

Skatteministeriet

J.nr. 2005-711-0046

Den

Til

Folketingets Skatteudvalg

L 120 - Forslag til Lov om ændring af skattekontrolloven, skattestyrelsesloven, ligningsloven og tonnageskatteloven (Ændring af oplysnings- og dokumentationspligt vedrørende transfer pricing).

Hermed fremsendes i 5 eksemplarer svar på henvendelse af 18. april 2005 fra Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (L 120 – bilag 5).

Kristian Jensen

/ Ivar Nordland

Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (FSR) har fremsat en række bemærkninger til lovforslaget.

1. Beskrivelse af gældende ret

Det er FSR's opfattelse, at beskrivelsen af gældende ret ikke er korrekt, idet det efter FSR's opfattelse er tilstrækkeligt at beskrive, hvordan priser og vilkår for kontrollerede transaktioner er fastsat, når der ikke foreligger lignende transaktioner med uafhængige parter.

Kommentar: Beskrivelsen af gældende ret bygger til dels på lovbemærkningerne til skattekontrollovens § 3 B (L 84 fra folketingssamlingen 1997-98). Det er her anført, at virksomheden som et *minimum* skal redegøre for, hvorledes priser og vilkår rent faktisk er fastsat, og at det derudover er op til den skattepligtige at vurdere hvilken yderligere dokumentation, der er nødvendig.

Men det fremgår også, at denne vurdering skal ske under hensyntagen til, at skattemyndighederne ved ligningen vil anvende principperne i OECD's retningslinjer, og lovbemærkningerne indeholder fra disse retningslinjer bl.a. en gengivelse af omtalen af sammenlignelighedsgrundlag og sammenlignelighedstest.

På den baggrund er det opfattelsen, at der i nærværende lovforslag er tale om en korrekt gengivelse af gældende ret, når det angives, at dokumentationspligten kræver mere end en ren og skær gengivelse af, hvorledes priser og vilkår er fastsat.

2. Databaseundersøgelser

FSR finder det positivt, at databaseundersøgelser ikke kræves som en obligatorisk del af dokumentationsmaterialet. I forlængelse heraf anføres, at databaseundersøgelser kun bør kræves i særlige tilfælde, kun hvor der er en begrundet formodning for, at armslængde princippet ikke er overholdt, og kun hvor en databaseundersøgelse konkret vurderes at være særlig relevant.

Derudover anfører FSR, at det tidsmæssige aspekt ved udarbejdelse og vurdering af dokumentationen bør inddrages, herunder at der bør indgå et hensyn til forretningsmæssig kontinuitet.

Efter FSR's opfattelse er det 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.

Man er fra FSR's side ikke enig i, at der skulle eller burde være adgang til at anfægte en virksomheds dokumentation alene som følge af et manglende eksternt sammenligningsgrundlag.

Endelig ønskes bekræftet, at OECD's retningslinjer om transfer pricing er grundlag for de danske regler om dokumentation.

Kommentar: Den dokumentation, der skal udarbejdes, skal kunne danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår for kontrollerede transaktioner opfylder armslængde princippet. Den overordnede målsætning for indholdet af den skriftlige dokumentation følger dermed af selve lovteksten. Heri indgår også, at dokumentationen nødvendigvis bør indeholde en eller anden form for sammenligning - hvordan ellers godtgøre at armslængde princippet er opfyldt.

Ved nærværende lovforslag foreslås det, at told- og skatteforvaltningen skal fastsætte regler for det nærmere indhold af den skriftlige dokumentation. Endvidere følger det klart af lovbemærkningerne, at den overordnede ramme for denne regelfastsættelse er OECD's retningslinjer. Gennem denne regelfastsættelse vil der ske en nærmere konkretisering af hvilke krav, der skal være opfyldt og der må forventes opstillet retningslinier for, hvilke oplysninger det derudover – afhængig af de konkrete forhold – vil kunne være relevant at medtage for at udarbejde en god dokumentation. Anvendelsen af sammenligningsanalyser vil komme til at indgå i de nye regler, jf. at dette element indgår i OECD's retningslinjer. Det tidsmæssige aspekt i forhold til udarbejdelse og vurdering af dokumentationen vil endvidere være et element, som det kan være relevant at inddrage i regelfastsættelsen.

Endelig skal bemærkes, at brugen af databaseundersøgelser helt klart vil skulle indgå i de regler, der skal fastsættes. I modsætning til andre dele af dokumentationen foreslås det for databaseundersøgelser udtrykkeligt lovfastsat, at sådanne undersøgelser i givet fald kun skal udarbejdes på anmodning. Heri ligger et klart signal om, at krav om databaseundersøgelser ikke skal være rutine. Det må i det enkelte tilfælde konkret vurderes, om en databaseundersøgelse vil kunne have en relevans.

3. Retningslinier for TP-dokumentation bør afventes

FSR ønsker oplyst, hvornår de nye regler, som told- og skatteforvaltningen skal udarbejde, forventes at foreligge. Samtidig anbefales, at eksterne inddrages i udarbejdelsen gennem en høringsproces.

Efter FSR's opfattelse bør den nye vejledning foreligge før loven håndhæves i praksis. I forlængelse heraf foreslås, at ikrafttrædelsestidspunktet for bødebestemmelserne udskydes.

Kommentar: Det er ikke muligt på nuværende tidspunkt at sige noget om, hvornår der foreligger et sæt endelige regler godkendt af Ligningsrådet. Arbejdet forventes at gå i gang, når lovforslaget er vedtaget, og det vil så være op til Told- og Skattestyrelsen at tilrettelægge arbejdsgangen.

Lovforslaget indeholder forskellige elementer, hvor nogle f.eks. udvidelsen med indenlandske transaktioner og undtagelsen for små og mellemstore virksomheder, for så vidt angår dokumentationspligten, vil få virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2005 eller senere. Derimod vil de regler, der fastsættes af told- og skatteforvaltningen med Ligningsrådets godkendelse, ikke blive tillagt virkning tilbage til den 1. januar 2005, men vil alene få fremadrettet virkning. Fra hvornår de nye regler for indholdet af den skriftlige dokumentation skal efterleves, vil således afhænge af, hvornår de er på plads.

For så vidt angår den foreslåede bødebestemmelse for afgivelse af urigtige eller vildledende oplysninger med hensyn til betingelsen for anvendelse af undtagelsesreglen for små og mellemstore virksomheder, følger denne meget naturligt virkningstidspunktet for selve reglens indførelse.

Bødebestemmelsen for manglende eller mangelfuld dokumentation er knyttet op på de nye regler, der skal fastsættes af told- og skatteforvaltningen. Der vil således ikke kunne blive tale om at pålægge bøder, før disse nye regler er på plads og skal efterleves.

4. Fritagelse for mindre virksomheder

Under henvisning til at undtagelsen vedrørende mindre virksomheder ikke omfatter virksomheden som sådan, men virksomheder, der indgår i mindre koncerner, foreslår FSR at denne grænse 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.

Endvidere er det FSR's opfattelse, at vurderingen af, om man opfylder grænserne for at være en mindre virksomhed, bør foregå således, at man er fritaget, hvis størrelseskriteriet ikke er overskredet i året før selvangivelsesåret.

Kommentar: Afgrænsningen af de selskaber, der fuldt ud omfattes af dokumentationspligten, og de selskaber, der alene undergives en begrænset dokumentationspligt, er fastlagt under hensyntagen til, at dokumentationspligten skal sikres, hvor den er relevant, samtidig med at erhvervslivet ikke skal påføres større administrative byrder end højst nødvendigt. Med relevant tænkes på, at dokumentationspligten så vidt muligt skal omfatte alle de kontrollerede transaktioner, hvor det potentielt kan være relevant at kontrollere, om transaktionerne opfylder armlængde princippet.

Det er vurderingen, at der ikke med en supplerende minimumsgrænse, som foreslået, opnås sikkerhed for, at alle relevante kontrollerede transaktioner omfattes af den fulde dokumentationspligt. Bl.a. vil konsekvensen kunne være, at danske datterselskaber af store udenlandske koncerner fritages for dokumentationspligten, selv om dokumentationen kan være relevant for skattemyndighederne – dette uagtet at der måske ikke er tale om et stort antal af kontrollerede transaktioner.

Den foreslåede supplerende minimumsgrænse vil undergrave reglen om, at betingelserne for at være en mindre virksomhed, skal opgøres på konsolideret basis. Konsolideringsreglen skal ses i sammenhæng med, at meningen er, at danske datterselskaber, der indgår i en multinationale koncern, skal være omfattet af den fulde dokumentationspligt. Dette bør der heller ikke kunne give anledning til problemer, i og med at multinationale koncerner må forventes at have en transfer pricing politik, som også datterselskaberne er dækket ind under.

Endelig er det opfattelsen, at betingelserne for at være en mindre virksomhed bør være opfyldt for det indkomstår, hvor den lempeligere dokumentationspligt finder anvendelse. Dette har f.eks. betydning, hvis en mindre virksomhed bliver opkøbt og derefter indgår i en stor koncern. Her vil virksomheden straks udgå af den lempeligere dokumentationspligt og ikke først året efter.

5. Bøder

FSR ønsker en tilkendegivelse af det forventede bødeniveau, hvis der afgives ukorrekte oplysninger om, hvorvidt betingelserne for at kunne anses for en mindre virksomhed er opfyldt.

For så vidt bøder for manglende eller mangelfuld dokumentation ønskes en tilkendegivelse af, hvorledes de sparede omkostninger tænkes opgjort. Det ønskes endvidere bekræftet, at tillægget på 10 pct. i givet fald beregnes af den faktiske indkomstforhøjelse og at der i lighed med, hvad der gælder i andre lande, kun vil blive

pålagt bødestraf, når virksomheden efter en vis frist ikke indsender fornøden dokumentation.

Kommentar: Hvilket niveau bøderne vil lande på, vil bero på udspil fra Told- og Skattestyrelsen og anklagemyndigheden, idet det i sidste ende vil være op til domstolene at fastlægge bødeniveauet.

Det skal bemærkes, at såfremt en virksomhed mod bedrevidende har angivet, at virksomheden henhører under kategorien mindre virksomheder og derfor bevidst ikke har udarbejdet nogen dokumentation, så vil der endvidere kunne blive tale om at pålægge bøder efter bødereglens for manglende opfyldelse af dokumentationskravet.

Ved de sparede omkostninger tænkes på de ressourcer, som virksomheden er fået frigjort til andre formål ved at undlade at udarbejde dokumentation eller en dokumentation, der lever op til kravene. Hvis sådanne opgaver normalt varetages internt, vil f.eks. timelønnen for de personer, der skulle have udført opgaven, indgå i de sparede omkostninger. Hvis opgaven normalt ville have været overladt til eksterne, vil f.eks. det beløb, der skulle have været betalt herfor, indgå i de sparede omkostninger.

Det kan bekræftes, at ved en eventuel forhøjelse af minimumsbøden med et beløb svarende til 10 pct. af indkomstforhøjelsen, skal de 10 pct. i givet fald beregnes af den faktiske indkomstforhøjelse.

Bortset fra eventuelle databaseundersøgelser, skal den dokumentation, der skal udarbejdes, tidsmæssigt foreligge således at den kan udleveres straks skattemyndighederne – efter at selvangivelsen er indsendt – måtte bede herom. Bøder kan pålægges, hvis der herefter ikke udleveres nogen dokumentation eller hvis den udleverede dokumentation er mangelfuld. For så vidt angår databaseundersøgelser, skal skattemyndighederne ved anmodning herom samtidig fastsætte en frist herfor, som skal være på minimum 60 dage. Overholdes den fastsatte frist, vil der ikke kunne blive tale om at pålægge bøder for manglende opfyldelse af dette dokumentationskrav.

6. Forlænget ligningsfrist

Efter FSR's opfattelse er der ikke belæg for at opretholde den forlængede ligningsfrist for ændringer, der initieres af de danske myndigheder. Det bør være tilstrækkeligt, at der er en længere frist for korrektion, hvis ændringerne initieres af udenlandske skattemyndigheder.

FSR er derudover af den opfattelse, at den forlængede ligningsfrist under alle omstændigheder kun bør gælde for kontrollerede transaktioner omfattet af dokumentationspligten og som foretages efter lovens ikrafttræden.

Endelig bedes det oplyst, i hvilket omfang skattemyndighederne har gjort brug af den forlængede ligningsfrist for indkomstår, hvor varslingsfristen ikke var udløbet på tidspunktet for ikrafttrædelsen af lov nr. 131 af 15. februar 1998.

Kommentar: Den forlængede ligningsfrist er begrundet i, at transfer pricing sager ofte kan være særdeles komplicerede og tidskrævende. Behovet for en forlænget ligningsfrist vil typisk være større, hvor der er tale om grænseoverskridende transaktioner, i og med at der kan være behov for udveksling af oplysninger fra udlandet – dette erkendes. Men det er imidlertid opfattelse, at der i forhold til skattemyndighedernes mulighed for at foretage ordinære skatteansættelser nødvendigvis må være ens regler, dvs. samme regel uanset om transaktionen er indenlandsk eller grænseoverskridende.

Den tidsmæssige afgrænsning af de transaktioner, der omfattes af den forlængede ligningsfrist, følger de samme principper, som indgik i den oprindelige overgangsregel fra indførelse af den forlængede ligningsfrist.

Med hensyn til den efterspurgte oplysning om omfang, kan det oplyses, at der ikke er foretaget opgørelser herover.

7. Hidtidige regler i strid med EU-retten

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

Kommentar: Det er vurderingen, at de gældende regler er i overensstemmelse med EU-retten. Nærværende lovforslag har alene til formål at fremtidssikre reglernes overensstemmelse med EU-retten. Der er derfor ikke grundlag for, at skattemyndighederne skulle undlade at håndhæve de eksisterende oplysnings- og dokumentationsregler.