



Foreningen 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

Skatteministeriets Departement
Att.: Chefkonsulent Margrethe Kiil
SkatErhverv
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

E-mail: mak@skm.dk

23. november 2004
jb/sas(H115-04)

Vedr.: Høring over forslag til lov om ændring af skattekontrolloven m.fl. (Ændring af oplysnings- og dokumentationspligt vedrørende transfer pricing)

Som aftalt fremsendes hermed lidt forsinket vort generelle høringssvar.

FSR's Skatteudvalg har gennemgået det tilsendte høringssvar og har følgende bemærkninger:

1. Særligt om de foreslåede erklæringsregler

Forslaget lægger op til, at der skal afgives en revisorerklæring vedrørende virksomhedernes transfer pricing forhold. Det er FSR's opfattelse, at kravet om revisorerklæring bør udgå, idet øvrige tiltag fuldt ud kan tilfredsstille de politiske ønsker om forbedret kvalitet i virksomhedernes transfer pricing dokumentation. Krav om en revisorerklæring vedrørende virksomhedernes transfer pricing dokumentation vil efter FSR's opfattelse medføre unødige omkostninger for alle virksomheder, der skal udarbejde transfer pricing dokumentation.

Der er efter FSR's opfattelse fuldt tilstrækkelige muligheder for at opnå de ønskede forbedringer af virksomhedernes transfer pricing dokumentation uden at påføre samtlige virksomheder omkostninger i forbindelse med, at der skal afgives en revisorerklæring.

Erklæringspligt for revisor kendes da heller ikke fra andre lande, som Danmark normalt sammenligner sig med.

I den oprindelige plan for initiativer til forbedring af virksomhedernes transfer pricing dokumentation var et af elementerne en revisorerklæring. Denne erklæring blev medtaget som et mere lempeligt indgreb for ikke at indføre bødestraf ved mangelfuld transfer pricing dokumentation. Det foreliggende udkast til lovforslag indeholder imidlertid tillige forslag om adgang til at give bøder ved mangelfuld dokumentation.

Rent bortset fra, at der næppe foreligger erfaringsgrundlag fra den mellemliggende periode, som kan begrunde denne yderligere skærpelse af dokumentationskravene, må det være at foretrække at indføre bødesanktion, såfremt det politiske valg står mellem krav om revisorerklæring og bødekraft, hvoraf ingen som nævnt er ønskelige.

Bødesanktioner vil ramme de virksomheder, som ikke lever op til lovkravene, hvorimod omkostninger til en revisorerklæring også belaster de virksomheder, som fuldt ud lever op til de stillede dokumentationskrav.

Såfremt det skønnes hensigtsmæssigt, at der afgives en erklæring om transfer pricing dokumentationen, bør det efter FSR's opfattelse være virksomhedernes ledelse, der afgiver erklæringen. Denne erklæring afgives i givet fald under sædvanligt strafansvar, svarende til hvad der i øvrigt gælder i forbindelse med selvangivelsen.

Hvis det fastholdes, at der skal indføres en revisorerklæring vedrørende virksomhedernes transfer pricing forhold, henviser vi i relation til en mulig udformning og afgrænsning af erklæringens omfang til den igangværende særskilte korrespondance med Skatteministeriet herom. Det skal her blot nævnes, at der i givet fald højst bør være tale om en revisorerklæring med såkaldt begrænset sikkerhed, der alene forholder sig til en erklæring om transfer pricing forhold afgivet af virksomhedens ledelse og ikke til kvaliteten af virksomhedens transfer pricing dokumentation. Det bør således være klart, hvilket omfang revisors arbejde forventes at have, og at det alene er virksomhedens ledelse, der har ansvar for, om transfer pricing dokumentationen er tilstrækkelig. En revisorerklæring kan således ikke uden betydelige omkostninger forholde sig til, om en transfer pricing dokumentation svarer nogenlunde til kravene i den af ToldSkat udarbejdede vejledning.

Herudover har FSR følgende bemærkninger:

2. Mindstekrav til transfer pricing dokumentation

Det er efter FSR's opfattelse et u hensigtsmæssigt skærpet krav, når den af ToldSkat udsendte vejledning via bemærkningerne til lovforslaget forsøges gjort til en slags mindstekravsvejledning. Denne vejledning er efter FSR's opfattelse ikke tilstrækkelig operationel og må gøres mere praktisk anvendelig som forudsætning for at kunne anvendes til dette formål. Kravet kan bl.a. have den uheldige konsekvens, at de fleste virksomheder vil føle sig tvunget til at afholde omkostninger til udarbejdelse af såkaldte databaseundersøgelser, uanset om der herved reelt opnås bedre grundlag for at vurdere virksomhedernes priser.

Selvom det fremgår, at det er virksomhedernes egen vurdering, hvordan transfer priser bedst dokumenteres, synes denne "snigende" standardisering i høj grad at reducere virksomhedernes reelle muligheder for at foretage en selvstændig vurdering.

3. Databaseundersøgelser

Bemærkningerne synes at lægge til grund, at virksomhederne vil foretage benchmark studier (databaseundersøgelser) som et led i sædvanlig prisfastsættelse på arms længde vilkår.

Det er urealistisk, hvis man forestiller sig, at virksomheder normalt benytter den slags undersøgelser til prisfastsættelse. Det hører tværtimod til sjældenhederne, at noget sådant forekommer.

Den omstændighed, at mange andre lande i større eller mindre grad stiller krav om, at databaseundersøgelser indgår som led i virksomhedernes dokumentation for, at de anvendte priser er fastsat på arms længde vilkår, kan ikke anses for et tilstrækkeligt argument for, at også Danmark skal indføre sådanne krav.

I mange tilfælde er der ikke sammenlignelige eksterne transaktioner, enten fordi produkter eller ydelser er forskellige, eller fordi oplysningerne simpelthen ikke er tilgængelige på et tilstrækkeligt detaljeringsniveau.

Virksomhedernes prisfastsættelse tager naturligvis udgangspunkt i, hvilke omkostninger der skal afholdes for at frembringe det solgte produkt eller den solgte ydelse, hvortil kommer et naturligt ønske om et passende dækningsbidrag. Salgspriserne til eksterne parter fastsættes således typisk under hensyntagen til dels, hvad varen kan koste, blandt andet set ud fra kundens fordele og eventuelle alternativer, og dels, hvad varen skal koste for at dække virksomhedens omkostninger og give et rimeligt bidrag.

Koncerninterne priser fastsættes på samme måde, typisk ud fra cost plus eller ud fra salgspris minus en avance. Disse prisfastsættelsesmetoder er meget udbredte i erhvervslivet. For virksomhederne kan det 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. I denne forbindelse er det værd at bemærke, at mange virksomheder har flere tusinde varenumre. Jo mere generel en dokumentationsmetode er, jo mindre værdi vil den ofte have som dokumentation for, at priserne er korrekte. Det vil ofte være mindst lige så værdifuldt at se på, om virksomheden giver et rimeligt resultat og herunder, om der sker betaling for de forskellige ydelser, som virksomhederne i en koncern leverer mellem hinanden. Herunder kræver det naturligvis særlige forklaringer, hvis resultaterne i en længere periode er meget dårlige eller eventuelt også, hvis de er meget gunstige.

4. ToldSkat bør ikke kunne fastsætte retningslinier for dokumentationen

I udkastet er det foreslået, at told- og skatteforvaltningen kan fastsætte retningslinier for indholdet af den skriftlige dokumentation. Efter FSR's opfattelse bør denne adgang til at fastsætte belastende krav for erhvervslivet ligge hos skatteministeren, eventuelt efter indstilling fra Ligningsrådet.

5. Fritagelse for mindre virksomheder

Det foreliggende udkast må forstås sådan, at et selskab kun vil have status som mindre virksomhed for et indkomstår, hvis betingelserne er opfyldt på grundlag af årsregnskabet for det pågældende år. Det kan derfor først vurderes, om betingelserne er opfyldt i løbet af foråret det følgende år. Dette harmonerer ikke med, at dokumentationen ifølge bemærk-

ningerne skal udarbejdes ”løbende”. Endvidere kan det sætte virksomhederne under et betydeligt tidspres, hvis der har været en forventning om at opfylde betingelserne, men det efter årets udløb viser sig, at betingelserne ikke er opfyldt. Ifølge bemærkningerne skal dokumentationen således være færdig ved indsendelsen af selvangivelsen. Sker der eksempelvis i slutningen af året opkøb af en yderligere virksomhed, således at den samlede virksomhed ikke længere opfylder kriterierne for ikke at udarbejde en egentlig transfer pricing dokumentation, bør denne ændrede situation ligeledes først gælde fra det følgende år.

Reglen bør i stedet udformes således, at undtagelsen for mindre virksomheder finder anvendelse for et givet indkomstår, hvis et selskab eller en koncern opfylder betingelserne i det foregående indkomstår. Der er efter FSR’s opfattelse ikke risiko for misbrug, jf. også at fejlagtige oplysninger i denne forbindelse foreslås sanktioneret med bødestraf.

I bemærkningerne til stk. 5 anføres: ”Hertil kommer, at mindre virksomheder også skal forevise eventuelle aftaler med udenlandske skattemyndigheder om prisfastsættelsen og eventuel dokumentation for prisfastsættelsen udarbejdet til udenlandske skattemyndigheder”. Hvis dette synspunkt fastholdes, bør hjemlen nævnes, ligesom det nærmere bør præciseres, både hvilket materiale der omfattes af indsendelsespligten, og for hvilke skatteydere indsendelsespligten gælder. Eksempelvis kan aftaler/dokumentation udarbejdet af et udenlandsk koncernselskab ikke være omfattet af indsendelsespligten for et koncernforbundet dansk selskab.

I øvrigt bør det overvejes, om det skal indføres i loven, at der i relation til antal beskæftigede er tale om heltidsansatte, ligesom det bør overvejes, om det skal fremgå af loven, at balancesum og omsætning opgøres med udgangspunkt i de officielle årsregnskaber.

Vi formoder, at det er meningen, at konsolideringen skal ske på statusdagen for det officielle årsregnskab. I de tilfælde, hvor ikke alle koncernforbundne selskaber har samme regnskabsperiode, vil det imidlertid medføre nogle praktiske problemer. Kan den skattepligtige i disse tilfælde forholde sig på samme måde som ved udarbejdelsen af årsregnskaber?

Virksomheder med under 250 (heltidsbeskæftigede) medarbejdere og enten under 250 mio.kr. i omsætning eller en samlet balance på under 125 mio.kr. skal ikke udarbejde transfer pricing dokumentation. Hvis der er tale om flere virksomheder, som er koncernforbundne, gælder grænserne samtlige koncernforbundne enheder, som er omfattet af kursgevinstlovens § 4, stk. 2. Efter FSR’s opfattelse er det hverken hensigtsmæssigt eller rimeligt at forlange fuld transfer pricing dokumentation udarbejdet af eksempelvis danske virksomheder ejet af udenlandske koncerner, som alene har en meget beskeden kontrolleret omsætning, men som på grund af koncernens størrelse i udlandet ikke er fritaget i henhold til forslaget til § 3 B, stk. 5. Tilsvarende gør sig gældende for danske koncerner med beskeden intern omsætning. Der bør efter FSR’s opfattelse udover stk. 5 også være 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.

6. Koncernforbundne virksomheder

Udvidelse af reglerne til også at gælde rent danske transaktioner giver yderligere behov for at afgrænse koncernbegrebet i kursgevinstlovens § 4, stk. 2, herunder begrebet fælles kreds af aktionærer.

FSR skal foreslå, at samhandel mellem børsnoterede selskaber (og disses respektive koncernforbundne selskaber) fritages for dokumentationspligten, selvom de børsnoterede selskaber har overlappende aktionærkreds. For sådanne virksomheder er der i forvejen tilstrækkelig værn til at sikre, at transaktioner foregår på arms længde vilkår.

7. Bøder

Efter lovforslaget skal der være adgang til at give bøder ved mangelfuld transfer pricing dokumentation eller ved fejlagtige oplysninger om, hvorvidt man er forpligtet til at udarbejde transfer pricing dokumentation. Der er derimod ikke nærmere oplysninger om bødestørrelserne, men FSR går ud fra, at der, når forslaget fremlægges for Folketinget, vil være en mere udførlig omtale af, hvilke situationer der kan medføre bøder og ikke mindst, hvor store de pågældende bøder bliver. Det bør i denne forbindelse holdes for øje, at den omvendte bevisbyrde, der kan følge af utilstrækkelig transfer pricing dokumentation, er en del af straffen, ligesom det ikke er givet, at en virksomheds transfer priser er forkerte, blot fordi dokumentationen findes utilstrækkelig.

8. Omkostningsgodtgørelse

Som bestemmelsen er affattet kan den betyde, at der aldrig opnås godtgørelse for udgifter vedrørende transfer pricing sager. Selv om der er udarbejdet en god dokumentation, kan det forekomme, at skattemyndighederne stiller spørgsmål til indholdet af dokumentationen og afkræver virksomheden yderligere oplysninger mv. Myndighederne kan endvidere være uenige i den interne prisfastsættelse, selv om der er udarbejdet en god dokumentation. I en sådan situation kan virksomheden bl.a. overveje at styrke den allerede udarbejdede dokumentation, f.eks. ved at inddrage yderligere sammenligningsgrundlag. Er priserne f.eks. fastsat efter resale price metoden, og der er anvendt uafhængige sammenlignelige transaktioner, kan virksomheden vælge at understøtte denne metode med en anden metode, hvor der søges efter sammenlignelige transaktioner i databaser. I denne situation bør det være muligt at opnå omkostningsgodtgørelse, idet dokumentationen allerede var fyldestgørende. Det afgørende kriterium bør vel være, om virksomheden i forvejen rådede over en fyldestgørende dokumentation.

9. Betalingskorrektion, jf. ligningslovens § 2, stk. 4

Ligningslovens § 2, stk. 4, foreslås ved lovforslaget ændret, men det bør efter FSR's opfattelse overvejes, om der er problemer i relation til EU-retten. For grænseoverskridende transaktioner er det et krav for betalingskorrektion, at den udenlandske skattemyndighed har foretaget en korrektion svarende til den danske korrektion. Med andre ord stilles der krav om, at de danske og udenlandske skattemyndigheder er enige om en korrektion. Hvis dette ikke er tilfældet, kan der ikke foretages betalingskorrektion. For indenlandske transaktioner opstår dette problem i sagens natur ikke.

10. Forlænget ligningsfrist

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

Henset til den betydelige dokumentationsforpligtelse, der nu foreslås indført for danske virksomheder, 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 mulighed for korrektion, hvis ændringerne initieres af udenlandske skattemyndigheder.

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

11. Ikrafttræden – hidtidige regler i strid med EU

Da de eksisterende oplysnings- og dokumentationsregler er i strid med EU-retten, som det også anføres i forslaget, bør disse ikke forsøges håndhævet for grænseoverskridende transaktioner. Der bør således alene ske håndhævelse af de nye oplysnings- og dokumentationsregler, når disse får virkning.

12. Frist til at færdiggøre transfer pricing dokumentation

I de fleste lande, hvor der er mulighed for bødestraf i forbindelse med transfer pricing dokumentation, gives der først bøder, når en virksomhed efter en vis frist ikke indsender fornøden dokumentation. Der er næppe rimelig baggrund for, at Danmark på dette punkt bør have regler, som er skrapere end reglerne i de lande, vi normalt sammenligner os med.

I udkast til skema om erklæring vedrørende transfer pricing forhold er der i spørgsmål 2 lagt op til, at det i visse tilfælde vil være tilstrækkeligt, hvis virksomheden er i besiddelse af fornødent grundmateriale, således at transfer pricing dokumentationen kan udarbejdes indenfor en måned. Denne fleksibilitet i den administrative belastning af virksomhederne synes ikke at være afspejlet i øvrigt i bemærkningerne eller i lovteksten. Det er FSR's opfattelse, at det bør være tilstrækkeligt, at virksomhederne ligger inde med en dokumentation og et grundmateriale som gør, at der indenfor en måned kan udarbejdes en tilfredsstillende transfer pricing dokumentation.

13. Hvornår skal dokumentationen være udarbejdet?

Hvis det er tanken, at dokumentationen senest skal foreligge på selvangivelsestidspunktet, bør dette fremgå direkte af loven. Det fremgår således flere steder i bemærkningerne, at dokumentationen skal være færdig på selvangivelsestidspunktet.

Vi står naturligvis gerne til rådighed for uddybning af ovenstående.

Med venlig hilsen

John Bygholm
formand for Skatteudvalget

Niels Ebbe Andersen
fagdirektør