

Skatteministeriet
Den

J.nr. 2005-711-0046

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 spørgsmål nr. 9-15 af 3. marts 2005.

Kristian Jensen

/ Ivar Nordland

Spørgsmål 9: Vil ministeren nærmere redegøre for, hvorfor ministeren efter høringsrunden har valgt at lade revisorerklæringen udgå?

Svar: Tanken bag revisorerklæringen var, at den skulle anvendes til at identificere transaktioner, hvor der ikke er udarbejdet dokumentation eller hvor den udarbejdede dokumentation ikke opfylder kravene. Det vil sige, at revisorerklæringen var tænkt som et ekstra udvælgelsesværktøj.

Det viste sig imidlertid efterfølgende, at såfremt revisor skal erklære sig om, hvorvidt selskabet har opfyldt dokumentationspligten, så kræver det, at revisor foretager en egentlig revision.

Revisor reviderer selskabets årsregnskab og skal i den forbindelse sikre, at indtægter og udgifter vedrørende interne overdragelser er medtaget korrekt. For så vidt angår skattesiden har revisor derimod ikke pligt til at revidere de interne afregningspriser. At alle indtægter er korrekt medtaget og at alle forpligtelser er registreret, påhviler alene selskabet. Revisor reviderer ikke selskabets selvangivelse.

Det skal bemærkes, at de interne afregningspriser, der anvendes i årsregnskabet ikke nødvendigvis er de samme, som skal anvendes skattemæssigt (armslængde princippet). Det betyder også, at skattemyndighedernes eventuelle korrektion af de interne afregningspriser ikke medfører en tilsvarende korrektion af årsregnskabet.

Det er regeringens opfattelse, at det vil være for vidtgående at stille krav om en egentlig revision. Begrundelsen herfor er flerleddet. Det er selskabets ansvar, at dokumentationspligten overholdes, erklæringen vil i givet fald skulle afgives hvert år, der skal i forvejen årligt afleveres et oplysningsskema sammen med selvangivelsen og endelig vil der ikke være proportionalitet mellem skattemyndighedernes udbytte af erklæringen og den administrative belastning af selskabet.

Regeringen har i stedet valgt at indføre bøder for manglende eller mangelfuld opfyldelse af dokumentationspligten.

Spørgsmål 10: Mener ministeren ikke, det er relevant, at de ansvarlige - selskabets ledelse og revisorer - udtaler sig om, hvorvidt selskabet har opfyldt oplysningspligten og dokumentationspligten?

Svar: Oplysningspligten opfyldes ved, at selskabet skal udfylde et af ToldSkat udarbejdet oplysningsskema om kontrollerede transaktioner. Oplysningsskemaet udgør et bilag til selvangivelsen og skal dermed afleveres sammen med denne. Det er

opfattelsen, at der ikke derudover er behov for udtalelser fra hverken selskabet eller revisorer om, hvorvidt selskabet har opfyldt oplysningspligten.

Dokumentationspligten indebærer, at selskabet på skattemyndighedernes begæring skal aflevere den udarbejdede dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for de kontrollerede transaktioner. Det vil ad denne vej være muligt for skattemyndighederne at kontrollere, om selskabet har opfyldt dokumentationspligten. Hvis det måtte vise sig ikke at være tilfældet, kan selskabet efter lovforslaget blive pålagt en bøde. Det er opfattelsen, at dette er en bedre fremgangsmåde til sikring af, at dokumentationspligten overholdes end en erklæring fra selskabet om, hvorvidt de har opfyldt dokumentationspligten.

Det kan tilføjes, at selskabet derudover via underskriften på selvangivelsen skriver under på, at de selvangivne beløb er korrekte, og dermed at de interne afregningspriser opfylder armslængde princippet.

For så vidt angår revisorudtalelser om overholdelse af dokumentationspligten, kan henvises til svaret på spørgsmål 9.

Spørgsmål 11: Hvorledes vil ministeren sikre, at der - i forlængelse af høringssvaret fra Skatterevisorforeningen - er tale om reel dokumentation, og ikke bare en beskrivelse af det pågældende selskabs politik?

Svar: Det følger af den gældende lovtekst, at dokumentationen skal være af en sådan art, at den kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter. Heri ligger, at dokumentationen skal indeholde mere end en ren beskrivelse af selskabets/koncernens transfer pricing politik. Lovgrundlaget er således i orden for at kræve en ordentlig dokumentation.

Problemet har været, at selskaberne ikke har levet op til lovens krav. Der blev i 2003 gennemført en undersøgelse som viste, at knap halvdelen af selskaberne havde udarbejdet en dokumentation, der var af en sådan karakter, at den ikke umiddelbart kunne danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår for de kontrollerede transaktioner er fastsat i overensstemmelse med armslængde princippet.

Dette er baggrund for, at der foreslås indsat en bestemmelse om, at told- og skatteforvaltningen fastsætter regler om indholdet af dokumentationen. Det er meningen, at der hermed skal fastsættes fastere rammer for, hvad dokumentationen skal indeholde. Det følger af lovbemærkningerne, at det skal indgå som et ufravigeligt krav i

de nye regler, at dokumentationen som et minimum indeholder oplysninger af en sådan karakter, at skattemyndighederne kan foretage en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med armlængde princippet. Dette indebærer bl.a., at dokumentationen ud over en beskrivelse af virksomheden, transaktionerne og de økonomiske forhold skal indeholde en såkaldt funktions- og risikoanalyse.

Derudover må det forventes, at muligheden for at pålægge bøder for manglende eller mangelfuld dokumentation, vil medføre et øget incitament til at udarbejde en ordentlig dokumentation.

Endelig skal bemærkes, at skattemyndighederne i forbindelse med ligningen har adgang til at kræve yderligere dokumentation, hvis der vurderes at være behov herfor.

Spørgsmål 12: Vil ministeren redegøre for, hvorledes dette lovforslag hænger sammen med lovforslag L 121 om tvungen sambeskatning samt lovforslag L 119 (tynd kapitalisering) fra folketingsåret 2003-04, herunder hvorledes de tre regelsæt er samordnet?

Svar: Efter reglerne i *ligningslovens* § 2 skal transaktioner mellem interesseforbundne parter (kontrollerede transaktioner) opfylde *armlængde princippet* - priser og vilkår skal være i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter. Reglerne omfatter handelsmæssige og økonomiske transaktioner, f.eks. overdragelse af aktiver og ydelse af lån.

Ligningslovens § 2 omfatter transaktioner mellem

- selskaber, hvor det ene selskab direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller råder over mere end 50 pct. af stemmerne i det andet selskab.
- et selskab og en person, hvor personen direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller råder over mere end 50 pct. af stemmerne i det andet selskab.
- selskaber, der er koncernforbundne, dvs. hvor samme aktionærkreds direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller råder over mere end 50 pct. af stemmerne i hvert af selskaberne.
- et fast driftssted og selskabet/personen.

Nærværende lovforslag *L 120* omhandler en ændring af reglerne i *skattekontrollovens* § 3 B om *oplysnings- og dokumentationspligt* i forhold til kontrollerede transaktioner. I dag omfatter disse regler kun grænseoverskridende kontrollerede transaktioner, mens reglerne i *ligningslovens* § 2 omfatter såvel indenlandske som grænseoverskridende transaktioner. Ved *L 120* foreslås det, at reglerne om oplysnings- og dokumentationspligt også skal omfatte indenlandske transaktioner. I udgangspunktet vil

der dermed være identitet mellem de transaktioner, der omfattes af armslængde princippet (ligningslovens § 2) og de transaktioner, der omfattes af oplysnings- og dokumentationspligten (skattekontrollovens § 3 B), idet ”kontrollerede transaktioner” defineres dermed på samme måde.

For så vidt angår dokumentationspligten foreslås det dog, at denne kun i begrænset omfang skal omfatte små og mellemstore virksomheder. Små og mellemstore virksomheder skal alene dokumentere kontrollerede transaktioner med personer/selskaber/faste driftssteder, der involverer et land uden for EU/EØS, som Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med. Små og mellemstore virksomheder er defineret som virksomheder, der på konsolideret basis har under 250 ansatte og en årlig balance på under 125 mio. kr. eller en årlig omsætning på under 250 mio. kr.

Lovforslag *L 119* indeholdt bl.a. en ændring af reglerne i *selskabsskattelovens § 11 om tynd kapitalisering*. Disse regler omhandler koncerninterne lån (kontrolleret gæld) og går ud på, at retten til fradrag for renter og kurstab på kontrolleret gæld under visse betingelser beskæres, såfremt fremmedkapitalen (gælden) set i forhold til egenkapitalen overstiger forholdet 4:1.

Reglerne omfatter danske selskaber m.v., der har gæld til danske eller udenlandske selskaber. Det vil sige, at fradragsbeskæringen gælder, hvor

- det långivende selskab direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller råder over mere end 50 pct. af stemmerne i det låntagende selskab.
- det låntagende selskab direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller råder over mere end 50 pct. af stemmerne i det långivende selskab.
- det låntagende selskab og det långivende selskab er koncernforbundne, dvs. hvor samme aktionærkreds direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller råder over mere end 50 pct. af stemmerne i hvert af selskaberne.

Bortset fra at selskabsskattelovens § 11 ikke omfatter kontrollerede transaktioner mellem selskaber og personer, er koncerndefinitionen i henholdsvis ligningslovens § 2/skattekontrollovens § 3 B og selskabsskattelovens § 11 identisk.

At reglerne om fradragsbeskæring ikke omfatter situationer, hvor långiver er en person samtidig med at de kun gælder, hvis den kontrollerede gæld overstiger 10 mio. kr., betyder, at små og mellemstore virksomheder i vidt omfang undtages for reglerne om tynd kapitalisering.

Reglerne om tynd kapitalisering (fradragsbeskæring) er samordnet med reglerne i ligningslovens § 2 om armlængde princippet, idet der ikke indtræder fradragsbeskæring i det omfang det godtgøres, at en lignende finansiering kan opnås mellem uafhængige parter. Dette hænger igen sammen med reglerne i skattekontrollovens § 3 B om oplysnings- og dokumentationspligt, der kan understøtte, at armlængde princippet er opfyldt. L 120 betyder at også kontrolleret gæld, hvor et dansk selskab er långiver, bliver omfattet af oplysnings- og dokumentationspligt, jf. dog den nævnte undtagelse for små og mellemstore virksomheder, som også sikrer ensartethed i forhold til reglerne om tynd kapitalisering.

Ved lovforslag *L 121* foreslås bl.a. indført tvungen national *sambeskatning*. Den tvungne sambeskatning omfatter alle koncernforbundne danske selskaber.

En koncern defineres som udgangspunkt i overensstemmelse med koncerndefinitionen i årsregnskabsloven. Det vil sige, at der anses for at foreligge en koncernforbindelse, hvis det ene selskab direkte eller indirekte besidder eller på anden måde råder over flertallet (mere end 50 pct.) af stemmerettighederne i det andet selskab. Udover den situation hvor et selskab (moderselskabet) besidder flertallet af stemmerettighederne i datterselskabet omfatter definitionen f.eks. også den situation, hvor moderselskabet udøver en bestemmende indflydelse på datterselskabets driftmæssige og finansielle ledelse.

Koncernselskaber omfattet af sambeskatningsreglerne vil - i det omfang de har transaktioner med hinanden - som hovedregel tillige være omfattet af reglerne i ligningslovens § 2 om armlængde princippet, reglerne i skattekontrollovens § 3 B om oplysnings- og dokumentationspligt og reglerne i selskabsskattelovens § 11 om tynd kapitalisering. Definitionen af, hvornår der foreligger råden over et flertal af stemmerettighederne er lidt bredere end i forhold til ligningslovens § 2, skattekontrollovens § 3 B og selskabsskattelovens §11.

Når der foreligger tvungen national sambeskatning, kan man godt stille spørgsmålstegn ved, om der er behov for at de pågældende koncernselskaber tillige omfattes af reglerne i skattekontrollovens § 3 B om oplysnings- og dokumentationspligt og reglerne i selskabsskattelovens § 11 om tynd kapitalisering.

En undtagelse fra oplysnings- og dokumentationspligten og reglerne om tynd kapitalisering, for så vidt angår transaktioner/lån mellem selskaber, der er undergivet tvungen national sambeskatning, ville reelt betyde, at alle indenlandske transaktioner/lån undtages fra de to regelsæt. Dette vil imidlertid ikke være i overensstemmelse med EU-retten.

En undtagelse vil betyde, at reglerne vil få en udformning, hvor der pålægges særlige byrder for transaktioner mellem koncernselskaber, der er beliggende i hvert sit land. Derved vil det bl.a. blive mere byrdefuldt at placere et datterselskab i udlandet (et andet EU-land) end at placere datterselskabet i Danmark. Praksis fra EF-domstolen viser, at domstolen mener, at en sådan forskel i de byrder, der pålægges, ikke harmonerer med EU-reglerne om fri etableringsret.

Spørgsmål 13: Er ministeren i forlængelse af spørgsmål 12 enig i, at de tre regelsæt i de fleste tilfælde vil omfatte de samme koncerner og koncernselskaber?

Svar: Det er korrekt, at koncerner og koncernselskaber, der omfattes af reglerne om tvungen national sambeskatning, i de fleste tilfælde også vil falde ind under reglerne om oplysnings- og dokumentationspligt og reglerne om tynd kapitalisering.

Spørgsmål 14: Vil ministeren redegøre for, i hvilken størrelsesorden de bøder lovforslaget hjemler, vil være?

Svar: Bødeniveauet forestilles fastlagt således, at der ved manglende eller mangelfuld opfyldelse af dokumentationspligten skal betales en minimumsbøde svarende til to gange de sparede omkostninger ved ikke i første omgang at have udarbejdet dokumentationen eller den fulde dokumentation. Rettes der op herpå – den manglende dokumentation udarbejdes i den fornødne kvalitet – nedsættes bøden til det halve, dvs. en gang de sparede omkostninger. Hvis der yderligere bliver tale om en forhøjelse af indkomsten som følge af, at armslængde princippet ikke er opfyldt, forhøjes minimumsbøden med et beløb svarende til 10 pct. af indkomstforhøjelsen.

Det skal bemærkes, at det i sidste ende vil være op til domstolene at fastlægge bødeniveauet.

Der kan i øvrigt henvises til lovforslagets bemærkninger – de almindelige bemærkninger pkt. 3.3 og bemærkningerne til § 1, nr. 11.

Spørgsmål 15: Vil ministeren oplyse, om det er selskabet eller den ansvarlige ledelse i selskabet, der påtænkes at skulle idømmes bøder?

Svar: En eventuel bødestraf vil påhvile selskabet.

Det kan henvises til bemærkningerne til lovforslagets § 1, nr. 11.