Det anføres i bemærkningerne, at hvis der yderligere bliver tale om en indkomstforhøjelse fordi armslængdeprincippet ikke er opfyldt, forhøjes minimumsbøden med et beløb svarende til 10% af indkomstforhøjelsen.

Efter FSRs opfattelse bør en sådan tillægsbøde i givet fald beregnes af den faktiske indkomstforhøjelse, efter at denne er fastslået evt. via en Mutual Agreement Procedure i henhold til en dobbeltbeskatningsaftale eller EF-voldgiftskonventionen. Der bør naturligvis ikke pålægges tillægsbøder af en forhøjelse, som ændres eller ikke godkendes.

FSR anmoder endelig ministeren om at bekræfte, at der i lighed med hvad der gælder i andre lande kun pålægges bødestraf, når en virksomhed efter en vis frist ikke indsender fornøden dokumentation.

6. Forlænget ligningsfrist

Ifølge lovforslagets § 5, stk. 5 skal den 6-årige forældelsesfrist i skattestyrelseslovens § 34, stk. 5 udvides til at omfatte alle kontrollerede transaktioner, hvilket betyder en væsentlig udvidelse af ligningsfristen for langt de fleste mindre danske koncerner.

Som FSR tidligere har fremført forekommer der ikke at være belæg for at opretholde den forlængede ligningsfrist for ændringer, der initieres af de danske skattemyndigheder. Det bør være tilstrækkeligt, at der er længere frist for korrektion, hvis ændringerne initieres af udenlandske skattemyndigheder.

Under alle omstændigheder bør den forlængede frist efter FSRs opfattelse kun gælde for kontrollerede transaktioner omfattet af dokumentationspligten og kun for transaktioner, som foretages efter lovens ikrafttræden.

Som anført i bemærkningerne til lovforslagets § 5, stk. 5 svarer overgangsreglen til den overgangsregel, der blev gennemført ved indførelsen af reglen om forlænget ansættelsesfrist ved lov nr. 131 af 15.02.1998.

Skatteministeren anmodes derfor om at oplyse, i hvilket omfang skattemyndighederne har gjort brug af den forlængede ansættelsesfrist for indkomstår, hvor varslingsfristen ikke var udløbet på tidspunktet for ikrafttrædelsen af lov nr. 131 af 15.02.1998.


7. Hittidige regler i strid med EU-retten

Det er fortsat FSRs opfattelse, at der alene bør ske håndhævelse af de nye oplysnings- og dokumentationsregler, således som disse indføres ved nærværende lovforslag. Der bør ikke ske håndhævelse af de hittidige regler, da disse må anses for at være i strid med EU-retten.

-oo0oo-

Såfremt der er spørgsmål, står vi naturligvis gerne til rådighed for uddybning af ovenstående.

Med venlig hilsen



John Bygholm
formand for Skatteudvalget



Niels Ebbe Andersen
fagdirektør