

KANDIDATAFHANDLING AALBORG UNIVERSITET

INTERNATIONAL
TRANSFER
PRICING

Udarbejdet af:

Kristian Krøjgaard

Titelblad

Hovedområde: Skatteret
Opgaveform: Speciale
Afleveringsdato: 25.08.2008, Aalborg Universitet
Studieretning: Cand.merc.aud, 10. semester
Vejleder: John Engsig
Udarbejdet af: Kristian Krøjgaard, studienr.: 20031011

INDHOLDSFORTEGNELSE

1. Problemformulering	6
1.1 Indledning.....	6
1.2 Definition på transfer pricing	7
1.3 Hovedspørgsmål og motivation herfor.....	7
1.4 Afgrænsninger	9
1.5 Disposition	10
2.1 Tidligere bestemmelser om transfer pricing i dansk skatteret.....	11
2.2 Skattekontrollovens § 3B	11
2.3 Ligningslovens § 2	11
2.3 OECD	14
2.3.1 OECD's Modeloverenskomst.....	14
2.3.2 OECD's Transfer Pricing Guidelines	15
2.3.3 Betydning for dansk skatteret.....	15
2.4 EU.....	16
3. Skattepligtige omfattet af transfer pricing bestemmelserne i dansk skatteret	17
3.1 Indledning.....	17
3.2 LL § 2, stk. 1/SKL § 3B stk. 1 – pkt. 1+2	17
3.2.1 Juridiske personer.....	17
3.2.2 Bestemmende indflydelse.....	18
3.2.2.1 Bestemmende indflydelse på baggrund af ejerandele	18
3.2.2.2 Bestemmende indflydelse på baggrund af stemmerettigheder	19
3.2.2.3 Bestemmende indflydelse på baggrund af aftaler.....	20
3.3 LL § 2, stk. 1/SKL § 3B stk. 1 – pkt. 3	21
3.3.1 Sambeskatning.....	21
3.4 LL § 2, stk. 1/SKL § 3B stk. 1 – pkt. 4 + 5	22
3.4.1 Faste driftssteder generelt.....	22
3.4.2 Fast driftssted beliggende i udlandet	22
3.4.3 Fast driftssted beliggende i Danmark	22
3.5 LL § 2, stk. 1/SKL § 3B stk. 1 – pkt. 6	23
3.6 Omfattede typer af transaktioner	23
3.7 Oplysningspligten.....	23
4. Metoder til fastlæggelse af armslængdepriser	25
4.1. Indledning.....	25
4.2 De grundlæggende forudsætninger.....	25
4.3 Armslængde intervaller	26
4.4 Præsentation af metoderne	27
4.5 Valg mellem modellerne	27
4.6 Transaktionsbaserede metoder	28
4.6.1 The Comparable Uncontrolled Price Method (Den frie markedspris-metode)	28
4.6.1.1 Toldværdier som grundlag for armslængdepriser	29
4.6.1.2 Markedsstrategiers indflydelse på interne afregningspriser	29
4.6.1.3 Organisationer med markedslignende interne forhold	31
4.6.2 Videreforhandlingsmetoden	32
4.6.2.1 Bestemmelse af bruttoavanceprocenten	32
4.6.3 Kostpris plus avancemetoden	33
4.6.3.1 Bestemmelse af produktionsomkostningerne.....	34
4.6.3.2 Bestemmelse af bruttoavanceprocenten	35
4.7 Resultatbaserede metoder.....	35
4.7.1 Avancefordelingsmetoden.....	35
4.7.1.1 Bidragsanalysen.....	36
4.7.1.2 Residualanalysen	36
4.7.2 Den transaktionsbestemte nettoavancemetode	37
4.7.3 Globale metoder	37

4.8 Problemstillinger ved enkelte transaktionstyper.....	38
4.8.1 Omsætning af immaterielle værdier	38
4.8.1.1 Typer af immaterielle værdier	38
4.8.1.2 Særlige problemstillinger ved omsætningen af immaterielle værdier	39
4.8.1.2 Bestemmelse af armslængdepriser for immaterielle aktiver	39
4.8.1.3 Dansk praksis	41
4.8.2 Omsætning af service- og tjenesteydelser	41
4.8.2.1 Identifikation af service – og tjenesteydelser til beskatning.....	42
4.8.2.2 Bestemmelse af armslængdepriser for service- og tjenesteydelser	43
4.8.2.3 Dansk praksis	44
4.8.3 Omkostningsfordelingsaftaler	45
4.8.3.1 Armslængdeprøven	45
4.8.3.2 Indtræden, udtræden og ophævelse af aftale	47
4.8.4 Omsætning af fysiske varer	47
4.8.4.1 Dansk praksis	47
5. Dokumentation	49
5.1 Omfanget af dokumentationen, frister m.v.....	49
5.2. Begrænset dokumentationspligt for mindre virksomheder	50
5.2.1 Mindre virksomheder	50
5.2.2 Den begrænsede dokumentation.....	51
5.3 Uvæsentlige transaktioner	51
5.4 Konsekvenser af manglende opfyldelse af dokumentationspligten	52
5.4.1 Bødestraf	52
5.4.2 Skønmæssig ansættelse ved manglende dokumentation.....	53
5.5 Dokumentationsmaterialet.....	53
5.5.1 Beskrivelse af koncernen og de forretningsmæssige aktiviteter	53
5.5.2 Beskrivelse af de kontrollerede transaktioner	55
5.5.3 Sammenlignelighedsanalyse	56
5.5.4 Implementering af prisfastsættelsen	57
5.5.5 Skriftlige aftaler.....	57
5.5.6 Supplerende oplysninger og materiale	58
5.5.7 Databaseundersøgelser	58
6. Korrektioner	60
6.1 Primære korrektioner.....	60
6.1.1 Korrektionens væsentlighed	60
6.1.2 Modstående nedsættelser.....	61
6.1.3 Frister for den primære korrektion	61
6.1.3.1 Undtagelser.....	62
6.2 Korresponderende korrektion.....	62
6.2.1 Metoder til gennemførelse af den korresponderende korrektion.....	63
6.2.2 Genoptagelsesfrister	63
6.3 Sekundære korrektioner	64
6.3.1 OECD's holdning	64
6.3.2 Sekundære korrektioner i dansk ret.....	65
6.4 Godkendelsesprocedure.....	66
7. Løsning af internationale tvister vedrørende transfer pricing	67
7.1 Den gensidige aftaleprocedure	67
7.1.1 Initiativ og formkrav	68
7.1.2 Betydning af verserende og afsluttede skattesager.....	68
7.1.3 Indbringelsesfrist	69
7.1.4 SKATs mulige reaktioner på en anmodning om en gensidig aftale	70
7.1.5 Det praktiske forløb af den gensidige aftaleprocedure.....	70
7.1.6 Skatteyderens rettigheder i en gensidig aftaleprocedure	71
7.1.7 Afslutning af en gensidig aftaleforhandling	72
7.1.8 SKATs mulighed for at indgå gensidige aftaler	73

7.1.9 Tidsfrist for gennemførelse af en gensidig aftale	74
7.2 Advance Pricing Agreements	75
7.2.1 Fordele og ulemper ved Advance Pricing Agreements	75
7.2.2 Danske regler om forhåndsgodkendelser	77
7.2.2.1 Bindende ligningssvar	77
7.2.2.2. Bindende forhåndsbesked.....	78
7.3 EU's Voldgiftskonvention.....	79
7.3.1 Voldgiftskonventionens anvendelsesområde	80
7.3.1 Forhold som kan udelukke anvendelse af voldgiftskonventionen.....	81
7.3.1.1 Sideløbende national sagsbehandling.....	81
7.3.1.2 Straffesager.....	82
7.3.2 Voldgiftskonventionens procedure.....	82
7.3.2.1 Underretning af foretagendet.....	82
7.3.2.1 Gensidig aftaleprocedure.....	83
7.3.2.2 Voldgiftsprocedure.....	84
7.3.2.3 Ophævelse af dobbeltbeskatning.....	85
8. Konklusion	87
9. English Summary	91
10. Litteraturliste	95

1. Problemformulering

1.1 Indledning

I en verden hvor erhvervslivet bliver mere og mere internationaliseret er det naturligt at mange danske virksomheder etablerer sig i koncerner med selvstændige forretningsenheder i udlandet. Årsagerne kan være mange, men bl.a. et ønske om at være tæt på kunderne i udlandet samt muligheden for billig arbejdskraft kan være motiverende faktorer. Således kan en dansk koncern f.eks. tænke sig at etablerer sig med et administrationsselskab i Danmark, et produktionsselskab i et land med lave arbejdslønninger samt et eller flere salgsselskaber på dets hovedmarkeder.

Sådanne konstruktioner kan dog give anledning til en række skattemæssige problemstillinger. Således vil der typisk være en lang række transaktioner internt i koncernen. F.eks. køber et selskab i koncernen råvarer, sælger dem til et andet som forarbejder og sælger dem til et tredje. Administrationsselskabet leverer administrative ydelser til de øvrige koncernselskaber og modtager en betaling for dette. Et selskab i koncernen låner penge af et andet selskab i koncernen og betaler en rente for dette. En lang række andre transaktioner kan tænkes i praksis, men fælles for dem alle er, at den pris som sættes for transaktionerne påvirker det skattemæssige resultatet i de enkelte koncernselskaber. Hvis transaktionerne havde foregået mellem uafhængige parter, ville de modstridende interesser (sælger vil sælge så dyrt som muligt, mens køber vil købe så billigt som muligt for et givent produkt eller ydelse) havde sikret, at priserne ville kunne siges at være bestemt på armslængdevilkår. I et koncernforhold eksisterer en sådan modsætning ikke, og der er som udgangspunkt ikke nogen garanti for, at den pris som der sættes for en ydelse eller et produkt, der handles mellem to koncernforbundne selskaber er den samme, som ville sættes mellem uafhængige parter.

Lige meget hvordan de interne afregningspriser sættes, bliver det samlede resultat før skat for koncernen som helhed uforandret. Da der imidlertid kan være store forskelle på den hårdhed hvormed selskabsindkomst bliver beskattet i de enkelte lande, vil der være en fordel for den koncern, som kan sætte sine interne afregningspriser således, at en så stor del af koncernens samlede resultat som muligt bliver beskattet i det land hvor selskabsindkomst bliver beskattet mest lempelig. Dette kan f.eks. tænkes at foregå ved, at en koncerns produktionsselskab beliggende i et lavskattelands videresælger sine produkter til en kunstig høj pris til et salgsselskab beliggende i et højskattelands.

Problemet, som beskrives i det ovenstående, betegnes samlet som transfer pricing problemet. Altså det problem som opstår, når internationale koncerner tilrettelægger

deres interne afregningspriser og vilkår på en måde, som ikke afspejler de reelle økonomiske forhold, men i stedet har til formål at kanalisere den skattepligtige indkomst til lavt beskattede lande. Det er indlysende, at hvis en sådan praksis ikke søgtes begrænset, ville en lang række lande herunder Danmark gå glip af et stort skatteprovenu. De fleste lande i verden har derfor i deres lovgivning indføjet bestemmelser, som skal sikre, at de nationale virksomheder som er koncernforbundne eller på anden måde har sammenfaldende interesser med udenlandske selskaber handler på markedsmæssige vilkår og beskattes af den indkomst, som reelt er indtjent i landet. Også i den internationale ret findes en række bestemmelser og vejledninger, som søger at være med til løse problemer omkring transfer pricing. Disse nationale og internationale bestemmelser og vejledninger er emnet for dette speciale.

1.2 Definition på transfer pricing

Det er ikke specielt vanskeligt at definere begrebet transfer pricing, idet ordene, i den sammenhæng hvor de bruges, jo til dels er selvforklarende. Således definerer Jan Pedersen transfer pricing (problemet) som *“de problemer som opstår, når de internationale foretagender ved tilrettelæggelsen af deres interne omsætning og ved fastlæggelsen af vilkårene herfor tager skattemæssige hensyn”*¹. En mere præcis og uproblematiserende definition finder man dog hos Werlauff, som definerer transfer pricing som *“prisfastsættelsen ved national eller grænseoverskridende handelsmæssig og finansiel ressourceoverførsel mellem interesseforbundne virksomheder”*². Denne sidste definition beskriver det indhold, som jeg vil lægge i begrebet transfer pricing (TP) i dette speciale.

1.3 Hovedspørgsmål og motivation herfor

TP-området reguleres af en række nationale og internationale bestemmelser og vejledninger hvoraf nogle er bindende for myndigheder og virksomheder, mens andre blot er vejledende. Det er et nødvendigt grundlag for resten af specialet, at få redegjort for hvilke regler og vejledninger det primært drejer sig om, og hvorledes sammenhængen er mellem disse. Dette leder frem til det følgende hovedspørgsmål:

- Hvilke bestemmelser og vejledninger regulerer transfer pricing området, og hvorledes er sammenhængen mellem disse

Ikke alle grænseoverskridende transaktioner mellem virksomheder som på en eller anden måde må siges at have sammenfaldende interesser falder ind under de skatteretslige regler for

¹ Transfer Pricing i international skatteretlig belysning, side 4.

² Selskabsskatteret 2006/07, side 405.

TP og hvad dertil hører af dokumentationspligt og risiko for krav om korrektioner fra skattemyndighedernes side. Det er derfor vigtigt at få fastslået, hvilke kriterier en transaktion skal opfylde for at være omfattet af reglerne for TP. Dette leder frem til følgende hovedspørgsmål:

- Hvilke transaktioner er omfattet af reglerne for transfer pricing

Transaktionerne som falder ind under bestemmelserne for TP, skal som tidligere nævnt afregnes på armslængdevilkår. Virksomhederne må altså have sig dette grundlæggende princip for øje, når de bestemmer deres interne afregningspriser. I nogle tilfælde kan dette være en simpel proces, som f.eks. når der handles med standardvarer, hvor der findes en egentlig markedsbestemt listepriis. I mange andre tilfælde kan det dog i praksis ofte være en kompliceret affære at finde en uangribelig armslængdepris. Dette skyldes, at transaktionerne ofte vil indeholde produkter og ydelser, som er unikke for den enkelte koncern. Dette kan f.eks. være komponenter eller ydelser som indeholder internt oparbejdet teknisk knowhow, eller produkter hvis værdi skal afspejle en tidligere udført kostbar brandbuilding.

For at lette virksomhedernes arbejde med at finde de rette afregningspriser og myndighedernes arbejde med at kontrollere dem, findes der derfor en række metoder, som skattemyndighederne anbefaler virksomhederne at anvende ved deres prisfastsættelse. Dette leder frem til følgende hovedspørgsmål:

- Hvilke metoder findes der til fastsættelse af armslængdepriser

For de virksomheder hvis transaktioner er omfattet af reglerne for TP, findes der såvel nationalt som internationalt en lang række krav til den dokumentation, som skal kunne fremlægges som bevis for, at der er handlet på armslængdevilkår. Arbejdet med at fremskaffe og udarbejde denne dokumentation kan være ganske byrdefuld for den enkelte virksomhed, ligesom det kan få en række negative konsekvenser for de virksomheder, som ikke opfylder de formelle krav til dokumentationen. Det er derfor vigtigt at få beskrevet, hvilke krav der findes, og hvilke konsekvenser det kan have ikke at opfylde disse. Dette leder frem til følgende hovedspørgsmål:

- Hvilke krav findes der til dokumentation af transfer pricing, og hvilke konsekvenser har en manglende overholdelse heraf

I det tilfælde at skattemyndighederne konstaterer, at en transaktion ikke er gennemført på armslængdevilkår, må der ske en korrektion af den selvangivne indkomst vedrørende de

relevante transaktioner. Udover denne primære korrektion vil der være en række afledte effekter. Således vil den korrigeredes interesseforbundne transaktionspartners skattepligtige indkomst jo i sagens natur også være i uoverensstemmelse med armslængdeprincippet. Uoverensstemmelsen vil blot her være med talmæssig modsat fortegn i forhold til den virksomhed, hvor den primære korrektion foretages. Også her må der derfor ske en korrektion af den selvangivne indkomst. Endvidere kan det tænkes, at de værdioverførsler mellem de interesseforbundne parter som skattemyndighedernes gennemgang har blotlagt, kan få skattemæssige konsekvenser udover selve TP-korrektionerne. Dette leder frem til følgende hovedspørgsmål:

- Hvorledes korrigeres transaktioner som ikke er gennemført på armslængdevilkår

International TP adskiller sig fra national TP ved at involvere flere forskellige suveræne staters skattemyndigheder. Dette kan i praksis føre til, at interesseforbundne virksomheder hvis indkomst kræves korrigeret, kan opleve at blive udsat for dobbeltbeskatning. Forøger de danske skattemyndigheder f.eks. den skattepligtige indkomst for et i Danmark beliggende selskab som følge af interne afregningspriser i strid med armslængdeprincippet, må der ske en tilsvarende nedsættelse af indkomsten i det udenlandske selskab, hvormed transaktionerne er foregået. Skattemyndighederne i dette andet land kan imidlertid have en anden opfattelse af de transaktioner det drejer sig om og derfor nægte denne nedsættelse, hvorved dobbeltbeskatningen er en realitet. Det er klart, at sådanne tvister medfører en utilsigtet økonomisk ulempe for den enkelte koncern, ligesom dobbeltbeskatningen vel vil provokere en følelse af uretfærdighed hos de involverede skatteydere. Såvel nationalt som internationalt findes der derfor en række muligheder, som skatteyderne kan benytte sig af for at undgå dobbeltbeskatning i sådanne situationer. Dette leder frem til følgende hovedspørgsmål:

- Hvorledes løses internationale tvister ved transfer pricing korrektioner

1.4 Afgrænsninger

Opgaven vil blive skrevet ud fra en dansk synsvinkel, og der vil derfor ikke ske en særskilt gennemgang af udenlandske skattemyndigheders lovgivning og praksis på TP-området.

Hovedmålet med opgaven er at behandle TP-problematikken for så vidt angår 100 % erhvervmæssige transaktioner. Specialet vil derfor ikke beskæftige sig specifikt med transaktioner med fysiske personer og derved typisk transaktioner mellem selskab og hovedaktionærer.

Finansieringsforhold mellem interesseforbundne parter falder naturligt indenfor TP-området da indkomstgrundlaget ligesom ved andre transaktioner kan flyttes mellem landene ved at udforme renter, afdragsvilkår m.v. i strid med armslængde princippet. Finansiering mellem interesseforbundne parter adskiller sig dog fra de øvrige transaktioner ved den særlige problemstilling, som benævnes tynd kapitalisering. Herved forstås det forhold at et selskab finansieres gennem en meget stor fremmedkapital i form af udlån fra et moderselskab eller anden beherskende ejer. Under visse betingelser kan fradrag nægtes for renter opnået under sådanne forhold. Tynd kapitalisering er imidlertid et meget stort emne i sig selv, og det vil fylde uforholdsmæssigt meget af den samlede opgavetekst, hvis emnet skulle behandles fyldestgørende her. Finansieringsforhold vil derfor ikke blive specifikt gennemgået.

Dokumentationsbestemmelserne vil blive gennemgået i afsnit 5, men henset til afsnittets vægtning i opgaven vil gennemgangen af udformningen af selve dokumentationsmaterialet kun fremstå i hovedpunkter. Grundet de mange facetter af et foretagende som kan inddrages i dokumentationsmaterialet, ville afsnittet således blive særdeles omfangsrigt, hvis alle disse facetter skulle beskrives. Som en illustration af omfanget kan nævnes, at afsnittet omkring dokumentationsmaterialet i SKATs vejledning på området fylder omkring 100 A4 ark.

1.5 Disposition

I afsnit 2 gennemgås de danske retskilder vedrørende TP. Endvidere gennemgås hvilke udenlandske vejledninger der findes på området. I afsnit 3 gennemgås, hvilke skattepligtige som er omfattet af henholdsvis armslængdeprincippet og dokumentationspligten. I afsnit 4 gennemgås de metoder, som findes til at fastsætte armslængdepriser samt de grundlæggende forudsætninger for denne fastsættelse. Endvidere gennemgås der i dette afsnit, de særlige problemstillinger som kan vise sig ved bestemmelse af armslængdepriser for immaterielle aktiver, omsætning af service- og tjenesteydelser samt omsætning af fysiske varer. I afsnit 5 gennemgås de bestemmelser der findes for udarbejdelse af dokumentation for forbundne foretagender. I afsnit 6 gennemgås, hvorledes skattepligtig indkomst ved kontrollerede transaktioner, som findes ikke at være foretaget på armslængdevilkår, kan korrigeres. I afsnit 7 gennemgås de metoder, som der findes til at løse tvister vedrørende TP. Jeg vil komme ind på den gensidige aftaleprocedure, Advance Pricing Agreements og EU's Voldgiftskonvention.

2. Retskilder

2.1 Tidligere bestemmelser om transfer pricing i dansk skatteret

Den danske skattelovgivning har i en lang årrække indeholdt regler om TP. Således blev der med virkning for skatteåret 1962/63 i Selskabsskattelovens § 12 skabt hjemmel til at foretage TP korrektioner i dispositioner mellem et dansk selskab og et udenlandsk selskab. Betingelserne for at foretage korrektionerne var, at det danske selskab var kontrolleret af det udenlandske selskab, samt at transaktionerne mellem disse ikke var foregået på vilkår, som uafhængige parter ville have accepteret i en tilsvarende situation. Til trods for dette mente de danske skattemyndigheder ikke, at lovgivningen var tilstrækkelig. Dette skyldtes hovedsagelig at domstolene var utilbøjelige til at acceptere foretagne korrektioner³. Som eksempel på dette kan nævnes en af de mere omtalte sager fra 70'erne, hvor ligningsmyndighederne granskede selvangivelserne for 7 olieselskaber på det danske marked. Granskningen førte i første omgang til det resultat, at ligningsmyndighederne forhøjede indkomsten skønsmæssigt for 4 af selskaberne baseret på en sammenligning af bruttoavancer. Slutresultatet for ligningsmyndighederne blev dog, at de senere måtte se 3 af forhøjelserne blive afvist ved Landsskatteretten og domstolene (se TfS 1987 nr. 60 og TfS 1987)⁴.

2.2 Skattekontrollovens § 3B

For at lette skattemyndighedernes kontrolarbejde samt at styrke deres bevismæssige stilling ved korrektioner gennemførtes Lov nr. 131 af 25.2.1998 om oplysningspligt vedrørende koncerninterne transaktioner. Herved blev der i Skattekontrollovens (SKL) § 3B indført en oplysnings- og dokumentationspligt for priser og vilkår i internationale interndispositioner⁵.

2.3 Ligningslovens § 2

Som nævnt ovenfor var der en udbredt opfattelse af, at den dagældende SEL § 12 var utilstrækkelig til at få gennemført internationale korrektioner i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Det skulle dog blive en sag omkring rent nationale transaktioner, som skulle blive udslagsgivende for, at vi i den danske skattelovgivning fik den hovedbestemmelse omkring TP, som vi har i dag. Således blev der i Højesterets dom i TfS 1998 nr. 199 og i retsforliget ved Højesteret i TfS 1998 nr. 238 skabt tvivl om selve hjemmelsesgrundlaget for TP-korrektioner. Sagen drejede sig om en hovedaktionær som

³ Transfer Pricing – i international belysning, side 34.

⁴ International Skatteret, side 373-375.

⁵ Transfer Pricing – i international belysning, side 54.

havde ydet sit hovedaktionærselskab et rentefrit lån. Skattemyndighederne havde som en følge heraf i overensstemmelse med dagældende praksis fikseret en renteindtægt med den begrundelse, at parterne var interesseforbundne, og at den manglende forrentning ikke kunne siges at være på markedsvilkår. Højesteret statuerede dog, at der ikke var hjemmel i lovgivningen til den foretagne rentefiksering, og at en beskatning derfor alene kunne ske, hvis parterne havde søgt at omgå skattelovgivningen med arrangementet. Dette fandtes ikke at være tilfældet, hvorfor aftalen om rentefrihed ikke kunne tilsidesættes. Set fra Folketingets side var der nu ikke bare skabt tvivl om hjemlen til rentefiksering, men også til hjemlen til korrektioner generelt. Dette var set fra lovgivers side særligt uheldigt, da Folketinget blot få dage forinden havde indført de formelle regler om koncerninterne transaktioner i SKL § 3 jf. ovenfor. Denne bestemmelse ville jo være formålsløs, hvis der i den materielle lovgivning ikke var hjemmel til at gribe korrigerende ind overfor de transaktioner, som SKL § 3 skulle være med til at dokumentere. Som en følge af disse forhold så Folketinget sig nødsaget til at indføre en direkte hjemmel til korrektioner af transaktioner mellem interesseforbundne parter der ikke foretages på armslængde vilkår. Bestemmelsen blev tilføjet med Ligningslovens (LL) § 2⁶.

LL § 2 udgør i dag sammen med SKL § 3B hovedbestemmelserne omkring TP i dansk skatteret. Hertil kommer en række bestemmelser i Skattekontrolloven og Skatteforvaltningsloven som regulerer en række forhold omkring frister, sanktioner, omkostningsgodtgørelse m.v. Disse bestemmelser vil blive omtalt senere i specialet, hvor de er relevante.

LL § 2 lyder i sin nuværende form således:

§ 2. Skattepligtige,

- 1) hvorover fysiske eller juridiske personer udøver en bestemmende indflydelse,
- 2) der udøver en bestemmende indflydelse over juridiske personer,
- 3) der er koncernforbundet med en juridisk person,
- 4) der har et fast driftssted beliggende i udlandet,
- 5) der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med et fast driftssted i Danmark, eller
- 6) der er en udenlands fysisk eller juridisk person med fast driftssted efter kulbrinteskattelovens § 21, stk. 1 eller 4,

skal ved opgørelsen af den skatte- eller udlodningspligtige indkomst anvende priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med ovennævnte fysiske og juridiske personer og faste driftssteder (kontrollerede transaktioner) i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter. Med juridiske personer i nr. 1 og stk. 3 sidestilles selskaber og foreninger m.v., der efter danske skatteregler ikke udgør et selvstændigt skattesubjekt, men hvis forhold er reguleret af selskabsretlige regler, en selskabsaftale eller en foreningsvedtægt.

Stk. 2. Ved bestemmende indflydelse forstås ejerskab eller rådighed over stemmerettigheder, således at der direkte eller indirekte ejes mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller rådes over mere end 50 pct. af stemmerne. Ved bedømmelsen af, om den skattepligtige anses for at have bestemmende indflydelse på en juridisk person, eller om der udøves en bestemmende indflydelse over den skattepligtige af en juridisk eller fysisk person, medregnes aktier og stemmerettigheder, som indehaves af koncernforbundne selskaber, jf. stk. 3, af personlige aktionærer og deres nærtstående, jf. ligningslovens § 16 H, stk. 2, eller af en fond eller trust stiftet af moderselskabet selv eller af de nævnte koncernforbundne selskaber, nærtstående m.v. eller af fonde eller truster stiftet af disse. Tilsvarende medregnes ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af andre selskabsdeltagere, med hvem selskabsdeltageren har en aftale om udøvelse af fælles

⁶ SR-skat, 1999.0075, side 2, spalte 1.

bestemmende indflydelse. Tilsvarende medregnes ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af en person omfattet af kildeskattelovens § 1 eller et dødsbo omfattet af dødsboskattelovens § 1, stk. 2, i fællesskab med nærtstående eller i fællesskab med en fond eller trust stiftet af den skattepligtige eller dennes nærtstående eller fonde eller truster stiftet af disse. Som nærtstående anses den skattepligtiges ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer. Stedbarns- og adoptivforhold sidestilles med oprindeligt slægtskabsforhold.

Stk. 3. Ved koncernforbundne juridiske personer forstås juridiske personer, hvor samme kreds af selskabsdeltagere har bestemmende indflydelse, eller hvor der er fælles ledelse.

Stk. 4. En juridisk eller fysisk person anses for udenlandsk, hvis personen er hjemmehørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland, herunder efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Stk. 5. Ved ændringer i ansættelsen af den skatte- eller udlodningspligtige indkomst i henhold til stk. 1, kan den skattepligtige undgå yderligere følgeændringer (sekundære justeringer) ved at forpligte sig til betaling i overensstemmelse med de i stk. 1 anvendte priser og vilkår. Ved kontrollerede transaktioner med udenlandske fysiske og juridiske personer og faste driftssteder finder 1. pkt. kun anvendelse, såfremt den pågældende udenlandske skattemyndighed foretager en beskatning, der er i overensstemmelse med de priser og vilkår, der er lagt til grund ved ansættelsen af den skattepligtige indkomst i henhold til stk. 1.

Stk. 6. Det er en forudsætning for at nedsætte ansættelsen af den skatte- eller udlodningspligtige indkomst i henhold til stk. 1, at der foretages en korresponderende forhøjelse af den anden part. Det er en forudsætning for forhøjelse af anskaffelsessummen, at der foretages en korresponderende ansættelse af den anden part. Ved kontrollerede transaktioner med udenlandske fysiske eller juridiske personer og faste driftssteder er det en forudsætning, at den korresponderende indkomst medregnes ved indkomstopgørelsen i det pågældende andet land.

Den seneste ændring fandt sted ved lov nr. 343 af 18. april 2007 hvor bl.a. stk. 1, pkt. 5 og 6 samt stk. 6 blev indføjet.

SKL § 3B lyder i sin nuværende form således:

§ 3 B. Skattepligtige,

- 1) hvorover fysiske eller juridiske personer udøver en bestemmende indflydelse,
- 2) der udøver en bestemmende indflydelse over juridiske personer,
- 3) der er koncernforbundet med en juridisk person,
- 4) der har et fast driftssted beliggende i udlandet,
- 5) der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med et fast driftssted i Danmark, eller
- 6) der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med fast driftssted efter kulbrinteskattelovens § 21, stk. 1 eller 4,

skal i selvangivelsen afgive oplysninger om art og omfang af handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med ovennævnte fysiske og juridiske personer og faste driftssteder (kontrollerede transaktioner). Med juridiske personer i nr. 1 og stk. 3 sidestilles selskaber og foreninger m.v., der efter danske skatteregler ikke udgør et selvstændigt skattesubjekt, men hvis forhold er reguleret af selskabsretlige regler, en selskabsaftale eller en foreningsvedtægt. § 1, stk. 2, finder tilsvarende anvendelse.

*Stk. 2.*⁹⁾ Ved bestemmende indflydelse forstås ejerskab eller rådighed over stemmerettigheder, således at der direkte eller indirekte ejes mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller rådes over mere end 50 pct. af stemmerne. Ved bedømmelsen af, om den skattepligtige anses for at have bestemmende indflydelse på en juridisk person, eller om der udøves en bestemmende indflydelse over den skattepligtige af en juridisk eller fysisk person, medregnes aktier og stemmerettigheder, som indehaves af koncernforbundne selskaber, jf. stk. 3, af personlige aktionærer og deres nærtstående, jf. ligningslovens § 16 H, stk. 6, eller af en fond eller trust stiftet af moderselskabet selv eller af de nævnte koncernforbundne selskaber, nærtstående m.v. eller af fonde eller truster stiftet af disse. Tilsvarende medregnes ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af andre selskabsdeltagere, med hvem selskabsdeltageren har en aftale om udøvelse af fælles bestemmende indflydelse. Tilsvarende medregnes ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af en person omfattet af kildeskattelovens § 1 eller et dødsbo omfattet af dødsboskattelovens § 1, stk. 2, i fællesskab med nærtstående eller i fællesskab med en fond eller trust stiftet af den skattepligtige eller dennes nærtstående eller fonde eller truster stiftet af disse. Som nærtstående anses den skattepligtiges ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer. Stedbarns- og adoptivforhold sidestilles med oprindeligt slægtskabsforhold.

Stk. 3. Ved koncernforbundne juridiske personer forstås juridiske personer, hvor samme kreds af aktionærer har bestemmende indflydelse, eller hvor der er fælles ledelse.

Stk. 4. En juridisk eller fysisk person anses for udenlandsk, hvis personen er hjemmehørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland, herunder efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Stk. 5. De selvangivelsespligtige skal udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for de kontrollerede transaktioner, jf. dog stk. 6. Den skriftlige dokumentation skal på told- og skatteforvaltningens begæring forelægges denne og 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. Skriftlig dokumentation i form af databaseundersøgelser skal alene udarbejdes, såfremt told- og skatteforvaltningen anmoder herom, og med en frist på minimum 60 dage. Der skal ikke udarbejdes skriftlig dokumentation for kontrollerede transaktioner, der i omfang og hyppighed er uvæsentlige. Told- og skatteforvaltningen fastsætter regler for indholdet af den skriftlige dokumentation. De fastsatte regler skal godkendes af Skatterådet.

Stk. 6. Skattepligtige, der alene eller sammen med koncernforbundne virksomheder, jf. stk. 7, har under 250 beskæftigede og enten har en årlig samlet balance på under 125 mio. kr. eller en årlig omsætning på under 250 mio. kr., skal, idet stk. 5, 2.-5. pkt., finder tilsvarende anvendelse, alene udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for

- 1) kontrollerede transaktioner med fysiske og juridiske personer, der er hjemmehørende i en fremmed stat, der ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, og som samtidig ikke er medlem af EU eller EØS,
- 2) kontrollerede transaktioner med et fast driftssted, der er beliggende i en fremmed stat, der ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, og som samtidig ikke er medlem af EU eller EØS, og
- 3) kontrollerede transaktioner med et fast driftssted, der er beliggende i Danmark, forudsat at den skattepligtige, jf. stk. 1, nr. 5, er hjemmehørende i en fremmed stat, der ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, og som samtidig ikke er medlem af EU eller EØS.

Stk. 7. Ved opgørelsen af størrelsesgrænserne i stk. 6 medregnes juridiske personer, der er koncernforbundne med den skattepligtige, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2. Ved opgørelse af den samlede balance bortses dog fra gæld og fordringer mellem den skattepligtige og

koncernforbundne juridiske personer samt kapitalandele i koncernforbundne juridiske personer ejet af den skattepligtige og omvendt. Ved opgørelse af omsætningsgrænsen bortses fra omsætning mellem den skattepligtige og koncernforbundne juridiske personer.

Stk. 8. Såfremt den skattepligtige ikke har udarbejdet dokumentation efter stk. 5 eller 6, finder § 5, stk. 3, anvendelse, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner.

Den seneste ændring fandt sted ved lov nr. 1534 af 19. december 2007 hvor stk. 9 omkring udenlandske forsikringsvirksomheder blev ophævet.

2.3 OECD

2.3.1 OECD's Modeloverenskomst

Set fra en teoretisk synsvinkel ville det være bedst, hvis der udarbejdes en multinational traktat som indeholdt udførlige regler om TP, samt etableredes en international domstol som kunne dømme i mellemstatlige sager om TP. Da dette imidlertid ville betyde, at de enkelte stater måtte afgive deres skattesuverænitet indenfor området, er dette rent politisk ikke muligt. Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD) har dog gennem udgivelse af deres Modeloverenskomst og Transfer Pricing Guidelines for multinational Enterprises and Tax Administration været med til at skabe fælles retningslinier på området.

Modeloverenskomsten er således det overordnede udgangspunkt for indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem OECD-lande, samt en stigende andel af de dobbeltbeskatningsoverenskomster som indgås mellem lande udenfor OECD-landene. Af størst interesse for TP-området er Modeloverenskomstens artikel 9 om associerede foretagender. I denne artikel defineres hvad OECD forstår ved armslængdeprincippet, ligesom det tilkendegives, at et land har ret til at korrigere et internationalt foretagendes skattepligtige indkomst, hvis denne ikke er opgjort i overensstemmelse med dette armslængdeprincip. Artiklen bestemmer endvidere, at hvis indkomsten korrigeres i et land i overensstemmelse med armslængdeprincippet, skal indkomsten korrigeres tilsvarende den anden vej hos det foretagende i det andet land, som transaktionerne er foregået med. Denne modsatte transaktion skal dog kun foretages, hvis landets skattemyndigheder er enige i den foretagne korrektion i det andet land.

Af betydning for TP-området er også modeloverenskomstens artikel 25, som forpligter landene til at indgå forhandlinger, i så fald en skatteyder, som bliver udsat for dobbeltbeskatning som følge af TP-korrektioner, anmoder herom⁷.

⁷ SKATs vejledning: Transfer Pricing; Kontrollerede transaktioner; Dokumentationspligt, afsnit 3.1.

2.3.2 OECD's Transfer Pricing Guidelines

OECD har siden slutningen af 1970'erne udgivet en række rapporter om armslængdeprincippet. I 1995 udsendte OECD således deres Transfer Pricing Guidelines, som giver overordnede retningslinier for prisfastsættelsen af grænseoverskridende transaktioner. Disse retningslinier nyder international anerkendelse idet ikke kun OECD-lande, men også andre lande anvender principperne heri.

OECD's Guidelines indeholder 8 kapitler samt 3 annekser. Kapitel 1 beskriver indledningsvis armslængde-princippet samt dets anvendelse. Kapitel 2 og 3 beskriver de metoder som anerkendes af OECD til prisfastsættelse af grænseoverskridende transaktioner. I kapitel 4 redegøres for de administrative muligheder som findes til at undgå og løse TP-tvister. Kapitel 5 giver retningslinier for hvilke former for dokumentation, som OECD mener, er egnet til at vise at transaktioner er gennemført på armslængdevilkår. Retningslinierne er rettet mod såvel skatteydere som skattemyndigheder. Kapitel 6 og 7 omhandler prisfastsættelse af immaterielle aktiver samt koncerninterne tjenesteydelser. Kapitel 8 omhandler omkostningsaftaler. De tre annekser omhandler procedurer for at holde Guidelines ajour, eksempler på anvendelse af Guidelines samt de såkaldte Advance Pricing Arrangements som kan indgås for at fastsætte hvilke prisfastsættelsesmetoder m.v. som kan anvendes på fremtidige transaktioner mellem interesseforbundne parter⁸. Guidelines opdateres løbende og den næste version kommer ifølge OECD's hjemmeside i løbet af 2008.

2.3.3 Betydning for dansk skatteret

Da der som tidligere nævnt ikke eksisterer nogen egentlig international skatteret, er OECD's Guidelines ikke formelt bindende for medlemsstaterne, hvorfor TP-problemer som udgangspunkt skal vurderes med udgangspunkt i den nationale skatteret. OECD's Guidelines antages dog at have en betydelig international fortolkningsværdi for medlemslandene, medmindre de har taget forbehold herfor eller har udarbejdet særregler. Dette skyldes, at Guidelines er OECD's formelle kommentarer til Modeloverenskomstens artikel 9 og derved har en autoritativ fortolkningsværdi. Endvidere er det af betydning, at de nationale bestemmelser om TP hos medlemsstaterne oftest består af generelle og normative formuleringer der har karakter af principbeskrivelser. Den nationale lovgivning vil derfor ikke være tilstrækkelig til at opnå brugbare resultater i praksis, hvorimod Guidelines mere udførlige anbefalinger i højere grad er umiddelbart anvendelige.

⁸ SKATs vejledning: Transfer Pricing; Kontrollerede transaktioner; Dokumentationspligt, afsnit 3.2.

I Danmark er OECD's Guidelines en integreret del af skatteretten. Dette skyldes, at bemærkningerne til lovforslaget til Lov nr. 131 af 25.2.1998 hvor SKL § 3B blev indført, indeholdt et udførligt referat af retningslinierne i Guidelines. Disse retningslinier indgår derfor i retskildehierarkiet på linie med lovforarbejder. Guidelines er endvidere indarbejdet i cirkulære nr. 84 af 15. juni 1998 (*Cirkulære om transfer pricing regler til de statslige og kommunale skattemyndigheder*), som blev udarbejdet i forbindelse med indførelsen af SKL § 3B.⁹ En gengivelse af principperne i Guidelines finder man også i Ligningsvejledningen.

2.4 EU

I 1990 undertegnede de daværende EF-stater "*Konventionen om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med forbundne foretagenders overskud*" også kendt som EU's Voldgiftskonvention. Konventionen foreskriver en særlig procedure og voldgiftsbehandling af dobbeltbeskatningsproblemer udløst af transaktioner mellem interesseforbundne parter indenfor EU. Konventionen skal ses som et led i EU's bestræbelser på at harmonisere selskabsskattelegislationen og undgå at risikoen for dobbeltbeskatning vil virke som en teknisk handelshindring i strid med princippet om varernes og kapitalens fri bevægelighed indenfor Unionen¹⁰. Voldgiftskonvention vil blive nærmere gennemgået i afsnit 7.3.

I 2002 nedsatte EU-kommissionen endvidere en arbejdsgruppe i form af det såkaldte EU Joint Transfer Pricing Forum. Denne arbejdsgruppe består af en ekspert fra hver af EU-medlemsstaterne samt 10 eksperter fra erhvervslivet. Det overordnede formål er at arbejde for, at der indenfor principperne i OECD's Guidelines skabes mere ensartede skatteregler indenfor TP i EU-landene. Indtil videre er der 3 hovedresultater af arbejdsgruppens arbejde. For det første fremkom arbejdsgruppen i 2004 med et forslag til en række forbedringer af den ovenfor nævnte voldgiftskonvention manifesteret i et adfærdskodeks, som blev vedtaget af EU-kommissionen 7. december 2004. For det andet udarbejdede arbejdsgruppen i 2005 et forslag til, at koncerner indenfor EU skulle kunne vælge at udarbejde deres TP-dokumentation som en EU TP-dokumentation. Forslaget blev vedtaget af EU-kommissionen, som den 10. november 2005 offentliggjorde et adfærdskodeks for EU TP-dokumentationen. Endelig har EU-Kommissionen den 26. februar 2007 vedtaget et forslag fra arbejdsgruppen angående forbedring af proceduren omkring de såkaldte Advance

⁹ Transfer Pricing – i international belysning, side 174 - 175

¹⁰ Transfer Pricing – i international belysning, side 294, linie 1-10

Pricing Agreements indenfor EU¹¹. EU TP-dokumentation vil blive nærmere gennemgået i afsnit 5.5.8., mens Advance Pricing Agreements vil blive gennemgået i afsnit 7.2.

3. Skattepligtige omfattet af transfer pricing bestemmelserne i dansk skatteret

3.1 Indledning

I LL § 2, stk.1 og SKL § 3B, stk. 1 oplystes de skattepligtige som er omfattet af henholdsvis armslængdeprincippet og dokumentationspligten. Det ses, at der er overensstemmelse mellem de skattepligtige, som er omfattet af de 2 regelsæt. Dette er en naturlig følge af, at formålet med SKL §3B er at tilvejebringe dokumentation hos de skattepligtige, som er omfattet af armslængdeprincippet i LL §2 for, at de nu også agerer derefter. Nedenfor vil de enkelte kategorier af de omfattede skattepligtige i de 2 regelsæt blive gennemgået samlet.

3.2 LL § 2, stk. 1/SKL § 3B stk. 1 – pkt. 1+2

De omfattede skattepligtige i pkt. 1 og 2 defineres således:

(Skattepligtige:)

1. hvorover fysiske eller juridiske personer udøver en bestemmende indflydelse
2. der udøver en bestemmende indflydelse over juridiske personer

For det første er det her vigtigt at finde ud af, hvilke skattepligtige som kan være omfattet af begrebet juridiske personer. Der findes jo på internationalt plan mange andre selskabslignende konstruktioner end de A/S'er og ApS'er som kendes fra den danske selskabslovgivning. For det andet må det defineres, hvad der i praksis menes med bestemmende indflydelse.

3.2.1 Juridiske personer

Af lovteksten fremgår det, at juridiske personer i denne sammenhæng også omfatter selskaber og foreninger der efter danske skatteregler ikke udgør et selvstændigt retssubjekt, men hvis forhold er reguleret af selskabsretslige regler, en selskabsaftale eller en foreningsvedtægt.

Ved selskabsretslige regler forstås der egentlige lovregler som f.eks. aktieselskabslovens regler om kommanditaktieselskaber, ligesom deklaratoriske regler formuleret af den juridiske teori er omfattet som f.eks. reglerne om kommanditselskaber og interessentskaber. Nok så væsentligt for den internationale vinkel er det, at udenlandske lovregler kan være omfattet. Dette gælder f.eks. for den engelske lov The Limited

¹¹ http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/index_en.htm

Partnerships Act 1907, som fastlægger rammerne for et såkaldt Limited Partnership som i sin opbygning minder om et dansk kommanditselskab.

I de situationer hvor der ikke findes en lovgivning som regulerer selskabsdeltagernes forhold, lægges det til grund, om der findes en selskabsaftale. Altså en aftale som danner grundlag for den løbende regulering af selskabsdeltagernes indbyrdes forhold og vil udgøre det afgørende retsgrundlag i forhold til omverden, medkontrahenter og offentlige myndigheder. Der stilles ingen formkrav til en selskabsaftale, som derfor både kan være skriftlig og mundtlig¹².

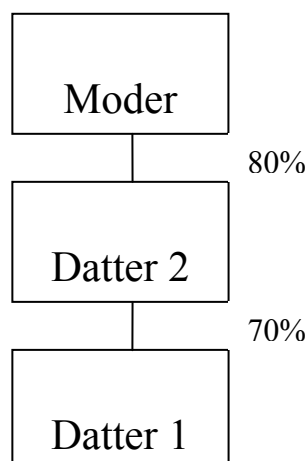
3.2.2 Bestemmende indflydelse

Ved bestemmende indflydelse i pkt. 1 og 2 forstås der ejerskab eller rådighed over stemmerettigheder således at der direkte eller indirekte ejes mere end 50 % af aktiekapitalen eller rådes over mere end 50 % af stemmerne. At et tal på lige netop 50 % ikke er nok, for at der er tale om bestemmende indflydelse i denne sammenhæng, er slået fast i en afgørelse fra Landsskatteretten fra 2005¹³, hvor der ikke skulle ske rentefiksering vedrørende et tilgodehavende mellem et moderselskab og dets datterselskab, da moderselskabet netop kun ejede 50 % af aktierne og stemmerettighederne.

3.2.2.1 Bestemmende indflydelse på baggrund af ejerandele

Hvis et moderselskab ejer over 50 % af aktiekapitalen i et datterselskab, er der som nævnt ovenfor tale om bestemmende indflydelse. Ejerskabet kan være direkte, som man f.eks. ser det i den helt simple konstruktion hvor en koncern består af et holdingselskab og et 100 % ejet datterselskab. Ejerandelen kan dog også være indirekte gennem andre selskaber. En selskabskonstruktion kunne f.eks. se sådan ud:

Figur 3a:



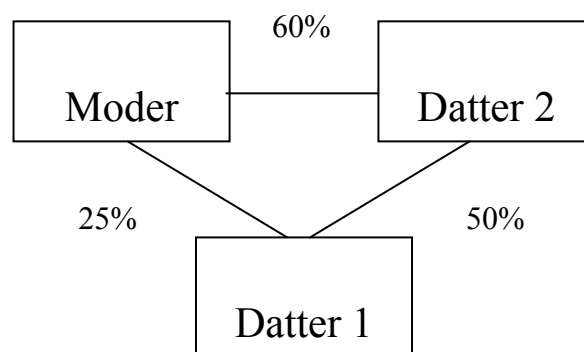
¹² Ligningsvejledningen S.I.2.1

¹³ SKM2005.442 LSR

Her vil der være tale om bestemmende indflydelse, idet moder ejer 56 % af aktiekapitalen i datter 2. Dette skyldes, at når moder ikke ejer hele aktiekapitalen i datter 2, så skal kun den forholdsmæssige del af datters 2 aktier i datter 1, der svarer til moderselskabets ejerandel af datter 2 medregnes. I dette eksempel kan ejerandelen altså regnes ud som $80 \% \times 70 \% = 56 \%$. Havde moder kun ejet 70 % af aktierne i datter 2, havde regnestykket set ud således: $70 \% \times 70 \% = 49 \%$ og der havde altså ikke været tale om bestemmende indflydelse på baggrund af ejerandele.

En ejerandel på over 50 % kan også etableres ved en blanding af direkte og indirekte ejerskab som det f.eks. ses i nedenstående selskabskonstruktion.

Figur 3b:



Her vil moderen have en ejerandel på 55 % i datter 1, som kan bestemmes som $25 \% + (60 \% \times 50 \%)$. Havde moders ejerandel i datter 2 været 50 % i stedet for de 60 % havde ejerandelen i datter 1 været lige netop 50 % og ville således falde uden for kontrollerende indflydelse efter ejerandele.

Det skal bemærkes, at der skal ses bort fra datterselskabets egne aktier ved beregningen af, om moder har bestemmende indflydelse over datterselskabet på baggrund af ejerandele¹⁴.

3.2.2.2 Bestemmende indflydelse på baggrund af stemmerettigheder

I den simple konstruktion med direkte ejerskab vil bestemmende indflydelse på baggrund af stemmerettigheder i udgangspunktet ikke adskille sig fra bestemmende indflydelse på baggrund af ejerandele. Hvis moder således ejer over 50 % af stemmerettighederne i et direkte ejet datterselskab, vil der som hovedregel være tale om bestemmende indflydelse. Er der

¹⁴ Ligningsvejledningen S.I.2.2.

derimod tale om indirekte ejerskab, viser forskellene sig i bestemmelsen af den bestemmende indflydelse. Således er det her afgørende om moder kan kontrollere stemmeafgivningen i de mellemliggende selskaber. Tager vi igen fat i figur 3a ovenfor og forestiller os at procentsatserne nu står for kontrol over stemmerettigheder, ser vi at alle datter 2's stemmerettigheder skal medregnes, idet moder jo har kontrollen over, hvad datter 2 skal stemme. Moder råder altså indirekte over 70 % af stemmerne i datter 1, og der er dermed tale om bestemmende indflydelse. Så længe moder ejer over 50 % af stemmerettighederne i datter 2 vil der altså være tale om bestemmende indflydelse over datter 1 i dette eksempel.

Tager vi eksemplet i figur 3b ovenfor med blandingen af indirekte og direkte kontrol, vil moder råde over alle datter 2's stemmerettigheder i datter 1, og den totale rådighed over stemmerettigheder vil være 75 %. Ændrer vi moders andel af stemmerettigheder i datter 2 til 49 %, vil den totale rådighedsandel falde til de 25 % som ejes direkte, og der vil ikke være tale om bestemmende indflydelse.

I praksis kan der være forhold som begrænser aktionærers adgang til at bruge deres stemmerettigheder. Der kan f.eks. være indgået en aktionæroverenskomst som sætter sådanne begrænsninger, eller stemmeretten til visse aktier kan være suspenderet. Ved bedømmelsen af om der foreligger bestemmende indflydelse på baggrund af stemmerettigheder, skal der tages hensyn til alle sådanne begrænsninger¹⁵.

3.2.2.3 Bestemmende indflydelse på baggrund af aftaler

Jf. SKL § 3 B, stk. 2, 3. pkt. og LL § 2, stk. 2, 3. pkt. medregnes ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af andre selskabsdeltagere, med hvem selskabsdeltageren har en aftale om fælles bestemmende indflydelse. Dette medfører, at selskabsdeltagerne anses for at have bestemmende indflydelse i det fællesejede selskab, hvad enten der er tale om direkte eller indirekte selskabsdeltagere.

Forhold som kan være med til at afgøre, om der må siges at være tale om bestemmende indflydelse efter aftale, er hvis aftalen medfører, at der er fælles råden over flertallet af stemmerettigheder, hvis der er fælles udnævnelse eller afsættelse af et flertal af stemmerettigheder i selskabets øverste ledelsesorgan, eller der er fælles bestemmende indflydelse over selskabets driftsmæssige og finansielle ledelse. At der er indgået en aktionæroverenskomst, indeholdende f.eks. bestemmelser omkring forkøbsret ved salg af

¹⁵ Ligningsvejledningen S.I.2.2.

ejerandele eller begrænsninger i pantsætningsadgangen, er dog ikke i sig selv nok til, at der er tale om fælles bestemmende indflydelse¹⁶.

3.3 LL § 2, stk. 1/SKL § 3B stk. 1 – pkt. 3

De omfattede skattepligtige i pkt. 3 defineres således:

(Skattepligtige:)

3. der er koncernforbundet med en juridisk person

Ved koncernforbundne juridiske personer forstås juridiske personer hvor den samme kreds af selskabsdeltagere har bestemmende indflydelse, eller hvor der er fælles ledelse. En koncern kan f.eks. bestå af et moderselskab i England, som har et 100 % ejet datterselskab i Danmark og et 100 % ejet datterselskab i Tyskland. Her vil de 2 datterselskaber være at betragte som koncernforbundne, og datterselskabet i Danmark vil derfor være omfattet af oplysnings- og dokumentationspligten for transaktioner med det andet datterselskab, ligesom der er dokumentationspligt for transaktioner mellem moderselskabet og de to datterselskaber pga. den bestemmende indflydelse jf. de ovenstående afsnit.

Nære familierelationer mellem ejerne af 2 selskaber kan også være med til, at der er tale om koncernforbundne selskaber i denne sammenhæng. Har hr. Hansen f.eks. bestemmende indflydelse over et dansk selskab, og har fru Hansen samtidig bestemmende indflydelse over et selskab beliggende i Tyskland, vil de to selskaber være at betragte som koncernforbundne. De nærtstående, som kan falde ind under bestemmelsen er den skattepligtiges ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer¹⁷.

3.3.1 Sambeskatning

Ifølge selskabsskattelovens § 31 A gælder, at hvis en koncern vælger international sambeskatning, så omfatter denne alle udenlandske koncernforbundne selskaber m.v. samt alle faste driftssteder. Disse skattepligtige vil alle være omfattet af dokumentations- og oplysningspligten¹⁸.

¹⁶ Ligningsvejledningen S.I.2.2.

¹⁷ Ligningsvejledningen S.I.2.2.

¹⁸ Ligningsvejledningen S.I.2.2.

3.4 LL § 2, stk. 1/SKL § 3B stk. 1 – pkt. 4 + 5

De omfattede skattepligtige i pkt. 4 + 5 defineres således:

(Skattepligtige:)

4. der har et fast driftssted i udlandet
5. der er en udenlands fysisk eller juridisk person med fast driftssted i Danmark

3.4.1 Faste driftssteder generelt

For at der kan siges at være tale om et fast driftssted, er det nødvendigt, at der foreligger et fast forretningssted hvorfra et foretagendes virksomhed helt eller delvist udøves. Der antages herunder altid at foreligge et fast driftssted når en virksomhed drives gennem en filial, et kontor, et værksted eller en grube, en gas- eller olie kilde, et stenbrud eller et andet sted hvor naturforekomster udvindes. Endvidere kan en person med fuldmagt til at indgå aftaler i en anden stat i foretagendets navn være et fast driftssted.

Det kan i en konkret dobbeltbeskatningsoverenskomst være bestemt, at et fast driftssted i Danmark ikke er skattepligtigt hertil. I et sådan tilfælde er der ikke dokumentationspligt for transaktioner mellem det faste driftssted og hovedkontoret. I det tilfælde at en dansk skattepligtig har et fast driftssted i udlandet, kan det i en dobbeltbeskatningsoverenskomst med det pågældende land være bestemt, hvorledes indkomsten i det faste driftssted skal opgøres. Her er det kun de transaktioner, som skal henregnes til det faste driftssted, som er omfattet af dokumentationspligten¹⁹.

3.4.2 Fast driftssted beliggende i udlandet

Med udlandet menes der her et fast driftssted beliggende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland.

3.4.3 Fast driftssted beliggende i Danmark

Når et udenlandsk selskab har et fast driftssted beliggende i Danmark, er det selskabet og ikke driftsstedet, som er den skattepligtige til Danmark. Det er som en følge heraf selskabet, som har dokumentationspligten for transaktioner foretaget mellem de 2 enheder²⁰.

¹⁹ Ligningsvejledningen S.A.2.2, afsnit 2 og 3.

²⁰ Transfer Pricing; Kontrollerede transaktioner; Dokumentationspligt 2006, afsnit 2.1.6.

3.5 LL § 2, stk. 1/SKL § 3B stk. 1 – pkt. 6

De omfattede skattepligtige i pkt. 6 defineres således:

(Skattepligtige:)

6. der er en udenlands fysisk eller juridisk person med fast driftssted efter kulbrinteskattelovens § 21, stk. 1 eller 4.

§ 2 stk. 6. er en relativ ny tilføjelse, som har virkning for de indkomstår, hvor fristen for afsendelse af varsel om foretagelse eller ændring af skatteansættelsen ikke er udløbet den 1. januar 2007²¹. Formålet med tilføjelsen af stk. 6 er at få inddraget udenlandske skattepligtige omfattet af Kulbrinteskattelovens § 21, stk. 1 eller 4, som ellers ikke ville være omfattet af bestemmelserne i LL § 2 og SKL §3B, idet de ikke nødvendigvis har et fast driftssted ifølge den almindelige definition²².

3.6 Omfattede typer af transaktioner

De omfattede transaktioner med de ovenfor gennemgåede juridiske personer og faste driftssteder omfatter ifølge de 2 lovbestemmelers ordlyd “handelsmæssige eller økonomiske transaktioner”. Dette omfatter i praksis levering af varer, tjenesteydelser, overførsel af aktiver, immaterielle aktiver, der stilles til rådighed m.v²³.

3.7 Oplysningspligten

For at skattemyndighederne skal kunne have en chance for at finde ud af, om en skattepligtig falder ind under en eller flere af de ovenfor gennemgåede kategorier, og dermed er omfattet af dokumentationsbestemmelserne og armslængdeprincippet, er der oplysningspligt for disse skattepligtige. Oplysningspligten er uafhængig af, om der rent faktisk har været kontrollerede transaktioner, og skal bekræftes ved afkrydsning på selvangivelsen. I det tilfælde der har været kontrollerede transaktioner i indkomståret, skal den skattepligtige tillige udfylde og indsende et bilag til selvangivelsen benævnt “Kontrollerede Transaktioner”²⁴. Heri skal det oplyses under hvilken kategori den skattepligtige falder. Endvidere skal det oplyses om den skattepligtige er omfattet af lempelsesbestemmelsen i SKL § 3 B, stk. 6, hvad der er den skattepligtiges hovedaktivitetsområde, antal kontrollerede enheder der har været transaktioner

²¹ Note 27 til SKL § 3b Thomson.dk

²² Ligningsvejledningen S.I.2.1.

²³ Ligningsvejledningen S.I.2.3.

²⁴ Ligningsvejledningen S.I.2.4

med, og hvorvidt de samlede kontrollerede transaktioner i resultatopgørelsen overstiger 5 mio. kr. i indkomståret. Såfremt dette er tilfældet, skal arten af de kontrollerede transaktioner angives ved afkrydsning for hver enkelt transaktionsart indenfor en række forud definerede intervaller²⁵.

²⁵ www.skat.dk => virksomhed => blanketter => blanket 05.021

4. Metoder til fastlæggelse af armslængdepriser

4.1. Indledning

Fastsættelse af den korrekte armslængdepris for en given transaktion er selve kernen i TP problematikken. Det er således denne prisfastsættelse, som skatteyderen skal dokumentere, og som skattemyndighederne skal efterprøve ved deres kontrol af den selvangivne indkomst. Et helt centralt værktøj til denne prisfastsættelse er de metoder, som gennemgås i OECD's guidelines. Som tidligere nævnt i afsnit 2.3.3 er OECD's guidelines en integreret del af dansk skatteret, hvorfor metoderne også er særdeles relevante for skattepligtige, som skal udarbejde TP-dokumentation til de danske skattemyndigheder. Disse metoder samt valget mellem disse er emnet for dette afsnit.

4.2 De grundlæggende forudsætninger

Forudsætningen for at kunne benytte en eller flere af de nedenfor gennemgåede metoder er, at der kan findes sammenlignelige vilkår eller sammenlignelige resultater for tilsvarende dispositioner foretaget mellem uafhængige foretagender. Bedømmelsen af om et sådan sammenligningsgrundlag findes, og i hvor høj grad sammenligneligheden eksisterer, er derfor helt grundlæggende for armslængdeprøven. I praksis vil der kun yderst sjældent foreligge en direkte sammenlignelighed, således at de interne vilkår uden videre kan sammenlignes med uafhængige vilkår. Selv ved standardvarer vil der være forskelle i kontraktmængde, kontraktløbetid, transport, risikofordeling, markedsvilkår m.v. og et gyldigt sammenligningsgrundlag kan alene opnås ved at eliminere disse forskelle. TP sager vil derfor som udgangspunkt altid tage sit udgangspunkt i en grundig beskrivelse af den undersøgte omsætning og de involverede foretagender.

Som et hjælpemiddel til at bedømme om den nødvendige sammenlignelighed foreligger, opregner OECD i Guidelines 5 faktorer, der navnlig har betydning ved bedømmelsen:

1. Art og karakter af omsatte produkter eller tjenesteydelser
2. Funktioner og opbygning af sammenlignede virksomheder
3. Kontraktvilkår for omsatte varer og tjenesteydelser
4. Økonomiske forhold vedrørende produktion, markedsføring og salg m.v.
5. Forretningsstrategier for markedsføring, slag m.v.

Formålet med disse faktorer er at sikre, at armslængdeprøven foretages på et dækkende sammenligningsgrundlag, uden forskelle der kan give anledning til fejlslutninger. Endvidere er formålet at identificere eventuelle forskelle, således at der kan korrigeres for disse før sammenligningen foretages. Justeringerne må foretages på et objektive grundlag og være dokumenterede. F.eks. kan en armslængdepris på et produkt solgt på et givet marked sammenlignes med et foretagendes interne afregningspris for det samme produkt, selvom der eksisterer forskelle i handlede mængder, kontraktvilkår m.v., hvis disse faktorer kan elimineres. Generelt er det vigtigt at undersøge, om særlige konkrete eksterne eller interne omstændigheder kan begrunde, at omsætningen ikke er sket på i øvrigt klare markedsvilkår.

I det tilfælde at der ikke kan opnås sammenlignelighed ved en eller flere af de 5 faktorer, må der ved armslængdeprøven tages højde herfor ved en estimering af forskellen og en indregning heraf i den nærmere vilkårsfastlæggelse²⁶.

4.3 Armslængde intervaller

På grund af de mange variabler og vurderinger som indgår i bestemmelsen af armslængdepriser, er det så godt som altid umuligt i den konkrete situation at finde en eksakt armslængdepris. I stedet accepteres det at armslængdeprisen bestemmes indenfor et armslængdeinterval. Intervallet kan indenfor den samme metode bestå af flere sammenlignelige omsætninger mellem en række uafhængige foretagender eller bestå af flere nøgletal opgjort efter forskellige armslængdemetoder. Hvis det fundne interval udviser en stor spredning, vil dette typisk være udtryk for, at sammenligningsgrundlaget er mindre egnet og enten må korrigeres ellers kasseres. Såfremt det kan dokumenteres, at de yderliggende værdier i det opgjorte interval dækker over omsætning, som ikke er sammenlignelig, vil det dog være rimeligt at se bort fra disse tal.

Konsekvensen, af at den undersøgte skatteydere priser eller vilkår falder indenfor det opstillede interval, er at disse anses for at opfylde armslængdeprøven, og at der følgelig ikke skal ske korrektion af den selvangivne indkomst vedrørende de kontrollerede transaktioner. Falder de undersøgte priser eller vilkår derimod udenfor det fundne interval, kan indkomsten korrigeres af skattemyndighederne. Spørgsmålet er så, til hvilken værdi indenfor det fundne interval den endelige korrektion skal foretages. Ifølge OECD bør korrektionen foretages på grundlag af de værdier indenfor intervallet, som bedst reflekterer de foreliggende fakta og omstændigheder ved den undersøgte omsætning. Dette kriterium virker

²⁶ Transfer Pricing – i international belysning, side 188-191.

umiddelbar meget teoretisk og mindre brugbar i praksis. I praksis foretages korrektionen derfor oftest med udgangspunkt i de gennemsnitstal, som kan udledes af intervallet. Herunder kan vejede gennemsnitstal også finde anvendelse²⁷.

4.4 Præsentation af metoderne

Metoderne kan deles op i de to hovedgrupper transaktions- og resultatbaserede metoder. Traditionelt og historisk har de transaktionsbaserede metoder haft en central betydning, hvorfor de da også ofte benævnes som de traditionelle metoder. Dette skyldes, at hovedprincippet i disse er, at armslængde vurderingen foretages med udgangspunkt i de vilkår som tilsvarende ydelser eller produkter handles til på et frit og uafhængigt marked. De transaktionsbaserede metoder er derfor umiddelbart i overensstemmelse med hovedtankegangen i armslængde princippet. Metoderne kan opdeles i følgende 3 modeller:

1. The Comparable Uncontrolled Price Method (Den frie markedspris-metode)
2. The Resale Price Method (Videreføringsmetode)
3. The Cost Plus Method (Kostpris plus avance-metoden)

De traditionelle metoder har dog visse begrænsninger og har vist sig i praksis at være ubrugelige eller behæftet med væsentlige fejlkilder. Der er derfor udviklet metoder, som ikke er baseret på vilkårsammenligning, men i stedet på en sammenligning af det resultat som et uafhængigt foretagende under tilsvarende omstændigheder ville realiserer ved samme økonomiske aktivitet. Disse metoder benævnes de resultatbaserede metoder eller de andre metoder. Disse kan opdeles i følgende 2 grupper²⁸:

1. The Profit Split Method (Avancefordelingsmetoden)
2. The Transactional Profit Method (Den transaktionsbestemte nettoavancemetode)

4.5 Valg mellem modellerne

Generelt gælder der, at de transaktionsbaserede metoder foretrækkes frem for de resultatbaserede metoder, idet de transaktionsbaserede metoder er i umiddelbar

²⁷ Transfer Pricing – i international belysning, side 191.

²⁸ Transfer Pricing – i international belysning, side 193-194

overensstemmelse med TP princippet²⁹. Er det for den konkrete skattepligtige ikke hensigtsmæssig at bruge en af de transaktionsbaserede modeller, kan en af de transaktionsbaserede modeller anvendes. Det står dog altid den skattepligtige frit at vælge en hvilken som helst metode, som den skattepligtige finder hensigtsmæssig til at bestemme armlængde priser, herunder også metoder som ikke omtales af OECD. Den valgte metode skal dog altid være i overensstemmelse med armlængdeprincippet, og den skattepligtige skal kunne dokumentere dette³⁰.

I praksis vil det være svært at finde en enkelt model, som lige nøjagtig vil passe på de forhold som gør sig gældende for den enkelte skattepligtige. Dette kunne tale for, at flere modeller skal tages i brug for den enkelte skattepligtige, men ifølge OECD vil dette kunne medføre en u hensigtsmæssig stor arbejdsbyrde for de skattepligtige. OECD kræver derfor kun, at en enkelt model udvælges og anvendes af såvel den skattepligtige som den lignende myndighed. I den situation det alligevel er nødvendigt at anvende flere modeller på den samme skattepligtige, skal dette ske ud fra en praktisk håndgribelig synsvinkel³¹.

4.6 Transaktionsbaserede metoder

4.6.1 The Comparable Uncontrolled Price Method (Den frie markedspris-metode)

Hovedprincippet i metoden er at en entydig og konstaterbar markedspris anvendes som sammenligningsgrundlag. Metoden er mest anvendelig for salgsselskaber, som har en intern omsætning med råvarer, færdigvarer, tjenesteydelser arbejdsudleje m.v som kan sammenlignes med tilsvarende omsætning mellem uafhængige på et frit marked. Er der tale om varer som er undergivet en international markedsnotering på børsen, er metoden særlig anvendelig. Det er et krav, at de omsætninger der sammenlignes med er generelt funderet, og at der ikke blot er tale om enkeltstående transaktioner.

En forudsætning for at anvende metoden direkte er at den konstaterede objektive markedspris er fastlagt under samme omstændigheder, som den internomsætning der sammenlignes med. Denne forudsætning er i praksis ofte ikke opfyldt. Dette skyldes, at forhold som konkurrencehensyn, prisdifferentiering, transportforhold, strategier for indtrængen på nye markeder m.v. kan tilsige en legitim fravigelse af selv internationalt anerkendte markedspriser (se nærmere herom nedenfor i afsnit 4.6.1.2). Metoden kan dog stadig finde sin anvendelse under sådanne forhold, hvis det er muligt at korrigere den fundne

²⁹ OECD's Guidelines kap 1. pkt. 2.49

³⁰ OECD's Guidelines kap 1. pkt. 1.68

³¹ OECD's Guidelines kap 1. pkt. 1.69

markedspris for disse forhold. Handel med aktiver som umiddelbart virker identiske, men som afviger med hensyn til varemærke, design mønstre eller andet som differentierer aktivet på markedet kan også vanskeliggøre brugen af metoden. Markedsprisen kan også her søges korrigeret for at tage hensyn til disse forhold, men vil ofte indebære større skøn, end det er tilrådeligt³².

4.6.1.1 Toldværdier som grundlag for armlængdepriser

Når en varer passerer en landegrænse, vil der ofte skulle beregnes told eller omsætningsafgifter. Denne beregning foretages med udgangspunkt i en prisfastsættelse som den kendes fra armlængdevurderingen. Det vil derfor umiddelbart være oplagt at anvende toldmyndighedernes prisfastsættelse som grundlag for bestemmelse af armlængdepriser. OECD fastslår således også at tolldokumenter kan indgå som en bestanddel af en armlængdevurdering, ligesom organisationen anbefaler de enkelte medlemslande at intensivere samarbejdet mellem toldmyndigheder og skattemyndigheder. Der gøres dog samtidig opmærksom på de forskelle der eksisterer mellem prisfastsættelsen ved fortoldning og ved bestemmelse af armlængdepriser i forbindelse med TP. Således vil tolddeklarationen foregå, mens varen er fysisk til stede og forudsætte en hurtig ekspedition, mens prisfastsættelsen ved TP-vurderingen sker forholdsvis lang tid efter transaktionen er afsluttet og på baggrund af skatteyderens selvangivelse og TP-dokumentation. Endvidere vil der ofte være et modsætningsforhold mellem den pris, som skatteyderen kan have en interesse i at sætte i de 2 situationer. Således vil en lav pris være at foretrække ved fortoldningen, da dette medfører, at varen belægges med en mindre told eller afgift, mens en høj pris kan være at foretrække ved den skattemæssige vurdering, da det giver et større fradrag hos den modtagende forbundne virksomhed. Denne modsætning kan ifølge OECD på det generelle plan være med til at mindske omfanget af interne afregningspriser i strid med armlængdepricipet³³.

4.6.1.2 Markedsstrategiers indflydelse på interne afregningspriser

At der mellem to forbundne parter omfattet af bestemmelserne for TP er handlet på vilkår, som eksterne parter ikke umiddelbart ville have accepteret, er ikke nødvendigvis ensbetydende med at skattemyndighederne kan korrigere indkomsten for de skattepligtige.

³² Transfer Pricing – i international belysning, side 196-197

³³ OECD's Guidelines kap 1. pkt. 1.65-1.67.

Dette skyldes, at afvigelsen fra normale handelsvilkår kan være led i en helt legitim forretningsmæssig strategi fra skatteydernes side. Således kan en koncern, som ønsker at komme ind på et nyt marked, eller som vil forsvare eksisterende markedsandele mod aggressive konkurrenter sælge sine produkter til sit salgsselskab på dette marked, til væsentligt lavere beløb end koncernen ville have solgt til 3. mand. På samme måde vil skatteyderne i sådanne situationer ofte have større omkostninger til f.eks. opstart og marketing og derfor opleve lavere avancer end andre ellers sammenlignelige skattepligtige på samme marked.

Når skattemyndighederne skal vurdere om sådanne legitime forretningsmæssige strategier ligger bag konstaterede afvigelser fra markedsvilkår, er der flere forhold som skal tages i betragtning. Som udgangspunkt skal det undersøges, om de involverede parter handler i overensstemmelse med den påståede strategi. F.eks. bør lave salgspriser fra produktionsselskabet til salgsselskabet udmønte sig i tilsvarende lave salgspriser til slutbrugerne, eller i at det herved skabte større dækningsbidrag hos salgsselskabet bruges på forøgede marketingsomkostninger. Endvidere skal det undersøges, om den plads som den skattepligtige har i den forretningsmæssige struktur, sandsynliggør at denne skal bære større marketingsomkostninger m.v. Dette er f.eks. sjældent tilfældet, hvis den skattepligtige har karakter af en salgsgent, som ikke har noget ansvar eller indflydelse på den langsigtede forretningsmæssige strategi. Den vigtigste overvejelse er dog, om den påståede strategi rimeligvis på sigt vil kunne forventes at skabe en profit, som opvejer de forøgede omkostninger i form af marketing, lave salgspriser m.v. At en strategi slår fejl er ikke nok til at den må tilsidesættes i forbindelse med en TP sag, men dette resultat må dog ikke være indlysende fra strategiens iværksættelse, ligesom transaktioner i strid med normale armlængdevilkår ikke kan anerkendes, hvis de er foretaget, efter det er indlysende, at en strategi er slået fejl. Ved vurderingen lægges der vægt på, om uafhængige parter ville have accepteret midlertidig at give afkald på en profit ved en forventning om fremtidig forøget resultat under de samme økonomiske og konkurrencemæssige forhold³⁴.

Der findes tilsyneladende ikke nogen offentliggjorte afgørelser om TP i dansk skatteret, hvor påståede markedsstrategier har været et af stridspunkterne. Det siger dog sig selv, at det må være særdeles vanskeligt for skattemyndighederne at sandsynliggøre, at en af skatteyderne påstået fulgt strategi ikke kan retfærdiggøres i forventet fremtidig profit. Der er jo således utroligt mange tilgange til at skabe en forretningsstrategi afhængig af forventninger

³⁴ OECD's Guidelines kap 1. pkt. 1.31-1.35.

til markedets fremtidige udvikling, ressourcer i organisationen, risikovillighed m.v. Forudsat skatteyderen har dokumentationen i orden, vil en TP-sag på denne baggrund hurtigt ende med en påstand mod påstand situation. I samme ånd vil det være overordentligt svært at sætte en dato for, hvornår det må siges, at det er indlysende, at en strategi er fejlslagen, og dermed en dato for hvorfra der skal ske regulering af den selvangivne indkomst. Er der tale om en væsentlig omsætning mellem de involverede skattepligtige, kan selv en flytning af skæringsdatoen med få måneder betyde et større pengebeløb i den indkomst som skal reguleres.

4.6.1.3 Organisationer med markedslignende interne forhold

Større koncerner vil ofte være organiseret således, at hvert enkelt selskab har en udstrakt frihed til at handle på egen hånd. Det kan f.eks. være tilladt for et salgsselskab at købe sine varer fra en ekstern leverandør, hvis denne kan sælge billigere end en forbundet virksomhed, ligesom det kan tænkes, at en produktionsvirksomhed har friheden til at sælge til eksterne aftagere, hvis disse tilbyder en bedre pris end den interne aftager. Udstrakt brug af fastsættelse af interne priser gennem forhandlinger lig dem, som ville foregå på det eksterne marked, kan også foregå, hvis hvert enkelt selskab i koncernen bliver bedømt (og ledelsen belønnet) særskilt. Grunden til at koncerner benytter sådanne markedslignende vilkår internt vil ofte være et ønske om at fremme effektiviteten og have et bedre grundlag for at bedømme performance i de enkelte enheder. Spørgsmålet er derfor, om myndighederne umiddelbart kan forudsætte, at der er handlet på armslængdevilkår i sådanne organisationer.

OECD har taget stilling til dette i organisationens Guidelines. Det bemærkes her, at skattemyndighederne ikke som udgangspunkt skal forudsætte, at de interne vilkår vil afvige fra de eksterne af årsager som nævnt ovenfor. Samtidig skal skattemyndighederne dog være opmærksomme på, at de interne vilkår alligevel kan være påvirket af det forhold, at der er tale om forbundne parter, selvom det er dokumenteret, at ovenstående markedslignende forhold er tilstede. OECD nævner i denne forbindelse, at kendskabet til markedslignende interne vilkår kan være en ledetråd til hvordan skattemyndighederne skal udtage skatteyderne til kontrol, og hvor de skal lægge vægten i deres undersøgelser³⁵. Det er vel her underforstået, at skattemyndighederne i en situation hvor de må prioritere deres resurser, kan bruge mindre energi på organisationer hvor interne markedslignende vilkår er dokumenteret, end organisationer hvor dette ikke er tilfældet.

³⁵ OECD's Guidelines kap 1. pkt. 1.5

4.6.2 Videreforhandlingsmetoden

Ved denne metode tages der udgangspunkt i den pris, som en virksomhed opnår ved videre salg af en vare købt fra et forbundet foretagende. Fra denne pris fratrækkes der en bruttoavance som skal dække virksomhedens salgs- og kapacitetsomkostninger samt fortjeneste. Det beløb som er tilbage anses for at være armslængdeprisen (salgspris – bruttoavance = armslængdepris). Metoden kan som udgangspunkt kun anvendes hvor der er tale om varetransaktioner mellem de forbundne foretagender og anvendes derfor fortrinsvist af salgs- eller distributionsvirksomheder.

Hovedtanken bag metoden er, at i en fri markedsøkonomi vil en kompensation for at udføre de samme funktioner og have den samme risiko m.v. være uafhængig af de underliggende produkter og dermed give den samme avance. En distributionsvirksomhed som handler med hvidevarer vil f.eks. typisk udfører de samme funktioner m.v. når virksomheden sælger toastere, som når den sælger blendere, og bruttoavanceprocenten bør derfor tilnærmelsesvis være den samme. Metoden forudsætter altså ikke den samme grad af produktlighed som den frie markedspris-metode. Videreforhandlingsmetoden vil dog alligevel give det bedste resultat, hvis der sammenlignes med beslægtede produkter, da der ellers kan være store forskelle på de funktioner som udføres, og derved den bruttoavanceprocent som skal dække omkostningerne til disse.

4.6.2.1 Bestemmelse af bruttoavanceprocenten

Bruttoavanceprocenten kan bestemmes som den bruttoavanceprocent, som virksomheden tjener på at distribuere varer, hvor der udføres de samme funktioner m.v., der er købt af og videresolgt til uafhængige foretagender, eller den bruttoavanceprocent som en uafhængig virksomhed tjener på at distribuere en vare under tilsvarende omstændigheder. I praksis kan det dog være svært at finde data, som der kan sammenlignes med, ligesom forskelle i bogføring og beregning af omkostninger på bruttoavanceniveau kan gøre sammenligningsgrundlaget upålidelig. Også tiden er en faktor, der skal tages hensyn til. Har produktet, som er købt fra et forbundet foretagende således lagt længere tid på lager hos distributøren før det videresælges, så vil dette kunne påvirke den bruttoavance, som produktet må sælges videre til pga. svingninger i markedspriser.

De transaktioner, som der skal sammenlignes med, findes via en sammenligning af udførte funktioner – herunder afskrivninger på medgåede aktiver som pakkemaskiner,

trucks m.v. – samt de risici parterne må tage. Jo større omkostninger og risici jo større bruttoavanceprocent. I praksis vil der ofte være forskelle i de funktioner som udføres ved distributionen som f.eks. emballering, videreforarbejdning, påførelse af varemærke, påtagne garantiforpligtelser m.v. Hvor dette er tilfældet, kan man forsøge at justere for disse forskelle således at sammenlignelighed alligevel opnås. Specielt for produkter hvor der i særlig høj grad er tilknyttet specialviden i form af knowhow, forskning og udvikling m.v. vil det være umuligt at justere for disse forskelle, og metoden vil ikke kunne bruges. Metoden er altså mindre anvendelig for virksomheder der i væsentlig omfang bidrager til den værdiskabende proces.

Også markedsforhold vil spille ind i en sammenligning, idet bruttoavancen jo ikke blot skal dække omkostninger, men også en rimelig fortjeneste. Således vil en virksomhed med eneforhandling på et marked, eller som på anden måde har opnået en monopollignende status på et marked ofte kunne opnå en højere fortjeneste og derved bruttoavanceprocent end virksomheder på markeder hvor konkurrencen er hårdere³⁶.

4.6.3 Kostpris plus avancemetoden

Ved denne metode findes armslængdeprisen ved, at der beregnes hvilke omkostninger der medgår ved fremstillingen af et produkt, og til dette beløb lægges den avance som et uafhængigt foretagende ville opnå ved en sammenlignelig transaktion (fremstillingsomkostninger + avance = armslængdepris). Metoden er mest anvendelig ved salg af halvfabrikata mellem forbundne foretagender, hvor forbundne foretagender har indgået aftale om anvendelse af fælles produktionsanlæg, hvor der er indgået købs - og leveringsaftaler mellem forbundne parter på langtidskontrakt eller hvor der er tale om koncerninterne tjenesteydelser.

Ligesom ved videreforhandlingsmetoden er tankegangen bag kostpris plus avancemetoden, at der ikke sammenlignes direkte på de konkrete produkter, men i stedet på de bagvedliggende funktioner, risici, medgåede aktiver m.v. Derved opnås der også ved denne metode en mindre følsomhed overfor forskelle i egenskaber på produkterne eller ydelserne. Ved denne metode vil det dog også være lettest at finde sammenlignelige funktioner m.v. hvis produkterne befinder sig indenfor samme produktkategori eller branche.

³⁶ OECD's Guidelines kap 1. pkt. 2.14-2.31 og Dokumentationsvejledningen 2006 side 114-117.

4.6.3.1 Bestemmelse af produktionsomkostningerne

En virksomheds omkostninger kan grundlæggende deles op i de tre kategorier direkte produktionsomkostninger, indirekte produktionsomkostninger og kapacitetsomkostninger. De direkte omkostninger består af de omkostninger som direkte varierer med produceret mængde som f.eks. råstoffer og løntimer. De indirekte produktionsomkostninger består af omkostninger, som også vil variere med produktionen, men som er fælles for fremstillingen af forskellige produkter eller ydelser, og som oftest fordeles ved hjælp af fordelingsnøgler. Et eksempel kunne være service og reparation af maskiner hvorpå der produceres flere forskellige produkter. Kapacitetsomkostninger er de overordnede omkostninger i en virksomhed som f.eks. administration, løn til direktion, husleje m.v. Ved kostpris plus avancemetoden er det kun de direkte og indirekte omkostninger, som skal medtages.

Da avancen i metoden beregnes som en procentdel af fremstillingsomkostningerne, er den matematiske sammenhæng således, at jo større omkostningerne er, jo større bliver avancen ved sammen bruttoavanceprocent. Det er derfor vigtigt, at de medgåede omkostninger bliver beregnet på markedsvilkår. Virksomheden må derfor ved beregningen sætte et loft over omkostningerne eller på anden måde sikre sig, at beregningen af omkostningerne sker på en måde, som også en uafhængig aftager ville have accepteret.

Det er vigtigt, at der anvendes samme kriterier for måling af omkostninger for den kontrollerede transaktion og for den uafhængige transaktion, som anvendes som sammenligningsgrundlag, herunder at der anvendes samme regnskabsprincipper. Især grænsedragningen mellem indirekte omkostninger og kapacitetsomkostninger kan give anledning til registreringsmæssige forskelle. Således kan omkostninger som f.eks. marketing eller visse former for administrativt arbejde i den ene virksomhed blive betragtet som en kapacitetsomkostning, mens de i den anden virksomhed bliver betragtet som indirekte omkostninger, som fordeles ud på den enkelte produkter og dermed er med til at forøge den beregnede avance.

Omkostninger såsom lønninger, vareforbrug og afskrivninger kan variere over tid, og ved beregningen af disse er det derfor hensigtsmæssigt at tage et gennemsnit og eventuelt fordele omkostningerne ud på produktgrupper i stedet for på enkeltprodukter.

4.6.3.2 Bestemmelse af bruttoavanceprocenten

Ligesom ved videreføringsmetoden skal der beregnes en bruttoavanceprocent. Forskellen på beregningen af denne ved de to metoder er, at ved videreføringsmetoden bliver bruttoavancen beregnet af en faktisk opnået salgspris, hvor den ved kostpris plus avancemetoden bliver beregnet på baggrund af opgjorte produktionsomkostninger jf. ovenfor. Ligesom ved videreføringsmetoden kan bruttoavanceprocenten bestemmes enten ved intern eller ekstern sammenligning. Den interne sammenligning er den foretrukne og kan bruges, hvis virksomheden udfører de samme eller tilsvarende funktioner under sammenlignelige omstændigheder for uafhængige foretagender. Er dette ikke tilfældet, må virksomheden som sammenligningsgrundlag benytte transaktioner mellem uafhængige foretagender med tilsvarende funktioner m.v.³⁷.

4.7 Resultatbaserede metoder

4.7.1 Avancefordelingsmetoden

Ved denne metode identificeres og fordeles den nettoavance som 2 forbundne foretagender samlet opnår ved de kontrollerede transaktioner. Fordelingen foretages i overensstemmelse med hvad uafhængige foretagender ville have accepteret under tilsvarende omstændigheder. Nettoavancen forstås her som bruttoavance fratrukket kapacitetsomkostninger.

Tankegangen bag avancefordelingsmetoden er, at man skal finde den relative værdi af foretagenders bidrag til den samlede nettoavance ved den undersøgte transaktion, og herefter fordele den samlede avance ud på foretagenderne i dette størrelsesforhold. Værdien af de forbundne foretagenders bidrag findes via en funktionsanalyse, og hvis det er muligt, værdiansættes foretagenders bidrag ud fra eksterne markedsdata. Fordelen ved metoden frem for de ovenfor gennemgåede traditionelle metoder er, at den ikke i den samme grad kræver sammenlignelige transaktioner mellem uafhængige foretagender. Eksterne data fra uafhængige parter skal således kun indhentes for at værdiansætte de forbundne foretagenders bidrag til den samlede nettoavance og ikke til at bestemme selve avancen. Metoden er derfor kun i mindre grad afhængig af hvorledes uafhængige foretagender opfører sig og tager i højere grad interne forhold hos de forbundne foretagender i betragtning.

Hovedopgaven i metoden er at fordele nettoavancen, og her foreslår OECD de 2 metoder bidragsanalysen og residualanalysen.

³⁷ OECD's Guidelines kap 1. pkt. 2.32-2.48 og Dokumentationsvejledningen 2006 side 118-121.

4.7.1.1 Bidragsanalysen

Ved bidragsanalysen fordeles den totale nettoavance, som er skabt ved de kontrollerede transaktioner ud fra hvor meget, det enkelte forbundne foretagende har bidraget med hensyn til udførte funktioner, påtaget risiko, medgåede aktiver m.v. Fordelingen skal tilstræbes foretaget således, som uafhængige foretagender ville have gjort det under tilsvarende forhold. Hvis det er muligt at fremskaffe informationer om dette, kan disse derfor med fordel inddrages i beregningen.

I stedet for at starte med at fordele nettooverskuddet, kan det i konkrete situationer være fordelsagtigt indledningsvist at fordele bruttooverskuddet og først derefter fratække de kapacitetsomkostninger, som de enkelte foretagender har forbrugt ved de kontrollerede transaktioner

4.7.1.2 Residualanalysen

Under residualanalysen fordeles den samlede nettoavance i 2 trin. I det første trin tildeles hver af de involverede foretagender et basisafkast på baggrund af deres funktioner, aktiver, påtagne risici m.v. Basisafkastet skal svare til, hvad uafhængige parter ville opnå indenfor et tilsvarende forretningsområde og kan eventuelt bestemmes via en af de traditionelle metoder gennemgået ovenfor.

I andet trin skal en eventuel resterende avance eller et resterende tab fordeles ud fra en analyse af de faktiske forhold hos de enkelte involverede foretagender. Er et af foretagenderne f.eks. indehaver af et værdifuldt immaterielt aktiv som indgår i tilvejebringelsen af de undersøgte varer eller ydelser, kan dette tale for, at dette foretagende skal tildeles en del af avancen udover basisafkastet. Også det indbyrdes styrkeforhold mellem foretagenderne kan have en indflydelse på fordelingen af den resterende avance³⁸. Det må vel her forudsættes, at det stærke foretagende som medvirker i transaktionen alt andet lige skal have en relativt større andel af den resterende avance end det relativt svage foretagende. Dette modsvarer af det forhold mellem uafhængige foretagender, at en lille leverandør ofte vil have sværere ved at forhandle sig til en høj avance hos den store magtfulde aftager, som nemt kan finde andre leverandører, end det er tilfældet hos en leverandør, som er mere jævnbyrdig med sin kunde.

³⁸ OECD's Guidelines kap 1. pkt. 3.5-3.25 og Dokumentationsvejledningen 2006 side 122-124.

4.7.2 Den transaktionsbestemte nettoavancemetode

Ved denne metode sker der en sammenligning af nettooverskuddet ved transaktioner med forbundne foretagender med nettooverskuddet ved transaktioner mellem uafhængige foretagender. Sammenligningen skal hvis muligt foretages med det undersøgte selskabs omsætning af tilsvarende produkter til uafhængige foretagender. Armslængde nettoavancen bestemmes ud fra de funktioner, påtagne risici, medgåede aktiver m.v. som det forbundne foretagende har ved transaktionen. Metoden minder således om Kostpris plus Avancemetoden, blot med den tilføjelse at kapacitetsomkostningerne medtages i beregningen, hvorved nettoavancen jo netop fremkommer.

Den teoretiske tankegang bagved metoden er, at på lang sigt vil sammenlignelige virksomheder opnå samme nettoomsætning for samme omsætning, idet de virksomheder som opnår nettooverskudsgrader lavere end gennemsnittet, vil forsvinde fra markedet. Det kan dog være svært at omsætte denne teori til praksis, idet der jo i praksis skal undersøges enkelte indkomstår, hvor denne teoretiske ligevægt endnu ikke er indtrådt. Endvidere gennemgår OECD ikke, hvordan kapacitetsomkostningerne skal medregnes. I praksis må dette kunne give anledning til store problemer med metoden, da kapacitetsomkostninger jo netop karakteriseres ved, at de kun vanskeligt kan kanaliseres ud på enkelte produktgrupper ved avanceberegninger. Et stort problem ved metoden er også, at den forudsætter en stor grad af sammenlignelighed med de uafhængige transaktioner som bruges som sammenligningsgrundlag. Er denne sammenlignelighed ikke umiddelbart tilstede, må der ske en korrektion for disse forskelle, hvilket i praksis kan gøre, at det endelige resultat bliver behæftet med en stor usikkerhed. Foreligger der ikke væsentlige forskelle, eller kan der relativt nemt korrigeres for disse, kan metoden dog være anvendelig, og kan anvendes hvor de andre metoder har vist sig uanvendelige. OECD anbefaler dog, at metoden kun anvendes som sidste udvej³⁹.

4.7.3 Globale metoder

Udover de ovenfor gennemgåede metoder som OECD anbefaler, gennemgås der i Guidelines endvidere de såkaldte globale metoder. Denne type af metoder er aldrig blevet anvendt i praksis, men er blevet foreslået i teorien som en fornuftig metode til at fordele beskatningsgrundlaget ved grænseoverskridende transaktioner. Denne type metoder vil typisk bestå af tre trin. Først vil det skulle bestemmes hvilke forbundne enheders samlede indkomst

³⁹ OECD's Guidelines kap 1. pkt. 3.26-3.48, Dokumentationsvejledningen 2006 side 124-127 og Transfer Pricing – i international belysning, side 213-215

ved kontrollerede transaktioner som skal beskattes, dernæst skal den samlede avance ved de kontrollerede transaktioner bestemmes, og endelig skal der bestemmes en fordelingsnøgle til fordeling af den samlede avance mellem de forbundne foretagender og dermed mellem de enkelte lande. Fordelingsnøglen bestemmes ud fra kombinationen af egenkapital, antal ansatte, omkostninger m.v. Til forskel fra i de ovenfor gennemgåede transaktionsbaserede metoder bestemmes fordelingsnøglen i den globale metode for alle de undersøgte parter samlet set og ikke sag for sag.

Metodens fordel er at den er relativt simpel, idet man så at sige har en lagkage af indkomst til beskatning som deles ud til de enkelte landes skattemyndigheder ud fra en forud fastsat fordelingsnøgle. Derved udgås risikoen for dobbeltbeskatning eller underbeskatning totalt, ligesom metoden er omkostningsbesparende, da den kun forudsætter relativt få beregninger i forhold til de af OECD anbefalede metoder. Alligevel afviser OECD totalt metoden. Argumenterne herfor er hovedsagelige at metoden ikke er i overensstemmelse med armslængdeprincippet, idet der ikke tages hensyn til de underliggende konkrete driftsøkonomiske realiteter. Endvidere vil metoden forudsætte, at de involverede nationale skattemyndigheder skulle kunne opnå en enighed om fordeling af beskatningsgrundlaget. Opnåelse af en sådan enighed er ikke på nuværende tidspunkt politisk set realistisk i den virkelige verden⁴⁰.

4.8 Problemstillinger ved enkelte transaktionstyper

4.8.1 Omsætning af immaterielle værdier

OECD's Guidelines beskæftiger sig i kapitel 6 med de specielle problemstillinger, som er knyttet til omsætningen af immaterielle værdier mellem forbundne foretagender.

4.8.1.1 Typer af immaterielle værdier

Immaterielle værdier kan være en integreret del af det omsatte produkt, som det f.eks. er tilfældet med software eller vedrøre markering eller en produktionsproces. Immaterielle værdier vedrørende produktion vil typisk være patenter, mønstre, designs, ophavsrettigheder eller enhver form for knowhow af betydning for en produktionsproces. Immaterielle værdier vedrørende marketing vil typisk være varemærker, enerettigheder til forhandling af et

⁴⁰ OECD's Guidelines kap 1. pkt. 3.58-3.54, og Transfer Pricing – i international belysning, side 217-218

produkt, kunderettigheder, markedsinformationer og øvrigt knowhow med relevans for marketing og salg.

Da et immaterielt aktiv jo i sagens natur ikke kan følges rent fysisk, er en forudsætning for at skattemyndighederne skal godkende de skattemæssige følger af dispositioner over disse, at parterne kan dokumentere, at der består en reel og faktisk immateriel værdi, og at denne er omsat mellem foretagenderne. Er foretagenderne ikke i stand til at frembringe denne dokumentation, kan skattemyndighederne tilsidesætte de påståede gennemførte transaktioner efter de nationale skattelovgivninger. Dette kunne f.eks. tænkes at ske med en henvisning til realitetsgrundsætningen i Danmark⁴¹.

4.8.1.2 Særlige problemstillinger ved omsætningen af immaterielle værdier

De tidligere gennemgåede metoder til bestemmelse af armslængdepriser er som udgangspunkt også anvendelige for immaterielle værdier. De særlige kendetegn ved immaterielle værdier besværliggør dog processen. Et udtalt problem er især, at det kan være vanskeligt at fremskaffe de fornødne sammenligningsgrundlag, da immaterielle værdier ofte er unikke af natur. Et patent er jo f.eks. kendetegnet ved, at virksomheden som er indehaver af dette, har opfundet noget som ingen andre virksomheder har samme viden om. Endvidere har omsætningen af immaterielle værdier mellem forbundne foretagender ofte en meget anderledes karakter end omsætningen af de samme værdier mellem uafhængige foretagender. Dette skyldes, at immaterielle værdier som overdrages til forbundne foretagender ofte ikke ville være kunne blive overdraget til uafhængige foretagender uden at miste en del af værdien for koncernen. Årsagen til dette er, at de iboende informationer i de immaterielle aktiver ville komme uden for koncernens kontrol⁴². Ved salg af visse immaterielle aktiver til eksterne foretagender vil salgsprisen derfor helt naturligt være højere end ved salg til forbundne foretagender, uden at dette nødvendigvis er et udtryk for, at der ikke er handlet på armslængdevilkår.

4.8.1.2 Bestemmelse af armslængdepriser for immaterielle aktiver

Overdragelser af immaterielle aktiver vil i praksis ofte foregå ved at køberen erhverver en brugs- eller udnyttelsesret til aktivet for en begrænset periode. Til gengæld for dette betaler køberen en løbende royalty. Denne royalty kan være faktureret separat eller være inkluderet i

⁴¹ Transfer Pricing – i international belysning, side 228-229

⁴² Transfer Pricing – i international belysning, side 229-230

prisen for fysiske varer eller tjenesteydelser. Det kan også forekomme at immaterielle aktiver indgår i en sammensat pakke bestående af patentrettigheder, varemærker, know-how og tilhørende serviceydelser som teknisk assistance og rådgivning m.v. Et eksempel på dette kunne være en dansk softwarevirksomhed som køber retten til at tilpasse, markedsføre og sælge en dansk udgave af et engelsksproget edb-program. Overdrages der en sådan sammensat pakke mellem forbundne foretagender, må der ske en undersøgelse og bestemmelse af art, karakter og påtænkt anvendelse for at kunne vurdere prisfastsættelsen af de enkelte dele.

Ved vurderingen af slagspriser for immaterielle aktiver skal der tages hensyn til at armslængde forholdene kan varierer alt efter hvilket marked det forbundne foretagende befinder sig på. Her tænkes der på forhold som handelsrestriktioner, afgifter, specielle geografiske forhold m.v. Også karakteren af det immaterielle aktiv vil naturligvis have en betydning. Således vil nye og epokegørende patenter kunne oppebære højere salgsspriser end ældre patenter, som måske har sammenfaldende egenskaber med mange andre patenter. Patenter som forventes at have en lang brugsværdi vil også kunne oppebære en højere salgsspris end tilsvarende patenter med en forventet kort brugsværdi.

OECD's Guidelines kommer med en række konkrete forslag til hvilke af TP-metoderne, som kan anvendes ved specifikke typer af immaterielle aktiver. Den Frie Markedsprismetode kan være brugbar i det tilfælde, at den undersøgte virksomhed sælger eller giver et immaterielt aktiv i licens til både forbundne og uafhængige foretagender. Er dette ikke tilfældet, kan metoden stadig anvendes hvis det er muligt at fremskaffe data om sammenligneligt salg mellem uafhængige virksomheder på markedet. Videreforhandlingsmetoden kan være aktuel, hvis den forbundne køber af det immaterielle aktiv videresælger dette til uafhængige foretagender eller indkasserer royalty fra uafhængige foretagender med udgangspunkt i aktivet. Som tidligere nævnt kan det være særligt svært at finde sammenligningsgrundlag ved immaterielle aktiver, hvorfor de ovenfor nævnte metoder kan være svære at bruge i praksis. OECD anerkender da også dette, og foreslår derfor at avancefordelingsmetoden kan være et brugbart værktøj.

Et særligt problem opstår, når der skal bestemmes en armslængdepris for et immaterielt aktiv, hvis fremtidige værdi på overdragelsestidspunktet er meget usikkert. Dette kan f.eks. være tilfældet ved nyudviklede produktmodeller, varemærker, designs eller ophavsrettigheder. OECD foreslår her flere løsningsmodeller. En løsning kan være at armslængdeprisen bestemmes ud fra det forventede afkast som investeringen i det immaterielle aktiv kan kaste af sig på baggrund af alle kendte økonomiske faktorer. En anden

løsning kan være at indføje klausuler i kontrakten med køberen af det immaterielle aktiv, som f.eks. gør, at størrelsen på det betalte royaltyvederlag vokser med salget af de produkter og ydelser, som aktivet kaster af sig hos køber. De indføjede klausuler kan også ligefrem tillade, at hele købskontrakten skal genforhandles, hvis uforudsete og gennemgribende hændelser indtræffer, som ændrer det grundlag hvorpå den originale købskontrakt blev udfærdiget. OECD understreger at den valgte løsning skal være i overensstemmelse med hvad uafhængige foretagender ville have accepteret under samme forudsætninger⁴³.

4.8.1.3 Dansk praksis

Den danske praksis på området er sparsom, men kendetegnende for de sager om betaling af royalty mellem forbundne foretagender som har været indbragt for Landskatteretten er at denne stort set har givet skatteyderen medhold i at der ikke har været grundlag for at foretage korrektion. Et nyere eksempel på dette er TfS 2002 nr. 825 LSR som vedrørte en dansk filial i en international koncern som udvikler, producerer og sælger elektroniske komponenter. Spørgsmålet var her om den danske filial skulle have fradrag for selvangivne koncerninterne royaltybetalinger for skatteåret 1996/97 og indkomståret 1996 på henholdsvis kr. 1.774.887 og kr. 2.362.067. Landskatteretten kom her til den afgørelse at der blev givet fradrag for alle royaltybetalingerne bortset fra kr. 732.138 vedrørende indkomståret 1996. Landsskatteretten bemærkede her at det afgørende kriterium for fradrag af royaltybetalingerne måtte være om der var et rimeligt forhold mellem disse og de erhvervede modydelser. Det blev endvidere bemærket at det for de godkendte royaltybetalinger ikke fandtes at være sandsynliggjort at den danske filial havde været underlagt vilkår afvigende fra vilkår aftalt mellem uafhængige parter. Den nægtede del af royaltybetalingen blev begrundet ud fra samme principper idet der her ikke fandtes at være handlet på vilkår som uafhængige parter ville have accepteret. Denne tankegang er altså helt i overensstemmelse med hovedprincippet i OECD's Guidelines⁴⁴.

4.8.2 Omsætning af service- og tjenesteydelser

OECD's Guidelines beskæftiger sig i kapitel 7 med de specielle problemstillinger, som er knyttet til omsætningen af service- og tjenesteydelser mellem forbundne foretagender.

Ofte vil der indenfor forbundne foretagender blive udvekslet en række service- og tjenesteydelser. Disse kan bestå i administration, konsulentytelser, forskellige former for

⁴³ OECD's Guidelines kap 6. pkt. 6.23-6.35

⁴⁴ Transfer Pricing – i international belysning, side 233-236.

rådgivning, marketing, teknisk assistance, forskning og udvikling m.v. Ydelserne kan blive leveret af moderselskabet til dets døtre, mellem de enkelte døtre eller fra et egentligt servicecenter som kun har til opgave at levere interne ydelser. Arbejdet med at finde ud af om interne service- og tjenesteydelser er omsat på armslængde vilkår, kan opdeles i 2 trin. For det første skal det identificeres hvilke ydelser, som har en sådan karakter, at de skal medtages ved indkomstopgørelsen, og for det andet skal disse ydelser værdiansættes i overensstemmelse med armslængde princippet.

4.8.2.1 Identifikation af service – og tjenesteydelser til beskatning

Helt grundlæggende skal en service- eller tjenesteydelse beskattes efter TP-princippet, hvis ydelsen kan siges at have tilført modtageren en værdi, som uafhængige foretagender under sammenlignelige omstændigheder ville have været villig til at betale for, eller som uafhængige foretagender ville have brugt resurser på at lade frembringe internt i deres virksomheder.

I nogle tilfælde vil det være ret simpelt at identificere, om dette kriterium er opfyldt. Dette er især tilfældet, hvis der er tale om en entydig ydelse, som ydes fra et forbundet foretagende til et andet. Dette kunne f.eks. være ved at et selskab får repareret driftsmateriel hos et forbundet foretagende. I andre tilfælde kan det være mere vanskelig at identificere, om kriteriet er opfyldt. Dette kan være tilfældet, når et selskab udfører aktiviteter som enten tilsigtet eller utilsigtet kommer flere forbundne foretagender til gavn på samme tid, eller hvor aktiviteten må siges at gavne koncernen som helhed. I det tilfælde en ydelse på denne måde kommer et forbundet foretagende til gode, som ikke har brug for ydelsen, og som derfor heller ikke ville have betalt eksterne parter for at leverer denne, skal ydelsen ikke medregnes til indkomsten ifølge TP-princippet. I samme ånd skal en forbundet part heller ikke føre de grundlæggende fordele det giver at være del af en koncern til indkomst. Dette gælder f.eks. fordelene af længere kredittider hos forbundne parter end hos uafhængige parter.

En særlig problemstilling opstår, når en virksomhed har en ret til at trække på en ydelse hos et forbundet foretagende. Dette kan f.eks. være en ret til at tilkalde teknikere fra en forbundet virksomhed ved computernedbrud eller at trække på juridisk assistance fra et datterselskab. Selve ydelsen skal medregnes ved indkomstopgørelsen, men spørgsmålet er, om selve det forhold at der kan trækkes på ydelserne fra det forbundne foretagende udgør en værdi, som skal føres til beskatning. Her må de konkrete forhold vurderes, og det må bestemmes om eksterne foretagender ville have betalt en løbende ydelse i form af f.eks. et

service abonnement blot for at have ydelserne til rådighed. Et element i denne vurdering kunne være sandsynligheden for at retten til at trække på den forbundne parts arbejdskraft udnyttes. Er det mindre sandsynligt at retten udnyttes, er det også mindre sandsynligt at uafhængige foretagender ville have betalt for denne ret⁴⁵.

4.8.2.2 Bestemmelse af armslængdepriser for service- og tjenesteydelser

Når de relevante service- og tjenesteydelser er identificeret, er det næste trin at undersøge, om de faktisk foretagne betalinger er foretaget til armslængdepriser.

Det er her vigtigt at få identificeret hvilke afregningsmetoder for de ydede interne service- og tjenesteydelser som virksomheden benytter sig af. Hvis der er tale om entydige ydelser vil afregningsmetoden typisk være direkte efter forbrugt tid, materialer m.v. Yder virksomheden samtidig sammenlignelige ydelser til eksterne foretagender, vil det her være oplagt at benytte den frie markedspris-metode. Sælges ydelserne kun internt, kan kostpris plus avance-metoden benyttes hvis det er muligt at finde sammenlignelige transaktioner hos uafhængige foretagender.

I mange tilfælde vil afregningsmetoderne være mere indirekte, idet de leverede ydelser ikke entydigt kan henføres til de enkelte modtagere. Dette vil f.eks. være tilfældet, når marketingfunktioner bliver varetaget centralt i en koncern i form af messer, kontakt til pressen m.v., som påvirker salget i en række datterselskaber på samme tid. For at de mere indirekte metoder skal kunne anerkendes under TP-princippet, er det et krav, at de brugte fordelingsnøgler er forsvarligt begrundet i de faktiske forhold omkring transaktionerne, ikke er manipuleret for at skabe et bestemt resultat der skævvrider fordelingen af indkomst, er baseret på god bogføringsskik og står i et rimeligt forhold til de fordele som de leverede service – og tjenesteydelser giver til modtageren. Indirekte metoder kan som hovedregel kun accepteres, hvis det ikke er muligt at benytte en direkte metode som nævnt ovenfor. Guidelines bløder dog lidt op på dette princip, idet det efter disse accepteres, at skatteyderne opererer med en skønsmæssig baseret metode, hvis omkostningerne til at registrere og udregne efter de faktisk forbrugte resurser er uforholdsmæssig stor i forhold til de beløb, som de leverede service- og tjenesteydelser løber op i.

Det kan diskuteres, om det er nødvendigt, at det betalte vederlag for forbundne service- og tjenesteydelser skal levne plads til en profit til leverandøren, eller om det kan accepteres under TP-princippet, at vederlaget kun dækker kostprisen. Hovedreglen må være at

⁴⁵ OECD's Guidelines kap 7. pkt. 7.1-7.18

der skal være plads til en profit i vederlaget, da en uafhængig leverandør normalt ville kræve dette som forudsætning for at ville indgå i en transaktion. Guidelines gør dog her opmærksom på, at uafhængige leverandører til tider vil være villige til at sælge ydelser til kostpris, hvis dette kan være med til at forøge den totale profit for leverandøren. Dette kan f.eks. være tilfældet, når den leverede ydelse er en måde at komplementere en portefølje af ydelser eller produkter. Under sådanne forhold vil transaktioner mellem forbundne foretagender afregnet til kostpris altså også kunne accepteres som værende i overensstemmelse med TP-princippet. Der skal også henvises til opgavens afsnit 4.6.1.2 omkring markedsstrategiers indflydelse på interne afregningspriser, idet sådanne overvejelser også vil være relevante ved service- og tjenesteydelser⁴⁶.

4.8.2.3 Dansk praksis

Der er ikke i dansk ret offentliggjort mange afgørelser vedrørende koncerninterne service- og tjenesteydelser. Kendetegnende for de fleste afgørelser er dog, at skatteyderen får medhold. TfS 1987.177 drejede sig om et dansk selskab, som havde indgået en aftale med sit amerikanske moderselskab, hvorefter det danske selskab skulle betale 5 % af sin årlige eksterne omsætning til moderselskabet. Beløbet skulle dække de tjenesteydelser som moderselskabet ydede datterselskabet. De danske skattemyndigheder ville indledningsvis ikke erkende fradrag for disse omkostninger, men Landsskatteretten kom til det resultat, at selvom afregningsformen ikke var sædvanlig, så fandtes det tilstrækkeligt sandsynliggjort, at den betalte afgift til moderselskabet havde været modsvaret af tilsvarende modydelser. Landsskatteretten henviste herunder til at fradrag ikke kunne nægtes efter Statsskattelovens § 6a, ligesom det blev bemærket, at det ikke fandtes antageliggjort, at et af moderselskabet uafhængigt foretagende kunne have opnået gunstigere vilkår. I samme ånd fik et dansk datterselskab i en ikke offentliggjort kendelse af 2.1.1981 medhold i, at den afgift som var betalt for ydelser fra moderselskabet ikke afveg fra den afgift, som måtte påregnes for en tilsvarende uafhængig ydelse. Den danske praksis kan sandsynligvis beskrives således, at det almindelige driftsomkostningsbegreb i Statsskattelovens § 6a udgør vurderingsgrundlaget. Dette må også siges at være i overensstemmelse med TP-princippet, idet grundlaget jo også her er hvad uafhængige foretagender ville have afholdt af omkostninger i samme situation⁴⁷.

⁴⁶ OECD's Guidelines kap 7. pkt. 7.19-7.37

⁴⁷ Transfer Pricing – i international belysning, side 240-241.

4.8.3 Omkostningsfordelingsaftaler

OECD's Guidelines beskæftiger sig i kapitel 8 med de såkaldte omkostningsfordelingsaftaler. Sådanne aftaler kan være udformet på talrige måder, men består grundlæggende i at et eller flere koncernselskaber indgår en aftale om fordeling af omkostningerne ved en fælles aktivitet. Aktiviteten vil ofte være udviklingsarbejde som kan bestå i produktudvikling, markedsanalyser eller egentlig forskning. Aktiviteterne kan også omfatte fælles anvendelse af bygninger, lokaler, edb, administration, markedsføring m.v. Udover bestemmelser omkring fordeling af omkostningerne vil aftalerne endvidere indeholde bestemmelser omkring fordelingen af de forventede fremtidige indkomster. En omkostningsfordelingsaftale kan således gå i stedet for en royaltyaftale, idet de deltagende parter typisk vil opnå en medejendomsret til de udviklede produkter.

Problemstillingen med omkostningsfordelingsaftaler set fra skattemyndighedernes side består i, at disse kan indeholde betydelige skatteudnyttelsesfordele, idet det kan være særdeles vanskeligt at vurdere det fremtidige økonomiske udbytte af nyudviklede immaterielaktiver. De forbundne virksomheder har derfor mulighed for, i strid med armslængdeprincippet, at placerer indtægter og omkostninger fra immaterielaktiverne efter hvor beskatningen er mest fordelagtig i stedet for efter de driftsøkonomiske realiteter⁴⁸.

4.8.3.1 Armslængdeprøven

For at en omkostningsfordelingsaftale mellem forbundne foretagender skal kunne siges at være i overensstemmelse med armslængdeprincippet, må den være udformet på en måde som uafhængige parter ville have accepteret under samme omstændigheder. Et uafhængigt foretagende ville således kræve, at hans andel af de samlede omkostninger ville være lig med hans andel af de forventede fremtidige indtægter fra investeringen. Armslængdeprøven kan derfor ifølge OECD opdeles i 3 trin. Det første trin er at vurdere, om alle deltagere i aftalen med rimelighed kan forvente at få fordele ud af være med. I det andet trin skal det beregnes, hvilke omkostninger som den enkelte deltager har bidraget med. Endelig skal det vurderes, om fordelingen af omkostninger på de enkelte deltagere er i overensstemmelse med disses andel af forventede fremtidige indtægter. Altså om deltagerne har ret til at foretage det fradrag for deltagelse i ordningen, som de har selvangivet.

⁴⁸ Transfer Pricing – i international belysning, side 241.

4.8.3.1.1 Verifikation af deltagelse

For at en forbundet part kan siges at være deltager i en omkostningsfordelingsaftale, er det et krav, at denne med rimelighed kan siges at kunne forvente at kunne få et afkast af at være med. Deltageren må derfor være tildelt en andel af det produkt eller den tjenesteydelse, som er formålet med omkostningsfordelingsaftalen. Endvidere må deltageren kunne udnytte denne andel i form af licensrettigheder eller salgsmuligheder. Der er altid den risiko at samarbejdet bag en omkostningsfordelingsaftale omkring forskning, markedsføring m.v. vil ende uden at give noget økonomisk afkast. Dette er naturligvis ikke nok til at skatteretsligt at tilsidesætte en parts deltagelse i en omkostningsfordelingsaftale, idet dette udfald jo ikke forventes ved indgåelsen. Fortsætter aktiviteterne dog efter det burde være indlysende, at der ikke vil kunne realiseres noget økonomisk afkast, kan dette være med til at tilsidesætte deltagelsen, idet uafhængige foretagender sandsynligvis ville have trådt ud af samarbejdet.

4.8.3.1.2 Beregning af deltagernes bidrag

Den enkelte deltagers bidrag til de samlede omkostninger skal for at opfylde armslængdeprincippet være i overensstemmelse med, hvad uafhængige foretagender ville have bidraget med under sammenlignelige omstændigheder. I den situation at alle bidrag er betalt kontant, vil det være relativt simpelt at finde ud af, hvad den enkelte deltager har bidraget med. Dette vil f.eks. være situationen hvor aktiviteterne bliver udført af eksterne leverandører, som bliver betalt fælles af deltagerne i omkostningsfordelingsaftalen. I de fleste tilfælde vil det dog være en mere kompliceret proces at måle de enkelte deltageres bidrag, og de i opgavens afsnit 4 gennemgåede prisfastsættelsesmetoder må tages i brug. Der skal særligt henses til at omkostninger til aktiver, tjenesteydelser m.v. som bliver brugt både til aktiviteter dækket af omkostningsfordelingsaftalen og til denne uvedkommende aktiviteter bliver fordelt på et driftsøkonomisk korrekt grundlag.

4.8.3.2.1 Beregning af deltagernes andel af indkomst

Den enkelte deltagers andel af den forventede fremtidige indkomst kan estimeres direkte på baggrund af tilgængelige informationer omkring det aktuelle udviklingsprojekt eller på baggrund af sammenligning med salg af tilsvarende produkter og tjenesteydelser internt eller eksternt. I praksis bruges ofte den teknik, at den samlede forventede indkomst fordeles til de enkelte deltagere på baggrund af fordelingsnøgler bestående af f.eks. forbrugte enheder, producerede eller solgte enheder, dækningsbidrag, antal ansatte eller investeret kapital. Det er

her naturligvis en forudsætning for at opnå en korrekt fordeling, at der er den fornødne driftsøkonomiske sammenhæng mellem den valgte fordelingsnøgle og den forventede indkomst.

4.8.3.2 Indtræden, udtræden og ophævelse af aftale

En virksomhed som indtræder i en allerede eksisterende omkostningsfordelingsaftale vil typisk også få del i allerede opnåede resultater i de bagved liggende aktiviteter i aftalen. Dette kan være i form af viden, immaterielle værdier eller igangværende arbejder. For at en sådan indtræden skal kunne siges at være i overensstemmelse med armslængdeprincippet, må de oprindelige medlemmer kompenseres af den nye deltager for de afgivne andele af rettigheder m.v. I samme ånd må en udtrædende deltager kompenseres for sin andel af de skabte værdier. For både indtræden og udtræden gælder der naturligvis, at der ikke skal betales nogen kompensation, hvis aktiviteterne ikke har skabt nogen værdi på tidspunktet for indtrædelsen eller udtrædelsen.

I det tilfælde en omkostningsaftale bliver afbrudt, må hver deltager modtage en forholdsmæssig andel af de opnåede værdier på tidspunktet for afbrydelsen jf. ovenfor. Hvis en eller flere af deltagerne i denne forbindelse ønsker at overdrage deres andele af de opnåede værdier til de øvrige medlemmer, må de kompenseres på armslængdevilkår⁴⁹.

4.8.4 Omsætning af fysiske varer

Selvom omsætningen af varer må være det væsentligste TP område indeholder OECD's Guidelines ingen særskilt omtale af dette område. Der må derfor tages direkte udgangspunkt i de transaktions- og resultatbaserede metoder gennemgået i OECD's Guidelines ved bedømmelsen af om vareomsætning mellem forbundne parter er ske på armslængdevilkår.

4.8.4.1 Dansk praksis

Efter gennemførelsen af SKL § 3 B og LL § 2 er der tilsyneladende ikke offentliggjort afgørelser fra Landsskatteretten og domstolene der direkte vedrører vareomsætning. Praksis for gennemførelsen af disse 2 lovbestemmelser har fortsat retskildeværdi, idet det dog skal bemærkes at den skatteprocessuelle situation er ændret i de tilfælde hvor selskaberne ikke

⁴⁹ OECD's Guidelines kap 8. pkt. 8.1-8.39

opfylder dokumentations- og oplysningsforpligtigelserne i SKL § 3 B⁵⁰. Se nærmere herom i afsnit 5.4.2.

Generelt viser en gennemgang af domme og afgørelser indenfor vareomsætning mellem forbundne foretagender, at de danske domstole kun i mindre grad har anerkendt skattemyndighedernes TP korrektioner. Dette kan hovedsageligt forklares med, at sagerne er faldet ud til skattemyndighedernes ugunst pga. manglen på tilstrækkelig faktiske beviser for berettigelsen af armlængde korrektioner. Således har begrundelserne i afgørelserne bl.a. været at fravigelsen fra armlængdepriser ikke har været klar og entydig, hvorfor der har været tvivl om korrektionens berettigelse, ligesom at det implicit er fremgået af domme, at det blotte forhold at et selskabs selvangivne indkomst er meget småt eller lig nul ikke i sig selv kan berettige TP korrektioner. Korrektioner er også blevet afvist hvis sammenlignelighedsgrundlaget ikke har været vurderet som værende til stede. Således kunne en flerårig aftale om leverancer ikke sammenlignes med noteringer på spotmarkedet og priser for enheder som indgik i hele skibsladninger kunne ikke sammenlignes med priser for enheder som indgik i mindre partier⁵¹.

⁵⁰ International Skatteret, side 379-380

⁵¹ Transfer Pricing – i international belysning, side 225-227.

5. Dokumentation

Ifølge SKL § 3 B, stk. 5 skal de skattepligtige, som er omfattet af dokumentationspligten udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for kontrollerede transaktioner. Dokumentationen skal indsendes til skattemyndighederne på begæring og kan udfærdiges på papir eller elektronisk. Som sprog accepteres dansk, norsk, svensk og engelsk.

Ifølge SKL § 3 B, stk. 5 skal told & skatteforvaltningen fastsætte regler for indholdet af dokumentationen, hvilket er sket i *Bekendtgørelse om dokumentation af prisfastsættelse af kontrollerede transaktioner (BEK nr. 42 af 24/01/2006)*. Kravene til dokumentationen i bekendtgørelsen er opdelt i 2 trin. Det første trin fremgår af §§ 4-8 og beskriver den dokumentation som skal udfærdiges, opbevares og fremsendes på skattemyndighedernes anmodning. Det andet trin fremgår af bekendtgørelsens § 9 og består i, at den skattepligtige kan blive anmodet om at udarbejde og fremsende supplerende materiale. Endvidere fremgår det af bekendtgørelsens § 10, at den skattepligtige kan anmodes om at udarbejde databaseundersøgelser for en eller flere kontrollerede transaktioner.

Til vejledning for skattemyndigheder og virksomheder har SKAT endvidere udgivet vejledningen *Transfer Pricing; Kontrollerede transaktioner; Dokumentationspligt*, som mere detaljeret gennemgår kravene til TP-dokumentationen.

5.1 Omfanget af dokumentationen, frister m.v.

Jf. bekendtgørelsens § 2, stk. 2 afhænger omfanget af de krævede beskrivelser, analyser m.v. af omfanget og kompleksiteten af virksomheden og de kontrollerede transaktioner. Heri ligger, at de ressourcer som virksomheden afsætter til at sikre sig, at priser opgøres til armslængdeværdier og til at tilvejebringe dokumentationsmaterialet skal stå i et rimeligt forhold den økonomiske betydning af transaktionerne. Endvidere vil det også være naturligt, at mindre komplekse virksomheder kan nøjes med mindre dokumentationsmateriale end mere komplekse virksomheder.

Ifølge bekendtgørelsens § 2, stk. 1 er det ikke en betingelse at dokumentationen følger strukturen i §§ 4-8, og der stilles ingen krav til i hvilken form, dokumentationen skal være udarbejdet. Hvis oplysningerne allerede findes i virksomheden, kan de indgå i den form de forefindes i, og videre bearbejdning er ikke nødvendig. Dog er det et krav, at oplysningerne fremgår som et samlet dokument, og at alle de krævede oplysninger fremgår på en overskuelig måde.

I det tilfælde at forholdene er de samme fra år til år, er det ikke nødvendigt at udarbejde dokumentationen fra bunden af hvert år. Det er dog et krav, at skattemyndighederne kan identificere de relevante oplysninger på årsbasis. Endvidere behøver materialet i dokumentationen ikke at være samlet på forhånd, idet det accepteres, at materialet foreligger på en måde, så det kan samles indenfor fristen angivet i bekendtgørelsens § 2, stk. 4 på 60 dage for indsendelse af dokumentationen⁵².

5.2. Begrænset dokumentationspligt for mindre virksomheder

Udgangspunktet er at alle skattepligtige omfattes af SKL § 3 B, stk. 1 skal udarbejde dokumentation for samtlige kontrollerede transaktioner, som ikke i omfang og hyppighed anses for uvæsentlige. I SKL § 3 B, stk. 6. blødes der dog lidt op på dette, idet dokumentationspligten er begrænset til at omfatte visse kontrollerede transaktioner.

5.2.1 Mindre virksomheder

Ved mindre virksomheder forstås skattepligtige der alene eller sammen med koncernforbundne virksomheder har under 250 beskæftigede og har en årlig samlet balance på under 125 mio. kr., eller en årlig omsætning på under 250 mio. kr.

Antal beskæftigede opgøres i heltidsbeskæftigede i løbet af indkomståret og følger den definition, som anvendes i årsregnskabslovens § 7 til afgørelse af hvilken regnskabsklasse, en virksomhed skal følge. Personer, som ikke har været ansat hele året i virksomheden, indgår som en følge heraf kun med en brøkdel.

Balance- og omsætningstal skal tages fra de officielle regnskaber, opgjort efter de gældende regler på regnskabsområdet i Danmark og øvrige involverede stater, som anvender anerkendte internationale regnskabsstandarder.

Jf. SKL § 3 B, stk. 7 skal tallene for antal beskæftigede, den samlede beskæftigelse og omsætning opgøres på konsolideret basis, hvilket vil sige, at der medregnes beskæftigede, balance og omsætning hos juridiske personer der er koncernforbundet med den skattepligtige. Definitionen på koncernforbundne juridiske personer følger definitionen i kursgevinstlovens § 4, stk. 2, hvorefter der forstås juridiske personer hvor samme aktionærkreds eller fond ejer mere end 50 % af stemmerne. Endvidere skal det bemærkes, at koncerninterne mellemværender og indbyrdes kapitalandele holdes ude af opgørelsen af

⁵² Transfer Pricing; Kontrollerede transaktioner; Dokumentationspligt 2006, afsnit 4.1-4.3.

balancen, ligesom den koncerninterne omsætning ikke skal medregnes ved opgørelsen af omsætningen.

5.2.2 Den begrænsede dokumentation

Indholdet af den begrænsede dokumentation fremgår af SKL § 3B, stk. 6 og omfatter:

1. kontrollerede transaktioner med fysiske og juridiske personer, der er hjemmehørende i en fremmed stat, der ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, og som samtidig ikke er medlem af EU eller EØS,
2. kontrollerede transaktioner med et fast driftssted, der er beliggende i en fremmed stat, der ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, og som samtidig ikke er medlem af EU eller EØS, og
3. kontrollerede transaktioner med et fast driftssted, der er beliggende i Danmark, forudsat at den skattepligtige er hjemmehørende i en fremmed stat, der ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, og som samtidig ikke er medlem af EU eller EØS⁵³.

5.3 Uvæsentlige transaktioner

Ifølge SKL § 3B, stk. 5 skal der ikke udarbejdes skriftlig dokumentation for kontrollerede transaktioner, der i omfang og hyppighed er uvæsentlige. Dog skal disse transaktioner angives i dokumentationsmaterialet, således at skattemyndighederne har en mulighed for at spørge ind til disse ved en evt. kontrol.

Ifølge dokumentationsbekendtgørelsens § 3, stk. 2 er transaktioner at betragte som uvæsentlige, når der er tale om enkeltstående transaktioner af et beskedent økonomisk omfang. Transaktioner kan godt være gennemført mere end en gang og stadig blive betragtet som enkeltstående i denne sammenhæng. Blot skal der være tale om et begrænset antal tilfælde, som ikke har karakter af et egentligt løbende samhandelsforhold. Med hensyn til kravet om et beskedent økonomisk omfang, kan der ikke opstilles faste grænser for hvornår dette er tilfældet, idet dette altid vil bero på en konkret vurdering. Anvendelsesområdet for uvæsentlige transaktioner er dog primært tiltænkt transaktioner, som ikke må siges at være en del af den skattepligtiges primære drift. Som eksempler på dette kan nævnes udlån af et mødelokale til et forbundet foretagende, bespisning af medarbejdere hos et forbundet foretagende i forbindelse med kurser, omkostninger ved fællesarrangementer m.v.

⁵³ Ligningsvejledningen, S.I.2.5.1

For så vidt angår transaktioner med immaterielle aktiver gælder der, at sådanne sjældent vil kunne blive betragtet som uvæsentlige. Dette skyldes at værdien af immaterielle aktiver ofte er meget vanskelig at fastslå, hvorfor det også er vanskeligt på forhånd at fastslå, om der er tale om en transaktion af et beskedent økonomisk omfang.

Endelig skal det bemærkes, at grænsen for hvornår en transaktion kan betragtes som at have et beskedent omfang, ikke som man måske kunne tro, skal opgøres i forhold til størrelsen på den virksomhed eller koncern, hvori den indgår. I stedet skal vurderingen principielt foretages absolut, idet det dog bemærkes i SKATs vejledning, at det vil være naturligt at virksomheder med mange komplekse og værdifulde transaktioner fokuserer på at dokumentere dette⁵⁴.

5.4 Konsekvenser af manglende opfyldelse af dokumentationspligten

5.4.1 Bødestraf

Hvis det krævede dokumentationsmateriale i dokumentationsbekendtgørelsens §§ 4-8 ikke er udarbejdet, og udeladelsen er forsætlig eller groft uagtsom, kan den skattepligtige pålægges en bøde jf. SKL § 17, stk. 3. For at der kan blive tale om bødestraf, skal udeladelsen bestå i, at der slet ikke foreligger nogen dokumentation, eller at den dokumentation som foreligger, er så mangelfuld at der reelt er tale om ingen dokumentation. Ved vurderingen heraf tages der udgangspunkt i en helheds- og proportionalbetragtning, således at der bl.a. tages hensyn til transaktionernes indholdsmæssige og økonomiske betydning.

Størrelsen af bøderne fastsættes ud fra det princip, at der skal betales en minimumsbøde på 2 gange de sparede omkostninger ved ikke i første omgang at have udarbejdet hele eller dele af dokumentationen. Hvis skatteyderen efterfølgende retter op på miseren ved at udarbejde den manglende dokumentation i den fornødne stand, så nedsættes bøden til 1 gang de sparede omkostninger. Bødestraffen kan blive skærpet i det tilfælde, at det viser sig, at der skal ske en forhøjelse af indkomsten som følge af manglende udfyldelse af armslængdeprincippet. I dette tilfælde forhøjes minimumsbøden således med et beløb svarende til 10 % af indkomstforhøjelsen.

⁵⁴Transfer Pricing; Kontrollerede transaktioner; Dokumentationspligt 2006, afsnit 4.4.

5.4.2 Skønsmæssig ansættelse ved manglende dokumentation

En nok så vigtig følge, af at skatteyderen ikke har opfyldt sin dokumentationspligt, er at SKAT ifølge SKL § 3B, stk. 8 har hjemmel til at fastsætte den skattepligtige indkomst vedrørende de kontrollerede transaktioner skønsmæssigt. Det er dog vigtigt at bemærke, at den omstændighed at dokumentationen er mangelfuld eller ikke eksisterende ikke i sig selv fører til en forhåndsformodning hos SKAT om, at transaktionerne ikke er foretaget i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Før en eventuel korrektion af den skattepligtige indkomst foretages, skal SKAT således rette henvendelse til den skattepligtige med henblik på at fremskaffe den nødvendige dokumentation. Vurderingen af om den skattepligtiges prisfastsættelse er i overensstemmelse med armslængdeprincippet, og om den udfærdigede dokumentation er et tilstrækkeligt grundlag herfor skal ske i overensstemmelse med OECDs Guidelines.

Når SKAT foretager en skønsmæssig ansættelse af den skattepligtiges indkomst vedrørende de kontrollerede transaktioner, skal myndighederne i henhold til Forvaltningslovens § 24 angive de forhold, der er tillagt betydning samt den eller de metoder, der er brugt til beregning af armslængdepriserne⁵⁵.

5.5 Dokumentationsmaterialet

Dokumentationsmaterialet skal indeholde de beskrivelser og analyser, som er beskrevet i dokumentationsbekendtgørelsens §§ 4-8. Alle punkter er dog ikke lige relevante for alle virksomheder, og hvis en virksomhed f.eks. ikke har indgået omkostningsfordelingsaftaler skal dette punkt naturligvis ikke omtales. Er der tale om en virksomhed med forholdsvis få enkle transaktioner, vil der kunne være tale om, at det er nok at afgive ganske få informationer til mange af punkterne. Man kan vel således sige, at det vigtige ved dokumentationen ikke er formalier, men at give SKAT det nødvendige grundlag for at foretage armslængdevurderingen.

5.5.1 Beskrivelse af koncernen og de forretningsmæssige aktiviteter

Ifølge § 4, stk.2, nr. 1 skal dokumentationsmaterialet indeholde en beskrivelse af den juridiske struktur hvoraf samtlige enheder skal indgå, herunder også enheder som der ikke har været samhandel med. Ejerandele og geografiske placeringer af de enkelte koncernenheder skal

⁵⁵Ligningsvejledningen, S.I.2.6.2

angives, og det vil være hensigtsmæssigt at udarbejde et koncerndiagram. Der skal redegøres for eventuelle ændringer den juridiske struktur i løbet af indkomståret.

Ifølge § 4, stk. 2, nr. 2 skal dokumentationsmaterialet indeholde en beskrivelse af den organisatoriske struktur. Beskrivelsen skal være med til at give SKAT en forståelse af, hvorledes koncernen er organiseret i forhold til de forskellige forretningsmæssige aktiviteter, der varetages i de enkelte selskaber. Beskrivelsen af hvad de enkelte selskaber beskæftiger sig med skal her kun være overordnet med beskrivelser som f.eks. producent, distributør, administrationselskab m.v. Det vil ofte være hensigtsmæssigt, hvis beskrivelserne dækker hele koncernen, men der er kun krav om at funktioner for selskaber hvormed der har været intern handel beskrives.

Ifølge § 4, stk. 2, nr. 3 skal dokumentationsmaterialet indeholde en beskrivelse af de økonomiske resultater, herunder de seneste 3 års omsætning og resultat af den primære drift for den skattepligtige og de forbundne parter, som den skattepligtige har haft kontrollerede transaktioner med. Regnskabsoplysningerne skal, så vidt som det er muligt, være opgjort efter ensartede principper og kan trækkes fra virksomhedens økonomistyringssystem eller fra det reviderede eksterne regnskab.

Ifølge § 4, stk. 2, nr. 4 skal dokumentationsmaterialet indeholde en kort historisk beskrivelse af koncernen og virksomheden, en beskrivelse af eventuelle omstruktureringer og skift i væsentlige funktioner og risici, samt en forklaring på eventuelle underskud. Det er som udgangspunkt, kun forhold som direkte eller indirekte vedrører virksomheden, som skal beskrives. Formålet med den historiske beskrivelse er bl.a. at finde ud af hvor i sin livscyklus virksomheden befinder sig, da dette kan være med til at skabe en forståelse for de strategier som virksomheden og koncernen handler efter. Med hensyn til eventuelle omstruktureringer skal disse beskrives med henblik på, om disse har givet anledning til ændring af de interne afregningspriser og der i forbindelse hermed er sket afståelse af immaterielle aktiver. Med hensyn til underskud forventes det på det generelle plan, at dokumentationen sætter SKAT i stand til at vurdere, om underskud på de kontrollerede transaktioner skyldes forhold, som efter en armslængdevurdering med rette skal henføres til den skattepligtige. Mere konkret bør redegørelsen for eventuelle underskud på de kontrollerede transaktioner indeholde en beskrivelse af hvilke faktorer, som har medvirket til underskuddet samt en kvantificering heraf, en beskrivelse af hvem i koncernen som har formel kontrol med disse faktorer, og en redegørelse for om risikofordelingen er forenelig med transaktionernes økonomiske substans, en redegørelse for sammenhængen mellem den forventede fremtidige indtjening og de

funktioner, risici m.v. som virksomheden bidrager med, en redegørelse for driftsresultater i øvrige relevante koncernenheder.

Ifølge § 4, stk. 2, nr. 5 skal dokumentationsmaterialet indeholde en generel introduktion til den branche, som koncernen er en del af. Formålet med denne beskrivelse er at sætte SKAT i stand til at vurdere, hvilke aktiviteter der er af størst betydning for indtjeningen. Opererer koncernen i flere forskellige brancher på samme tid, kan beskrivelsen indskrænke sig til de brancher, som de kontrollerede transaktioner har størst tilknytning til⁵⁶.

5.5.2 Beskrivelse af de kontrollerede transaktioner

Med kontrollerede transaktioner forstås i denne forbindelse alle forbindelser mellem de forbundne foretagender, herunder transaktioner mellem forbundne selskaber og mellem hovedkontor og faste driftssteder. Som udgangspunkt skal de kontrollerede transaktioner beskrives på transaktionsniveau, men dette betyder dog ikke at hver enkelt kontrolleret transaktion skal beskrives enkeltvis i dokumentationen. Således fastslår § 5, stk. 2 at ensartede transaktioner kan aggregeres - altså beskrives under et. Det må bero på en konkret vurdering, hvilke transaktioner der kan beskrives sammen, og denne vurdering skal tage udgangspunkt i de 5 sammenlignelighedsfaktorer: produkters egenskaber, funktionsanalyse, kontraktvilkår, økonomiske omstændigheder og forretningsstrategier. Som eksempler, på konkrete situationer hvor det vil være vanskeligt at vurdere transaktionerne separat, kan nævnes langtidskontrakter for levering af råvarer og serviceydelser, rettigheder til udnyttelse af immaterielle aktiver, licens til produktions knowhow og levering af vitale komponenter.

Ifølge § 5, stk. 3 skal dokumentationen indeholde en identifikation af de kontrollerede transaktioner med hensyn til, hvor meget der er overdraget og mellem hvilke forbundne foretagender. Konkret vil det sige, at den samlede omsætning i dokumentationsperioden skal oplyses, hvor en løbende samhandel er beskrevet aggregeret, og at enkelte overdragelsessummer for ikke aggregerede overdragelser skal oplyses særskilt.

Ifølge § 5, stk. 4 skal de kontrollerede transaktioner beskrives i forhold til de 5 sammenlignelighedsfaktorer. Det skal her bemærkes, at det udelukkende er forhold af betydning for armslængdevurderingen, som skal beskrives, mens det tilsvarende gælder ifølge § 5, stk. 6, at forhold som ikke er indeholdt i de 5 sammenlignelighedsfaktorer, alligevel skal beskrives, hvis de vurderes at have betydning for armslængdevurderingen.

⁵⁶ Transfer Pricing; Kontrollerede transaktioner; Dokumentationspligt 2006, afsnit 5.1.

Ifølge § 5, stk. 5 skal eventuelle omkostningsfordelingsaftaler med forbundne foretagender beskrives i dokumentationen. Dokumentationsvejledningen opregner her en lang række punkter, som skal sætte SKAT i stand til at foretage en armslængdeprøve på de konkrete omkostningsfordelingsaftaler⁵⁷.

5.5.3 Sammenlignelighedsanalyse

Ifølge § 6 skal dokumentationen indeholde en sammenlignelighedsanalyse som, sammen med beskrivelsen af koncernen og de forretningsmæssige aktiviteter i § 4 og beskrivelsen af de kontrollerede transaktioner i § 5, kan danne grundlag for en vurdering af om principperne for prisfastsættelsen af de kontrollerede transaktioner er i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Det skal her bemærkes, at der i praksis vil være en snæver sammenhæng mellem søgningen efter et sammenligningsgrundlag og valget af prisfastsættelsesmetode. Således vil søgningen efter et sammenligningsgrundlag til dels afhænge af hvilken prisfastsættelsesmetode som påtænkes anvendt, men omvendt vil valget af metode også kunne være afhængig af, hvilke sammenlignelige transaktioner som kan findes.

Ifølge § 6, stk. 2 skal dokumentationen indeholde en beskrivelse af prisfastsættelsen af de kontrollerede transaktioner, samt en redegørelse for hvorfor denne prisfastsættelse vurderes som værende i overensstemmelse med armslængdeprincippet. I mange større koncerner vil der ofte foreligge en egentlig overordnet TP politik, og i så fald bør der her redegøres for denne. Findes en sådan overordnet politik ikke, må der i stedet redegøres for prisfastsættelsen af de kontrollerede transaktioner enkeltvist. Har den skattepligtige anvendt et sammenligningsgrundlag af uafhængige transaktioner til prisfastsættelsen, skal der redegøres for dette sammen med en begrundelse af valg af den eller de af OECD anbefalede metoder. Har skatteyderen vurderet, at det ikke er muligt at finde et egnet sammenligningsgrundlag, må han med udgangspunkt i dette redegøre for, hvorfor prisfastsættelsen alligevel vurderes som værende i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

I § 6, stk. 3 angives de transaktioner, som skal undersøges for anvendelighed, hvilket drejer sig om den skattepligtiges egne transaktioner med uafhængige parter, transaktioner mellem uafhængige parter og herunder andre forbundne parters transaktioner med uafhængige parter. Endvidere skal der i dokumentationsmaterialet være angivet hvilke mulige sammenlignelige uafhængige transaktioner, som virksomheden har fravalgt, samt

⁵⁷ Transfer Pricing; Kontrollerede transaktioner; Dokumentationspligt 2006, afsnit 5.2

begrundelse for dette fravalg. Ifølge § 6, stk. 4 skal eventuelt udarbejdede databaseundersøgelser vedlægges⁵⁸.

5.5.4 Implementering af prisfastsættelsen

Ifølge § 7, stk. 1 skal dokumentationen indeholde en overordnet redegørelse for implementeringen af principperne for prisfastsættelsen. Formålet med denne redegørelse er at sætte SKAT i stand til at vurdere, om de valgte metoder er anvendt korrekt. Endvidere bør redegørelsen også omfatte en beskrivelse af, hvordan den skattepligtige søger at kontrollere, at de anvendte priser og vilkår vedbliver at være på armslængdevilkår, efterhånden som samhandelsforhold m.v. ændrer sig med tiden.

Ifølge § 7, stk. 2 skal dokumentationen indeholde en redegørelse for, hvorvidt den skattepligtige eller forbundne foretagender efterfølgende har foretaget justeringer for de kontrollerede transaktioner i Danmark eller i udlandet, og om i hvilket omfang disse justeringer er i overensstemmelse med armslængdeprincippet. I praksis er der to situationer, hvor efterfølgende justeringer kan komme på tale. Den første situation er den hvor prisfastsættelsen er sket på armslængdevilkår, men hvor der på transaktionstidspunktet har været en betydelig usikkerhed omkring forhold, der har en væsentlig indflydelse på værdiansættelsen. Her kan en løsning være at indbygge en fleksibilitet i afregningsprincippet, således at priser kan justeres efterfølgende efter forud fastsatte kriterier. Den anden situation er den, hvor priserne på transaktionstidspunktet ikke er blevet fastsat i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Hvis skatteyderen her efterfølgende konstaterer, at de anvendte priser ikke er i overensstemmelse med de priser uafhængige parter ville have anvendt, kan de anvendte priser efterfølgende ændres således, at de selvangivne resultater bliver i overensstemmelse med armslængdeprincippet⁵⁹.

5.5.5 Skriftlige aftaler

Ifølge § 8, stk. 1 skal dokumentationen indeholde en liste over eventuelle skriftlige aftaler, som er udarbejdet mellem parterne vedrørende de kontrollerede transaktioner. Endvidere skal dokumentationen ifølge § 8, stk. 2 indeholde kopier af eventuelle skriftlige aftaler som den skattepligtige eller forbundne foretagender har indgået med myndigheder i andre lande vedrørende kontrollerede transaktioner. Dette gælder både for aftaler med fremadrettet og

⁵⁸ Transfer Pricing; Kontrollerede transaktioner; Dokumentationspligt 2006, afsnit 5.3

⁵⁹ Transfer Pricing; Kontrollerede transaktioner; Dokumentationspligt 2006, afsnit 5.4

bagudrettet virkning. Skriftlige aftaler, som de danske myndigheder har del i, skal dog ikke indsendes. Velsagtens fordi de danske myndigheder allerede har kendskab til disse.

5.5.6 Supplerende oplysninger og materiale

Ifølge § 9 kan SKAT under en skattekontrol anmode den skattepligtige om supplerende oplysninger og materiale, herunder at den skattepligtige udarbejder supplerende materiale. Det er dog kun materiale som kan anses for relevant for en armslængdevurdering, som der kan anmodes om. Dette vil typisk dreje sig om, at SKAT har brug for supplerende oplysninger og materiale til uddybning og kontrol af de allerede afgivne obligatoriske oplysninger i §§ 4-8 samt oplysninger afgivet i en databaseundersøgelse, som er udarbejdet på SKATs anmodning. Vurderingen af hvilket supplerende materiale som er nødvendig, vil kunne foretages løbende i en skattekontrol, men SKAT skal dog give skatteyderen en rimelig frist til at aflevere det ønskede materiale⁶⁰.

5.5.7 Databaseundersøgelser

Ifølge § 10, stk. 1 kan SKAT under en skattekontrol anmode den skattepligtige om at udarbejde databaseundersøgelser for en eller flere kontrollerede transaktioner. Anmodningen vil kunne blive givet, hvis dette anses for relevant på baggrund af den allerede afgivne dokumentation. Ved vurderingen vil forhold som omfang, frekvens og risiko ved de kontrollerede transaktioner indgå i vurderingen. Risikoen vil som udgangspunkt blive vurderet som størst, hvor indtjeningen ved de kontrollerede transaktioner har været afvigende i forhold til SKATs tidligere erfaringer og egne undersøgelser. Det vil naturligvis også indgå i SKATs vurdering om databaseundersøgelser overhovedet vil kunne frembringe det ønskede sammenligningsgrundlag, hvorfor anmodning om databaseundersøgelser primært vil vedrøre løbende samhandel af vare og tjenesteydelser, hvor kommercielle regnskabsdatabaser kan anvendes.

I § 10, stk. 2 defineres, hvad der i denne forbindelse forstås ved databaseundersøgelser. Således skal 2 krav være opfyldt. For det første skal sammenligningsgrundlaget kunne anvendes til en vurdering af armslængdevilkår, og for det andet skal søgningen efter sammenligningsgrundlaget foretages i offentligt tilgængelige databaser. Under kategorien offentligt tilgængelige databaser hører også databaser som kræver betaling.

⁶⁰ Transfer Pricing; Kontrollerede transaktioner; Dokumentationspligt 2006, afsnit 6

Selve databaseundersøgelsen skal ifølge § 10, stk. 3 indeholde følgende elementer: 1) Identifikation af transaktioner der testes og anvendt prisfastsættelsesmetode, 2) beskrivelse af udsøgningsprocessen, 3) Forklaring for brug af justeringer og interval, 4) Dokumentationsmateriale fra database og anvendt data i øvrigt. Fristen for at udarbejde databaseundersøgelser er ifølge § 10, stk. 4 som hovedregel 60 dage. Fristen kan dog forlænges med 30 dage af SKAT, hvilket typisk vil ske, hvis der anmodes om databaseundersøgelser for mere end en transaktion⁶¹.

5.5.8 EU transfer pricing dokumentation

Ifølge § 11, stk. 1 kan den skattepligtige vælge at udarbejde dokumentationen som en EU TP dokumentation. Det er ifølge EU Joint Transfer Pricing Forum frivilligt for en koncern, om den vil udarbejde dokumentationen efter dennes retningslinier. Valgt herom skal dog som altovervejende hovedregel gælde for alle koncernens selskaber i EU-lande og valget bør opretholdes i en flerårig periode. En EU TP-dokumentation består af en fællesdokumentation og en landespecifik dokumentation, som tilsammen udgør dokumentationen for den skattepligtige. Fællesdokumentationen er en overordnet dokumentation med standardiserede oplysninger, som er relevante for alle de europæiske virksomheder i en koncern. Den landespecifikke dokumentation indeholder den specifikke dokumentation vedrørende den enkelte skattepligtige i det enkelte land. Ifølge § 11, stk. 1 gælder dokumentationsbekendtgørelsens bestemmelser med hensyn til indhold m.v. også for dokumentationer udarbejdet som en EU TP-dokumentation. Den skattepligtige kan altså ikke slippe nemmere om ved dokumentationsarbejdet på denne måde.

Ifølge § 11, stk. 2 kan den skattepligtige vælge at udarbejde dokumentationen efter fælles retningslinier om udarbejdelse af en TP-dokumentation som er indgået mellem stater som ikke er medlemmer af EU. Det er dog en betingelse, at disse fælles retningslinier godkendes som tilstrækkelige til brug for udarbejdelse af dokumentation i Danmark⁶².

⁶¹ Transfer Pricing; Kontrollerede transaktioner; Dokumentationspligt 2006, afsnit 7

⁶² Transfer Pricing; Kontrollerede transaktioner; Dokumentationspligt 2006, afsnit 8

6. Korrektioner

6.1 Primære korrektioner

Såfremt skattemyndighederne ved deres skattekontrol konstaterer, at de kontrollerede transaktioner ikke er foretaget på armslængdevilkår, er skattemyndighederne berettiget til at foretage en korrektion af den selvangivne indkomst. Dette kaldes den primære korrektion, og formålet er at bringe den skattepligtige indkomst til det niveau, som ville være realiseret, såfremt der var disponeret på armslængdevilkår. Denne korrektion er som hovedregel af faktisk karakter og må således ikke foretages skønsmæssigt. I praksis kan det skønsmæssige element dog ikke undgås, idet selve brugen af TP-metoderne ofte indebærer betydelige skøn. Som tidligere omtalt tillades dog skønsmæssig ansættelse, såfremt dokumentationsbestemmelserne ikke er opfyldt.

6.1.1 Korrektionens væsentlighed

Et vigtigt spørgsmål vedrørende korrektioner er, om det er et krav for at foretage en primær korrektion, at der foreligger en væsentlig uoverensstemmelse mellem den selvangivne indkomst for de kontrollerede transaktioner og den armslængdebaserede indkomst. Altså om der eventuelt er krav om at uoverensstemmelsen overstiger et vist mindstebeløb eller en hvis procentvis afvigelse. Umiddelbar er spørgsmålet ikke let at besvare, idet hverken OECD eller dansk ret omtaler dette direkte, selvom OECD i Guidelines dog henstiller til at skattemyndighederne undgår beskedne og marginale korrektioner. I praksis må det dog gælde, at en væsentlig grad af usikkerhed i en given metodes generelle eller konkrete anvendelse også vil føre til, at der stilles krav om forholdsvis store uoverensstemmelser mellem den selvangivne indkomst og de beregnede armslængderesultater, før at korrektion kan komme på tale. I dansk ret ses det af en række afgørelser, at SKATs korrektioner er blevet tilsidesat, idet der ikke blev fundet at være en væsentlig afvigelse mellem den selvangivne indkomst og den tilsvarende armslængde indkomst. I samme ånd har praksis afvist korrektioner ved omsætning af immaterielle aktiver og tjenesteydelser, idet der fandtes at bestå et rimeligt forhold mellem den foretagne betaling og modtagne service. Sat på spidsen kan det siges, at gennemførelsen af den primære korrektion i Danmark forudsætter en utvivlsom skatteunddragelse⁶³. Heri skal årsagen sandsynligvis også findes til de forholdsvis få sager om international TP, som ses i dansk skatteret. Således vil kombinationen af ofte komplicerede underliggende

⁶³ Transfer Pricing – i international belysning, side 266-268.

driftsøkonomiske forhold, store skønsmæssige elementer og kravet om beviser for at der utvivlsomt er foretaget skatteunddragelse fra skatteydernes side stille meget store krav til SKATs arbejde og resurseforbrug.

6.1.2 Modstående nedsættelser

Ved en såkaldt “set off” modsvares en fravigelse af armslængdeprincippet for en del af omsætningen til fordel for en af de forbundne foretagender af modstående fravigelser for en anden del af omsætningen til fordel for det andet af de forbundne foretagender. Herved udlignes eller reduceres den skete indkomstoverførsel totalt set.

Både i Danmark og internationalt anerkendes det, at en set off kan forhindre eller reducerer TP korrektioner. Eksempelvis kan en korrektion af en vareomsætning til priser under armslængde niveau undgås, hvis varesælgeren samtidig modtager tjenesteydelser fra varekøberen til tilsvarende reducerede priser. I praksis ses også egentlige “set off” aftaler i form af komplicerede flerårige aftaler mellem forbundne parter, hvor en række ydelser og varer omfattes. Sådanne aftaler må inddrages i skattemyndighedernes kontrol og testes for, om den samlede omsætning omfattet af aftalen opfylder armslængdekriteriet. I dansk ret gælder det, at skatteansættelsen indenfor de gældende genoptagelsesfrister kan ændres således at den bringes i overensstemmelse med de faktiske gældende omstændigheder. Indenfor skattestrafferetten anerkendes det således, at en strafbar udeholdelse af skattepligtig indkomst kan reduceres med ikke fratrukne driftsomkostninger⁶⁴.

6.1.3 Frister for den primære korrektion

En primær korrektion kan foretages i forbindelse med den løbende skatteansættelse eller i forbindelse med en omligning eller genoptagelse af tidligere foretagne skatteansættelser. Ifølge skatteforvaltningslovens (SFL) § 26, stk. 1 er den normale frist for omligning 4 år. Ifølge stk. 5 er fristen dog udvidet til 6 år for skattepligtige omfattet af SKL § 3B for så vidt angår de kontrollerede transaktioner. En varslet korrektion skal således være foretaget senest den 1. august i det 6. år efter indkomstårets udløb, medmindre en anmodning fra den skattepligtige om en udskydelse af denne frist er imødekommet af SKAT. Hvis den skattepligtige har forskudt regnskabsår (indkomstår), regnes fristen fra udløbet af det kalenderår, som indkomståret træder i stedet for. Forlængelsen på 2 år i forhold til den normale frist skal ses i lyset af, at TP ofte omfatter en mangeårig omsætning og en omfattende

⁶⁴ Transfer Pricing – i international belysning, side 270.

og besværlig skattekontrol, hvorfor SKAT har brug for den ekstra tid i forhold til gennemgang af mere ordinær skattepligtig aktivitet.

6.1.3.1 Undtagelser

SFL § 27 indeholder en række undtagelser til de ovenfor angivne omligningsfrister, hvoraf særligt § 27, stk. 5 i teorien kan have en indflydelse på TP korrektioner. Betydningen er dog endnu uafklaret i praksis.

Således gælder det ifølge SFL § 27, stk. 5 at den normale frist suspenderes såfremt den skattepligtige eller nogen på dennes vegne forsætligt eller ved grov uagtsomhed har bevirket, at skattemyndighederne har foretaget en ansættelse på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag. Ifølge administrativ praksis finder bestemmelsen dog kun anvendelse, hvis indkomstforhøjelsen resulterer i en skattestraffesag om forsætlig eller grov uagtsom skattesvig efter SKL § 13 eller § 16. Bestemmelsen er tilsyneladende ikke på nuværende tidspunkt blevet anvendt i sager om grænseoverskridende TP, men bestemmelsen kunne tænkes at komme i anvendelse, i tilfælde hvor afvigelsen i forhold til armslængdepriserne er særlig åbenbar⁶⁵.

6.2 Korresponderende korrektion

Ved den primære korrektion gennemgået ovenfor forøges indkomsten hos den ene af de forbundne parter. Hvis der ikke blev foretaget yderligere, ville den samlede skattepligtige indkomst i koncernen blive forhøjet tilsvarende, og en dobbeltbeskatning ville være en realitet. For at undgå denne situation fremgår det af OECD's modeloverenskomst artikel 9.2 at der ved en TP korrektion hos et forbundet foretagende skal foretages en modsvarende regulering hos aftalepartneren i den omhandlede internomsætning til undgåelse af dobbeltbeskatning. Dette kaldes den korresponderende korrektion.

Den korresponderende korrektion er ikke noget der foretages automatisk, da en sådan forudsætter at myndighederne i den stat hvor den forbundne part, som der er sket samhandel med befinder sig, er enige i den ændring af indkomstfordelingen, som er en følge af den primære korrektion. Begge de involverede stater skattemyndigheder må altså være enige om de anvendte armslængde metoder og deres anvendelse i den konkrete situation. Artikel 9.2 giver dog de berørte foretagender ret til at gøre et krav om en korresponderende korrektion gældende til opfyldelse efter den nationale lovgivning. Hvor tilbøjelige

⁶⁵ Transfer Pricing – i international belysning, side 272-275.

skattemyndighederne er til at godkende den korresponderende korrektion, kan bl.a. afhænge af, om den skattepligtiges selvangivne indkomst allerede har været igennem en skattekontrol og er fundet i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Man kunne f.eks. tænke sig den situation, at en dansk virksomhed sælger produkter til en forbundet virksomhed i England, og at de danske skattemyndigheder allerede har kontrolleret afregningspriserne for denne omsætning for en given periode og fundet dem i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Hvis de engelske skattemyndigheder så kontrollerer den samme omsætning, og finder at afregningspriserne efter deres vurdering har været for høje, vil de forhøje den engelske virksomheds skattepligtige indkomst. Den danske virksomhed vil nu anmode om at få nedsat sin skattepligtige indkomst svarende til forhøjelsen i det engelske selskab, men der vil nu kunne være en risiko for, at de danske skattemyndigheder nægter at foretage den korresponderende korrektion. En sådan korrektion vil jo gøre, at den skattepligtige indkomst til Danmark vil blive bragt væk fra det niveau, som de danske skattemyndigheder allerede har fundet at være i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Den korresponderende korrektion vil altså i denne situation gøre, at Danmark vil gå glip af et beskatningsgrundlag, som efter de danske skattemyndigheders vurdering rettelig tilhører landet.

6.2.1 Metoder til gennemførelse af den korresponderende korrektion

OECD's modeloverenskomst indeholder ingen anvisninger på, efter hvilken skatteteknisk metode den korresponderende korrektion skal foretages. Det fremgår dog i kommentaren til artikel 9.2, at korrektionen kan foretages efter såvel eksemptionsmetoden som efter creditmetoden. Ved eksemptionsmetoden sker der en nedsættelse af indkomsten svarende til den forhøjelse, som der er foretaget hos det forbundne foretagende ved den primære korrektion. Ved creditmetoden sker der en lempelse i skattekravet svarende til forhøjelsen hos det forbundne foretagende. Indenfor OECD's medlemslande gennemføres korrektioner almindeligvis efter eksemptionsmetoden, hvilket også er i umiddelbar overensstemmelse med TP princippet fordelt af den skattepligtige indkomst mellem de forbundne foretagender.

6.2.2 Genoptagelsesfrister

En korresponderende korrektion vil ofte forudsætte en genoptagelse af en tidligere afsluttet skatteansættelse. Det er derfor vigtigt, at fristen for genoptagelsen ikke er så restriktiv, at den i sig selv er medvirkende til dobbeltbeskatning. OECD opfordrer da også medlemslandene til at

sikre sig, at deres nationale lovgivning giver mulighed for at foretage korresponderende korrektioner, når det er nødvendigt. I dansk lovgivning er dette sket i SFL § 27, stk. 1, nr. 4 hvor det fastslås, at uanset hvilke frister der ellers gælder, kan en ansættelse af indkomstskat altid ændres efter anmodning fra den skattepligtige, hvis en udenlands skattemyndighed har truffet en afgørelse, som har betydning for beskatningen af den skattepligtige. Det er dog et krav, at SKAT anerkender den udenlandske afgørelse. Ydermere gælder det jf. SFL § 27, stk. 2 at såvel SKAT som den skattepligtige skal reagerer inden 6 måneder efter at den pågældende er blevet opmærksom på den udenlandske regulering.

Såfremt de danske skattemyndigheder godkender den korresponderende korrektion, må denne som udgangspunkt foretages med virkning for det eller de indkomstår korrektionen vedrører. OECD åbner dog op for, at korrektionen kan foretages i forhold til det løbende indkomstår, i de tilfælde hvor der er forløbet en meget lang periode⁶⁶.

6.3 Sekundære korrektioner

Når den primære korrektion er fuldt op af en korresponderende korrektion er den skattemæssige indkomstfordeling mellem de forbundne foretagender bragt i overensstemmelse med armslængdeprincippet. De underliggende transaktioner og betalingsstrømme er dog ikke ændret, og der er således stadig reelt ikke handlet på armslængdevilkår. Der vil altså være overført midler fra den ene af de forbundne foretagender til det andet. Har en dansk virksomhed f.eks. købt varer for 1. mio. kr. under armslængdepris fra et forbundet selskab i Tyskland, vil der jo reelt være tilflydt det danske selskab en økonomisk fordel på 1 mio. kr. Spørgsmålet er så, om det danske selskab udover forhøjelsen af dets indkomst i den primære korrektion skal beskattes af den 1. mio. kr. som yderligere skattepligtig indkomst i form af f.eks. kontantindskud, udbytte eller en gave. Denne yderligere forhøjelse benævnes den sekundære korrektion.

6.3.1 OECD's holdning

OECD's modeloverenskomst regulerer ikke sekundære korrektioner, da sådanne ikke har direkte sammenhæng med armslængdeprincippet. På den anden side afvises det heller ikke at sådanne kan eller skal foretages i henhold til den enkelte sags omstændigheder og nationale regler. Således bemærkes det, at de nationale skattemyndigheder må tage hensyn til de konkrete omstændigheder herunder de forbundne foretagenders handlemåde og den

⁶⁶ Transfer Pricing – i international belysning, side 276-280 og Ligningsvejledningen S.I.2.9.

subjektive begrundelse herfor. I de tilfælde hvor fravigelsen af armslængdeprincippet er begrundet i en hensigt om skatteudnyttelse, kan sekundære korrektioner særligt komme på tale. Endvidere må der også tages praktiske administrative hensyn, idet sekundære korrektioner kan risikere at inddrage parter, som slet ikke har været del i TP sagen og som måske befinder sig i et tredjeland.

OECD anerkender at der i medlemslandene indføres regler, hvorefter der gives adgang til at foretagenderne kan udligne de forskelle mellem driftsregnskab og skatteregnskab som TP korrektionerne har udløst. Udligningen kan ske ved overførsler evt. ved etableringer af tilgodehavender.

6.3.2 Sekundære korrektioner i dansk ret

LL § 2, stk. 5 giver den skattepligtige mulighed for at undgå sekundære korrektioner ved at bringe sine dispositioner i overensstemmelse med armslængdeprincippet ved at forpligte sig til betaling i overensstemmelse med armslængdepriser og vilkår. Betalingsforpligtigelsen skal påtages i tilknytning til gennemførelsen af de foretagne armslængdekorrektioner, og den skal være uforbeholden. I så fald skatteyderen ikke anerkender myndighedernes korrektioner, og sagen derfor er til videre behandling i systemet, kan skatteyderen dog godt forbeholde sig retten til alene at betale den armslængdepris, som klagemyndigheden måtte komme frem til. En sådan klage over korrektionen udskyder dog ikke tidspunktet for påtagelsen af betalingsforpligtigelsen, hvorfor der skal betales rente fra dette tidspunkt.

SKAT har ved en ansættelsesændring indeholdende en sekundær justering foretaget med hjemmel i LL § 2, stk.1 en pligt til at vejlede skatteyderen om muligheden for at udgå den sekundære korrektion ved påtagelse af betalingsforpligtigelse.

Ifølge LL § 2, stk. 5 og stk. 6 er det et krav for at kunne undgå en sekundær korrektion ved påtagelse af betalingsforpligtigelse at den pågældende udenlandske skattemyndighed foretager en beskatning, der er i overensstemmelse med armslængdeprincippet. LL § 2, stk. 6 blev indsat ved lov nr. 343 af 18/4 2007 og har virkning for indkomstår der påbegyndes den 1. januar 2007 eller senere. Bestemmelsen skal ses i sammenhæng med at tilskudsbeskatningen blev ophævet i visse situationer. Det er bl.a. et krav, at tilskudsyderen direkte eller indirekte er moderselskab for tilskudsmodtageren eller at tilskudsyderen og tilskudsmodtageren har fælles direkte eller indirekte moderselskab.

Ophævelsen af tilskudsbeskatningen må forventes at begrænse relevansen af sekundære korrektioner væsentligt⁶⁷.

6.4 Godkendelsesprocedure

Ifølge SKM2005.443.TSS skal den skatteansættende enhed som ønsker at foretage en TP ændring i nogle tilfælde indhente en tilladelse hos SKAT, Center for store Selskaber, Kontoret for International Selskabsbeskatning. Ligeledes skal der forud for bindende svar vedrørende kontrollerede transaktioner i nogle tilfælde indhentes en godkendelse samme sted.

Omfattet af godkendelseskravet er alle sager om såvel forhøjelser som nedsættelser, herunder ved anmodning om korresponderende nedsættelse som følge af en udenlands forhøjelse. Dette omfatter forhøjelser vedrørende kontrollerede transaktioner med en udenlandsk fysisk eller juridisk person, herunder et udenlands fast driftssted af et dansk hovedkontor eller et dansk fast driftssted af et udenlandsk hovedkontor. Omfattet er også udenlandske juridiske personer og faste driftssteder, som indgår i en international sambeskatning.

Hvis godkendelseskravet ikke er opfyldt, medfører det, at ansættelsesændringen eller det bindende svar er ugyldigt⁶⁸.

⁶⁷ Transfer Pricing – i international belysning, side 281-289 og Ligningsvejledningen S.I.2.10 + S.D.4.1.4.

⁶⁸ Ligningsvejledningen S.I.2.11

7. Løsning af internationale tvister vedrørende transfer pricing

Som gennemgået i afsnit 6 så gælder der, at såfremt en udenlandsk skattemyndighed har foretaget en primær regulering vedrørende en kontrolleret transaktion, kan den skattepligtige rette henvendelse til Danmark med henblik på at få foretaget en korresponderende korrektion og derved undgå at blive udsat for dobbeltbeskatning. SKAT kan imidlertid være af den opfattelse, at den udenlandske regulering ikke er sket på armslængdevilkår og derfor nægte at foretage den korresponderende korrektion. En dobbeltbeskatning vil nu være en realitet for den uheldige skattepligtige. Samme problemstilling vil gøre sig gældende, hvis det er SKAT der foretager en primær korrektion for et dansk foretagende, og de udenlandske skattemyndigheder nægter at foretage den korresponderende korrektion for det forbundne foretagende hvormed de kontrollerede transaktioner er foretaget.

For at mindske risikoen for at sådanne situationer resulterer i dobbeltbeskatning for skatteyderne, findes der en række instrumenter i de folkeretlige regler, som kan være med til at forhindre at de opstår, eller at søge at begrænse de negative konsekvenser af allerede opståede situationer. Her er artikel 25 i OECD's modeloverenskomst det væsentligste instrument i forbindelse med TP-sager, idet denne artikel indeholder bestemmelsen omkring den såkaldte gensidige aftaleprocedure, som under visse omstændigheder kan iværksætte en forhandlingsproces med henblik på at løse en dobbeltbeskatningssituation. Endvidere er det muligt for 2 landes skattemyndigheder med hjemmel i artikel 25 på forhånd at indgå såkaldte Advance Pricing Agreements om den skattemæssige behandling af kontrollerede transaktioner, hvorved risikoen for fremtidige dobbeltbeskatningssituationer mindskes. Artikel 25 er indarbejdet i de fleste dobbeltbeskatningsoverenskomster som Danmark har indgået med andre stater. Endelig er EU's Voldgiftskonvention af betydning for kontrollerede transaktioner mellem foretagender beliggende i EU-lande.

7.1 Den gensidige aftaleprocedure

I så fald at en person eller et selskab, der er hjemmehørende i Danmark, mener at foranstaltninger truffet af en eller begge de kontraherende stater for ham medfører eller vil medføre beskatning, som ikke er i overensstemmelse med bestemmelserne i den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst, gælder det ifølge artikel 25, at han kan indbringe sin sag for den kompetente myndighed i den kontraherende stat, hvor han er hjemmehørende. SKAT opfatter dobbeltbeskatning i forbindelse med TP-problemer som omfattet af artikel 25.

7.1.1 Initiativ og formkrav

Det er som udgangspunkt alene den berørte skatteyder, som kan tage initiativ til at indlede en konkret gensidig aftaleprocedure. Dog gælder det ifølge punkt 32 i OECD's kommentar til artikel 25, stk. 3 at såfremt skattemyndighederne i en konkret sag er blevet opmærksomme på et fortolkningsspørgsmål, kan de indlede en generel procedure efter artikel 25, stk. 3. Myndighederne kan også på egen hånd indlede en generel procedure med henblik på at løse vanskeligheder eller tvivlsspørgsmål, der måtte opstå ved fortolkningen eller anvendelsen af en konkret dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Modeloverenskomsten indeholder ingen krav til formen af en indsigelse efter artikel 25, stk. 1, og det fremgår af punkt 13 i kommentarerne, at skattemyndighederne kan udforme de krav til procedureformen, som de måtte finde passende. Er der ikke fastsat sådanne særlige regler, skal skatteyderen præsentere sin sag på samme måde som ved andre indsigelser vedrørende skatter. OECD angiver endvidere i kommentar 30, at det anbefales, at de formaliteter der er forbundet med at indlede og gennemføre en gensidig aftaleprocedure, bør holdes på et minimum. Endvidere bemærkes det, at de nationale skattemyndigheder bør formulere og offentliggøre nationale regler, retningslinier og procedurer om anvendelsen af den gensidige aftaleprocedure. I Danmark findes der ingen særlige formkrav for en skatteydere mulighed for at indbringe sin sag for SKAT. Det er dog en fordel, hvis skatteyderen begrundet sin anmodning om anvendelse af artikel 25. Indeholder anmodningen ikke de nødvendige oplysninger til behandling af sagen, har SKAT som følge af en almindelig vejledningspligt en forpligtigelse til selv at forsøge at skaffe disse oplysninger ved henvendelse til skatteyderen⁶⁹.

7.1.2 Betydning af verserende og afsluttede skattesager

Ifølge OECD skal en skatteyder have ret til at indbringe sin sag for skattemyndighederne, uanset at han i henhold til national lovgivning har rejst krav mod eller indledt retslige skridt mod denne stat. Hvis der er en verserende skattesag vedrørende de regulerede kontrollerede transaktioner, bør skattemyndigheden ikke afvente resultatet af skattesagen, men i stedet komme med en udtalelse om hvorvidt den anser sagen for egnet til den gensidige aftaleprocedure.

Af praksis i Danmark ses det, at en verserende klagesag efter reglerne i skattestyrelsesloven ikke er en hindring for at indlede en gensidig aftaleprocedure. Derimod

⁶⁹ Løsning af internationale skattetvister, side 108-110.

er der ikke eksempler på, at proceduren er blevet indgået før klagen er blevet afgjort. Årsagen til dette er formentlig, at man vil afværge, at skatteyderen får en spekulationsmulighed ved at kunne anvende to forskellige retsmidler samtidig og derved en mulighed for at kunne vælge det mest udbytterige resultat for ham

Såfremt der er afsagt dom i det land hvor skatteyderen er hjemmehørende, kan han alligevel ønske at anmode om en gensidig aftale. I nogle lande vil skattemyndighederne være bundet af den afsagte dom, mens de i andre lande vil kunne indgå en aftale der afviger fra domstolsafgørelsen. I det tilfælde myndighederne er bundet af den afsagte dom, vil de dog kunne foreligge sagen for skattemyndighederne i det andet land og anmode dem om at træffe foranstaltninger med henblik på at undgå dobbeltbeskatning⁷⁰.

7.1.3 Indbringelsesfrist

Sagen skal ifølge artikel 25, stk. 1 indbringes inden 3 år efter den første meddelelse om de foranstaltninger, der resulterer i den beskatning, som ikke er overensstemmende med bestemmelserne i den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst. Det er angivet i kommentaren til bestemmelsen, at formålet med tidsfristen er at beskytte skattemyndighederne mod sene indsigelser. Endvidere angives det, at de 3 år må anses som et minimum, og at de 2 lande kan enes om en længere tidsfrist. Herunder kan de kontraherende stater helt undlade 3 års fristen i dobbeltbeskatningsoverenskomsten, hvis de er enige om at deres respektive nationale regler automatisk finder anvendelse, og disse er mere fordelagtige for skatteyderne.

Endelig angives det, at tidsfristen skal beregnes fra det tidspunkt, som resulterer i den mest fordelagtige behandling for skatteyderen. Skyldes beskatningen f.eks. en generel administrativ praksisændring, beregnes tidsfristen først fra det tidspunkt, hvor den enkelte skatteyder får meddelelse om beskatningen. Når det er en kombination af beslutninger og foranstaltninger truffet i begge stater, der resulterer i en beskatning i strid med dobbeltbeskatningsoverenskomsten, løber fristen først fra tidspunktet for meddelelsen om den senest trufne beslutning eller foranstaltning. I Danmark er der ikke fastsat en særlig tidsfrist for en anmodning om en gensidig aftale, og de fleste danske dobbeltbeskatningsoverenskomster indeholder den 3-årige frist fra OECD's modeloverenskomst⁷¹.

⁷⁰ Løsning af internationale skattetvister, side 114-115 + 130.

⁷¹ Løsning af internationale skattetvister, side 116-117.

7.1.4 SKATs mulige reaktioner på en anmodning om en gensidig aftale

Den gensidige aftaleprocedure er opdelt i 2 stadier, hvor det første stadie foregår mellem skatteyderen og skattemyndighederne i det land, hvor han er hjemmehørende. Såfremt skattemyndighederne finder at skatteyderens indsigelser er berettigede og skyldes en foranstaltning foretaget i dette land, skal skatteyderens problem løses hurtigst muligt. Det kan være nyttigt indledningsvist at udveksle informationer eller synspunkter med det andet lands skattemyndigheder med henblik på f.eks. at bekræfte en bestemt fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomsten.

Hvis SKAT afviser at behandle en begrundet indsigelse efter artikel 25 skal afvisningen begrundes jf. bestemmelsen i forvaltningslovens § 22. En sådan afvisning kan indbringes for domstolene inden 3 måneder efter, at afvisningen er sket.

Hvis SKAT vurderer at skatteyderens indsigelser syntes begrundet, forsøger myndighederne først selv at nå en tilfredsstillende løsning. Såfremt SKAT finder, at beskatningen skyldes en forkert anvendelse af dobbeltbeskatningsoverenskomstens bestemmelser, genoptages sagen. Det samme gør sig gældende, hvis SKAT finder at beskatningen skyldes, at de faktiske omstændigheder ikke var tilstrækkeligt oplyst, således at beskatningen i strid med overenskomsten skyldes foranstaltninger i Danmark. Den uberettigede skat betales herefter tilbage med tillæg af renter.

I det tilfælde at SKAT finder, at beskatningen i strid med bestemmelserne i dobbeltbeskatningsoverenskomsten skyldes foranstaltninger foretaget af skattemyndighederne i det andet land, retter SKAT henvendelse til skattemyndighederne i det andet land med henblik på at iværksætte den gensidige aftaleprocedure. Praksis viser, at SKAT generelt synes at være indstillet på at hjælpe skatteydere, som er blevet udsat for dobbeltbeskatning⁷².

7.1.5 Det praktiske forløb af den gensidige aftaleprocedure

Ifølge artikel 25 og dennes kommentarer fremgår det, at skattemyndighederne kan træde i direkte kontakt med hinanden eller gennem en kommission der består af dem selv eller deres repræsentanter. Kommissionen kan sammensættes frit og følge de procedureregler, som landene måtte ønske. Dog skal skatteyderen ved nedsættelse af en kommission sikres en ret til at blive hørt og rådføre sig med en advokat. I Danmark er løsningen med en kommission aldrig blevet anvendt ved etableringen af en gensidig aftaleprocedure.

⁷² Løsning af internationale skattetvister, side 129-131.

I Danmark er der ikke fastsat særlige regler for forløbet af den gensidige aftaleprocedure, men i praksis er det SKAT, der foretager denne. I nogle tilfælde løses sagen alene ved skriftlig korrespondance mellem SKAT og de udenlandske myndigheder, mens det i andre tilfælde er nødvendigt at afholde et eller flere møder. Disse møder kan evt. afholdes uformelt når skattemyndighederne alligevel mødes til OECD-møder eller til genforhandlinger af dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Som et eksempel fra praksis kan nævnes samarbejdet mellem Danmark og Norge. De danske og norske skattemyndigheder har således igennem en årrække afholdt møder med henblik på at løse dobbeltbeskatningsproblemer. På møderne deltager SKAT fra Danmark og Skattedirektoratet og Sentralskattekontoret for Utenlandssaker fra Norge. På møderne bliver generelle spørgsmål samt konkrete sager behandlet. Endvidere benytter skattemyndighederne møderne til at orientere om, hvorledes de har tænkt sig at behandle udvalgte konkrete sager, orientere om lovændringer m.v.⁷³.

7.1.6 Skatteyderens rettigheder i en gensidig aftaleprocedure

I OECD's kommentarer er der ikke angivet, hvilke rettigheder en skatteyder har i en gensidig aftaleprocedure, og dette må i stedet udledes af de nationale lovgivninger. I den danske forvaltningsret er det afgørende for afgrænsningen af en persons rettigheder, hvorvidt denne person må anses for at være part i den sag, hvor der skal træffes afgørelse. Forvaltningsloven indeholder ikke nogen definition af partsbegrebet, men til forståelse af definitionen, er der hjælp at hente i ombudsmandens udtalelser vedrørende en dobbeltbeskatningssag mellem Danmark og Tyskland. Han udtalte her, at den der har en væsentlig individuel, personlig eller økonomisk interesse i sagens udfald må anses for part. Endvidere udtalte han at *“initiativet til at rejse en dobbeltbeskatningssag tilkommer efter artikel 21 (artikel 25 i OECD's modeloverenskomst) en person, der er eller vil blive undergivet dobbeltbeskatning. En sådan person må efter det ovenfor anførte om de almindelige forvaltningsretlige regler utvivlsomt anses for part.”* Udfaldet blev, at personen måtte anses som part i spørgsmålet, om der kunne ske lempelse af dobbeltbeskatning både med hensyn til metode og sted. Personen havde derfor adgang til aktindsigt efter forvaltningslovens § 9, ret til at blive hørt efter forvaltningslovens § 19 og ret til at udsætte sagen efter forvaltningslovens § 21 med henblik på at fremkomme med en udtalelse. Adgangen til aktindsigt kan dog begrænses efter forvaltningslovens § 15, stk. 1, nr. 4, hvis der er risiko for skatteunddragelse af et ikke ubetydeligt omfang.

⁷³ Løsning af internationale skattetvister, side 99, 133-134.

I Danmark tillægger SKAT i praksis skatteyderne de ovenfor gennemgåede rettigheder. Dette er dog set i forhold til praksis i de øvrige OECD lande ikke sædvanligt, idet det alene er i Italien og Ungarn at skatteyderne har lignende rettigheder.

Da der er 2 lande involveret i den gensidige aftaleprocedure, kan Danmark naturligvis ikke fastsætte retningslinierne for skatteyderens involvering udelukkende på egen hånd. Således gælder der at adgangen til aktindsigt, retten til at blive hørt og adgangen til at fremkomme med en udtalelse kan tillades af SKAT, uden at det andet lands skattemyndigheder involveres. Til gengæld vil det kræve accept af begge de to landes skattemyndigheder, i så fald skatteyderen skal gives adgang til at deltage i de egentlige forhandlinger eller til at præsentere sine synspunkter for begge landes skattemyndigheder. På det generelle plan er skatteyderens manglende muligheder for at deltage i proceduren, blevet kritiseret for at være den væsentligste ulempe ved den gensidige aftaleprocedure, hvilket forstærkes af den kendsgerning at skattemyndighederne skal repræsentere egne interesser såvel som skatteyderens interesser. Årsagen, til at man ikke imødekommer denne kritik ved at indsætte bestemmelser om skatteyderens deltagelse i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, er at dette ville gøre den gensidige aftaleprocedure mindre fleksibel.

I Danmark er skatteyderens rettigheder dog i høj grad sikret. Således har en dansk skatteyder efter de forvaltningsretlige regler ret til at holde sig orienteret og til at fremkomme med sine synspunkter. Er disse synspunkter velbegrundede, bør SKAT inddrage disse i forhandlingen med skattemyndighederne i det andet land. Bliver synspunkterne ikke tilgodeset, skal dette fremgå af den efterfølgende begrundelse til skatteyderen. Der er heller ikke hindringer i dansk ret for, at en anmodning om en gensidig aftale kan trækkes tilbage⁷⁴.

7.1.7 Afslutning af en gensidig aftaleforhandling

Hvis forhandlingerne synes resultatløse, kan en af de to landes skattemyndigheder vælge at afslutte forhandlingerne. Hvis det er de udenlandske myndigheder som afslutter forhandlingerne uden resultat, skal dette meddeles skatteyderen. Er det de danske skattemyndigheder som afslutter forhandlingerne uden resultat, skal dette meddeles skatteyderen og beslutningen skal begrundes jf. forvaltningslovens § 22. Endvidere skal der redegøres for, om det er muligt at løse skatteyderens problem gennem nationale regler. SKATs beslutning kan indbringes for domstolene, som kan vurdere om SKAT har søgt at løse sagen ved indgåelse af en gensidig aftale. Endvidere kan domstolen efterprøve SKATs

⁷⁴Løsning af internationale skattetvister, side 99, 134-136.

vurdering af forhandlingerne som værende formålsløse. I praksis vil det dog være svært for skatteyderen at føre bevis for disse forhold, medmindre SKAT intet har foretaget sig eller der foreligger bevis for, at de udenlandske skattemyndigheder var på vippen til at ændre opfattelse da SKAT afsluttede forhandlingerne.

Hvis der indgås en gensidig aftale, skal dette meddeles til skatteyderen sammen med en orientering om indholdet af aftalen, samt en redegørelse for hvilke konsekvenser dette får for den danske skatteansættelse. Orienteringen skal begrundes, og skatteyderen skal orienteres om muligheden for at indbringe sagen for domstolene indenfor 3 måneder. Er der tvivl om hvorvidt skatteyderen har fået fuldt medhold ved den pågældende aftale, skal afgørelsen begrundes.

7.1.8 SKATs mulighed for at indgå gensidige aftaler

Ifølge OECD's kommentarer punkt 27 fremgår det, at skattemyndighederne kan tage hensyn til rimelighedsbetragtninger med henblik på at løse en skatteydere problem ved en gensidig aftaleprocedure. Af punkt 45 og 46 fremgår endvidere, at indgåelsen af en gensidig aftale i høj grad afhænger af de beføjelser, som den nationale lovgiver giver de kompetente myndigheder til at indgå et kompromis. Som en følge heraf kan den situation opstå, at de to skattemyndigheder ikke kan nå til en fælles aftale indenfor rammerne af en gensidig aftaleprocedure, og dobbeltbeskatningen derfor stadig vil være en realitet. I kommentarerne bemærkes, at sådanne situationer er svære at undgå uden at gå udenfor rammerne af den gensidige aftaleprocedure. En løsning kunne dog være, at få en vejledende udtalelse fra en uvildig tredjepart, selvom den endelige beslutning stadig ville ligge hos de to lande. Ifølge punkt 47 i OECD's kommentarer kunne denne tredjepart være Committee on Fiscal Affairs, hvorved man ville opnå en ensartet anvendelse af overenskomsten.

I Danmark er SKATs muligheder for at indgå gensidige aftaler begrænset af nationale regler. Således kan en dobbeltbeskatningsoverenskomst aldrig medføre en skærpet beskatning i forhold til den beskatning, der følger af de danske regler. Dette princip fremgår af bemærkningerne til den bemyndigelseslov, der indtil 1994 gav hjemmel til indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster. Efter 1994 gennemførtes alle dobbeltbeskatningsoverenskomster ved lov, og eksempelvis fremgår det af tiltrædelsesloven til dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Tyskland, at overenskomsten kan nedsætte beskatningen. Den beskyttelse, en dobbeltbeskatningsoverenskomst giver skatteyderen mod en hårdere beskatning, kan ikke begrænses af en konkret gensidig aftale. Det er derfor sådan,

at hvis en skatteyder anmoder om indledning af en gensidig aftaleprocedure, som mod forventet af skatteyderen medfører en skærpet beskatning, vil der alene være hjemmel til at indgå aftalen, såfremt den ændrede beskatning følger af en ændret fortolkning af den pågældende bestemmelse. En skærpet beskatning kræver således, at skattemyndighederne ved anmodningen om den gensidige aftaleprocedure bliver opmærksomme på, at der er sket en fejlagtig fortolkning af overenskomsten og/eller af de nationale regler.

En lempelse af den beskatning, som følger af danske regler sammenholdt med overenskomstens bestemmelser, kan alene ske med hjemmel i lov. Ifølge Kildeskattelovens § 73 D kan Told- og skatteforvaltningen når forholdene i ganske særlig grad taler herfor eftergive eller meddele henstand med skatter, som personer, selskaber, foreninger m.v. er pålignet eller har skullet indeholde. Denne bestemmelse synes at kunne anvendes i de situationer, hvor dobbeltbeskatningen er opstået til trods for en bestående dobbeltbeskatningsoverenskomst og et forsøg på at indgå en gensidig aftale. Kildeskattelovens § 73 D administreres dog meget restriktivt, og SKAT syntes at være i tvivl om hvorvidt bestemmelsen kan finde sin anvendelse ved dobbeltbeskatningssituationer. Det er da ej heller set i praksis, at kildeskattelovens § 73 D er angivet som hjemmel af SKAT ved en gensidig aftaleforhandling⁷⁵.

7.1.9 Tidsfrist for gennemførelse af en gensidig aftale

Ifølge artikel 25 stk. 2 fremgår det, at enhver indgået aftale skal gennemføres uanset enhver tidsfrist i den interne lovgivning i de kontraherende stater. I kommentar 28 forklares, at formålet med denne bestemmelse er at give lande med nationale tidsfrister for skattebehandling og tilbagebetaling af skat en mulighed for at fravige disse frister og gennemføre en gensidig aftale. Kan et land grundet forfatningsmæssige eller andre juridiske grunde ikke underkende tidsfristerne i den nationale lovgivning, er det dog stadig tilladt disse at indsætte tidsfrister tilpasset dets nationale tidsfrister i den gensidige aftale. I Danmark indeholder forhandlingsoplægget en bestemmelse svarende til artikel 25, stk. 2, 2. punktum, som suspenderer de generelle tidsfrister i forældelsesloven og Danske Lov.

I det tilfælde at det må opgives at nå til enighed om en gensidig aftale, kan det forekomme, at SKAT alligevel vælger at hjælpe skatteyderen med en lempelse. Såfremt dette

⁷⁵ Løsning af internationale skattetvister, side 138-151.

er tilfældet, vil lempelsen være indenfor rammerne af det første stadie af den gensidige aftaleprocedure, og denne kan derfor fravige de nationale tidsfrister⁷⁶.

7.2 Advance Pricing Agreements

Ved Advance Pricing Agreements (APA) forstås en aftale mellem et foretagende og skattemyndighederne, som indeholder en forhåndsgodkendelse af nærmere angivne TP-principper inden for aftalens løbetid. Ifølge OECD's Guidelines kap. IV punkt 4.124 defineres en APA som en forhåndsftale, der fastsætter nærmere angivne kriterier for TP-vilkårene for en given internomsætning i en given periode. Kriterierne kan omfatte alle relevante faktorer i armslængdeprøven såsom armslængde metoder, faktorer for sammenligning med uafhængige foretagender, forudsætninger for forudsat økonomisk udvikling m.v. Endvidere vil en APA typisk omfatte forhåndstilsagn om anvendelse af nærmere angivne fakta som f.eks. størrelsen af sammenlignelige priser, nærmere retningslinier for justering, fordeling af overskud m.v.

En APA kan omfatte et eller flere koncernforetagender og en eller flere landes skattemyndigheder, ligesom en sådan kan omfatte hele den interne omsætning eller dele heraf i form af nærmere angivne foretagender, produkter m.v. Den grundlæggende retsvirkning af indgåelse af en APA er, at de heri aftalte principper lægges til grund ved udfærdigelse og gennemgang af de involverede foretagenders selvangivelser. Indgås en APA mellem et enkelt foretagende og skattemyndigheden, indebærer aftalen en principgodkendelse af foretagendets dispositioner hvorimod en APA mellem flere foretagender og skattemyndighederne indebærer en principgodkendelse af selve omsætningen, hvorved risikoen for dobbeltbeskatning i princippet minimeres.

7.2.1 Fordele og ulemper ved Advance Pricing Agreements

En APA kan indebære store fordele for både de forbundne foretagender og for skattemyndighederne. Således kan en APA medvirke til at omkostningskrævende og besværlige TP-sager undgås, idet tvivlsspørgsmål kan løses allerede under den forudgående forhandling. Ved disse forhandlinger vil skattemyndighederne også få et bedre indblik i TP problemstillingen for den konkrete koncern, end de vil kunne opnå ved den efterfølgende skattekontrol. Dette skyldes at forhandlingerne mellem foretagenderne og skattemyndighederne ikke ligesom ved en skattekontrol vil foregå i en "dem mod os" atmosfære, men i stedet i højere grad være præget af at skattemyndigheder og foretagenderne

⁷⁶ Løsning af internationale skattetvister, side 151-152.

er samarbejdspartnere. Dette vil i høj grad kunne være med til at informationsstrømmen flyder lettere under arbejdet med at komme til en aftale som er acceptabel for alle parter. En fordel er det også, at når foreliggende principper en gang er aftalt, kan disse danne udgangspunkt for de kommende års TP fastsættelser og APAer. De forbundne foretagender opnår også den fordel, at de fremtidige skattekrav vedrørende de kontrollerede transaktioner bedre kan forudses, hvormed den økonomiske styring lettes og retssikkerheden styrkes. Det er naturligvis også en fordel, at de bilaterale og multilaterale aftaler (aftaler hvor 2 eller flere landes skattemyndigheder er involveret) vil udelukke risikoen for dobbeltbeskatning.

Især ved de unilaterale APAer er ulempen, at de ikke ophæver risikoen for dobbeltbeskatning, idet det jo kun er transaktionerne i det ene land, som er forhåndsgodkendte. Det forbundne foretagende i det andet land kan således løbe ind i problemer med at få godkendt korresponderende korrektioner af en disposition, som allerede er forhåndsgodkendt. Endvidere kan der opstå problemer for foretagenderne og skattemyndighederne ved alle APAer, hvis disse ikke udfærdiges ud fra de korrekte forudsætninger. Udviklingen i markedsforhold, økonomi, risici m.v. kan således gøre at en tidligere indgået APA ikke længere afspejler armslængdeforhold. En APA må derfor have indbygget en vis fleksibilitet. Det skal også have for øje, at en APA kan lægge beslag på store ressourcer hos skattemyndighederne til trods for, at denne alene indebærer en principgodkendelse, der aldrig kan sikre 100 % mod senere TP-problemer. Især for meget store og komplicerede omsætninger kan indgåelse af en APA give store efterfølgende problemer for skattemyndighederne. Et andet problem fra skattemyndighedernes side kan opstå, hvis disse ved indgåelse af APAer med koncerner med mange foretagender i forskellige lande udstrækker det samme princip til alle de forbundne foretagender uden hensyn til de forskellige markedsmæssige forhold m.v., de opererer under. Skattemyndighederne skal også passe på, at en APA ikke kommer til at omfatte flere undersøgelser, end der ville blive krævet ved en skattekontrol af de kontrollerede transaktioner. Skattemyndighederne skal derfor have i baghovedet når de efterspørger dokumentation til en APA at for mange foretagender vil informationer omkring konkurrenter til sammenligning være begrænset, at ikke alle foretagender vil have ressourcerne til at foretage dybdegående undersøgelser af markedsforhold, og at ofte vil kun modervirksomheden i en koncern ligge inde med konkret viden omkring principperne for den interne prisfastsættelse.

Som en følge af de ovenfor nævnte problemer har OECD ikke kunnet give en generel anbefaling af APAer. I stedet tilslutter OECD sig alene, at en APA i visse tilfælde kan være anbefalelsesværdig, og OECD giver i Guidelines en række generelle anbefalinger til

aftaleparterne. Således må det ved en konkret APA sikres, at armslængdenormerne er opfyldt ikke blot på indgåelsestidspunktet, men også på anvendelsestidspunktet. Det anbefales at APAer, til trods for de praktiske problemer med dette, indgås bi- eller multilateralt for at opnå sikringen mod dobbeltbeskatning og for at mindske risikoen for at foretagenderne indgår i en APA alene med det formål at undgå senere undersøgelser og forespørgsler fra skattemyndighedernes side. Det må sikres, at alle foretagender har lige adgang til at indgå i en APA uafhængig af størrelse og kompleksitet. Især er det vigtigt, at de meget store foretagender sikres adgangen, og ikke udelukkes af skattemyndighederne af hensyn til det betydelige resurseforbrug, som netop indgåelse af APAer for disse kan resulterer i⁷⁷.

7.2.2 Danske regler om forhåndsgodkendelser

I Danmark har skatteyderne mulighed for hos Ligningsrådet at få et bindende svar på spørgsmål om den skattemæssige virkning af en disposition, som spørgeren påtænker at foretage. Der kan afgives forhåndsbesked indenfor alle de sagstyper, hvor Ligningsrådet har kompetence til at træffe afgørelser, dog kun i så fald disse kan påklages til Landsskatteretten. Endvidere har skatteyderne mulighed for at få et bindende ligningssvar fra de kommunale skattemyndigheder om den skattemæssige virkning af en disposition⁷⁸.

7.2.2.1 Bindende ligningssvar

Såfremt der er tale om grænseoverskridende transaktioner omfattet af SKL § 3 B skal der indhentes en tilladelse fra Kontoret for international Selskabsbeskatning, før de bindende ligningssvar afgives omkring kontrollerede transaktioner. Som udgangspunkt giver bindende ligningssvar foretagenderne mulighed for at opnå en unilateral fastsættelse af priser og vilkår på forhånd. Kontoret for International Selskabsbeskatning kan dog i forbindelse med sin godkendelse oplyse foretagendet om muligheden for at kombinere godkendelsen med en aftale med skattemyndighederne i det land, hvori det forbundne foretagende er skattepligtigt.

Et bindende ligningssvar kan ikke umiddelbart sidestilles med en aftale, idet et bindende ligningssvar blot medfører, at tidspunktet for vurderingen af priser og vilkår rykkes frem, hvorfor vurderingen foretages på grundlag af de samme regler som selve skatteansættelsen.

⁷⁷ Transfer Pricing i international skatteretlig betydning, side 304-306, OECD's Guidelines kap AN-19, pkt. 4.140-4.164.

⁷⁸ Lærebog om indkomstskat, side 46-47.

Efter SFL § 22 stk. 3 er et bindende ligningssvar bindende for SKAT i 5 indkomstår. Den skatteansættende myndighed har dog mulighed for efter en konkret bedømmelse at nedsætte den bindende virkning til en kortere periode end 5 år. Dette må forventes at ofte at være tilfældet angående bindende ligningssvar omkring kontrollerede transaktioner grundet de mange omskiftelige faktorer. En international virksomhed vil således meget sjældent i dag have statiske samhandelsrelationer i en periode på 5 år, hvor markeder, konkurrencesituation m.v. kan ændre sig på meget kort tid. Hvis SKAT er meget i tvivl om vurderingen af de faktorer, som skal ligge til grund for det bindende ligningssvar, kan SKAT også vælge helt at afvise at afgive en sådan.

SKAT har mulighed for at gøre det bindende ligningssvar afhængig af, at visse betingelser opfyldes i bindingsperioden på de 5 år eller mindre. Ved TP kunne et sådan krav f.eks. være, at foretagendet en gang årligt skal afgive en rapport om at priser og vilkår fortsat er på armslængdeniveau. I så fald et sådan krav ikke opfyldes, vil det som hovedregel have den konsekvens, at det bindende ligningssvar ikke længere er bindende for SKAT. I forvaltningsretten forudsættes dog, at vilkårsovertrædelsen er væsentlig, hvorfor at det bindende ligningssvar fortsat må opfattes som bindende, hvis den manglende indsendelse af rapporten reelt er uden betydning for skatteansættelsen. Dette kan f.eks. være tilfældet, hvis SKAT på anden vis har fået adgang til de informationer, som skulle have været i rapporten.

Såfremt det bindende ligningssvar er kombineret med en gensidig aftale med skattemyndighederne i det land, hvori det forbundne foretagende er skattepligtig, vil de folkeretlige konsekvenser af en manglende opfyldelse af indføjede vilkår afhænge af, om vilkårene er indføjjet i den gensidige aftale. Er de således ikke indføjjet, vil en manglende opfyldelse i Danmark ikke have nogen betydning for den gensidige aftale, hvorfor de danske skattemyndigheder fortsat vil være bundet af denne.

7.2.2.2. Bindende forhåndsbesked

Udover bindende ligningssvar er der i princippet også mulighed for at opnå en bindende forhåndsbesked fra Ligningsrådet vedrørende fastsættelsen af priser og vilkår for kontrollerede transaktioner. Ligningsrådet har ligesom de skatteansættende myndigheder ved et bindende ligningssvar mulighed for at indsætte vilkår og tidsbegrænse en bindende forhåndsbesked. Endvidere har Ligningsrådet mulighed for at afvise en anmodning om vurdering af priser og vilkår, såfremt det skønnes, at det stillede spørgsmål er af en sådan karakter, at det ikke kan besvares med den fornødne sikkerhed.

Som udgangspunkt bør bindende ligningssvar dog foretrækkes frem for bindende forhåndsbesked ved TP. Dette skyldes, at den skatteansættende myndighed ofte vil være bedre end Ligningsrådet til at vurdere fastsættelsen af priser og vilkår, da den skatteansættende myndighed typisk vil have et større kendskab til det enkelte foretagende. Endvidere vil sagsbehandlingen hos den skatteansættende myndighed ofte være mere smidig, ligesom sagsbehandlingstiden vil være kortere⁷⁹.

7.3 EU's Voldgiftskonvention

Imellem medlemslandene i EU er der indgået en konvention om løsning af tvister mellem to medlemslandes skattemyndigheder indenfor TP-området. Konventionen fastsætter, at et voldgiftsudvalg skal opheve en dobbeltbeskatning opstået som følge af uenighed mellem to medlemslandes skattemyndigheder for så vidt angår fastsættelsen af interne afregningspriser for samhandel mellem to forbundne parter i disse medlemslande. I modsætning til den gensidige aftaleprocedure gennemgået ovenfor er der ved anvendelse af voldgiftskonventionen sikkerhed for, at dobbeltbeskatningssituationen opheves, idet landene efter bestemmelserne i konventionen er forpligtiget til at nå en forhandlingsløsning i løbet af 2 år.

Oprindeligt blev forslaget omkring en voldgiftsprocedure mellem 2 medlemslande fremsat som et direktiv i forbindelse med direktivet om gensidig bistand, idet det forventedes, at antallet af armslængdekorrektioner ville stige væsentligt. Det var dog kun bistandsdirektivet der blev vedtaget, idet der ikke kunne opnås enighed om direktivet omkring voldgift. Uenigheden udsprang bl.a. af, at der var tvivl om det retslige grundlag for direktivforslaget, idet Rom-traktaten ikke indeholdt bestemmelser omkring indkomstbeskatning. I stedet blev direktivet i 1978 omdannet til en multilateral folkeretlig konvention. Denne konvention blev dog først endelig vedtaget, efter at den var blevet koblet sammen med fusionsdirektivet og moder-/datterselskabsdirektivet i 1990. Den 1. januar 1995 trådte konventionen endelig i kraft og blev indgået for en periode på 5 år. De 5 år udløb den 31. december 1999 hvorefter konventionen skulle ratificeres i forhold til de på det tidspunkt tre nye medlemslande, Finland, Sverige og Østrig. Medlemslandene underskrev den 25. maj 1999 en protokol omkring en forlængelse af voldgiftskonventionen med 5 år, således at konventionen fremover automatisk forlænges med 5 år ad gangen, medmindre et medlemsland protesterer. De sidste af de daværende medlemslande ratificerede protokollen i

⁷⁹ Løsning af internationale skattetvister, side 182-186.

sommeren 2004 hvorfor den igen trådte i kraft den 1. november 2004 med tilbagevirkende kraft fra den 1. januar 2000. I Danmark er protokollen gennemført ved lov nr. 171 af 15. marts 2000. Ved lov nr. 1407 af 21. december 2005 blev konventionens anvendelsesområde udvidet med de nye EU-medlemsstater. Denne lov trådte i kraft den 1. maj 2006 jf. bekendtgørelse nr. 40 af 25. januar 2006. Udvidelseskonventionen er endnu ikke ratificeret af alle EU-medlemsstater, hvorfor voldgiftskonventionen for de nye medlemsstater kun finder anvendelse indbyrdes mellem de nye medlemsstater som har ratificeret udvidelseskonventionen, og mellem de nye medlemsstater som har ratificeret udvidelseskonventionen og de gamle medlemsstater.

Konsekvensen, af at voldgiftskonventionen ikke som oprindeligt tænkt er et direktiv, er at konventionen er et almindeligt folkeretsligt instrument, som har kunnet vedtages på grund af EU samarbejdet. Idet der ikke er tale om et direktiv, er EF-domstolen ikke kompetent til at fortolke konventionens bestemmelser, hvorfor fortolkningen er overladt til de enkelte medlemslande. Kommissionen har heller ikke mulighed for at indføre sanktioner, såfremt et medlemsland ikke overholder konventionen og kan derfor heller ikke tvinge et medlemsland til at nedsætte et voldgiftsudvalg.

Ifølge artikel 15 i voldgiftskonventionen er denne ikke til hindrer for, at der overholdes mere omfattende forpligtigelser til ophævelse af dobbeltbeskatning på konventionens område, f.eks. i medfør af andre konventioner eller national ret. Hvis en dobbeltbeskatningsoverenskomst indeholder bedre muligheder for at løse tvister for en skatteyder, kan han anvende denne frem for voldgiftskonventionen⁸⁰.

7.3.1 Voldgiftskonventionens anvendelsesområde

Ifølge artikel 1 i voldgiftskonventionen finder konventionen anvendelse, når et overskud fra et foretagende i en kontraherende stat gennem en ukorrekt anvendelse af TP-princippet for internomsætningen mellem to eller flere koncernselskaber eller mellem et selskab og dets udenlandske filial. Et fast driftssted der tilhører et foretagende i en kontraherende stat, men som er beliggende i en anden kontraherende stat betragtes som et foretagende i den stat hvor driftsstedet er beliggende. Det er ikke defineret i konventionen hvad der eksakt menes med udtrykket "et foretagende". Det gælder dog, at medmindre andet følger af sammenhængen, så skal ethvert udtryk, som ikke er defineret i konventionen tillægges den betydning, som det har i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne mellem de 2 lande.

⁸⁰ Løsning af internationale skattetvister, side 198-202 og Ligningsvejledningen S.I.2.12.2.

Hvorvidt en konkret situation med dobbeltbeskatning vil være omfattet af voldgiftskonventionen, afhænger af en vurdering af, om betingelserne for at anvende konventionen er opfyldt. Det vil sige en vurdering af, hvorvidt der er tale om en dobbeltbeskatning som følge af at skattemyndighederne ikke har opgjort de interesseforbundne foretagenders skattepligtige indkomst i overensstemmelse med armslængdeprincippet jf. artiklerne 1 og 4. Det gælder herunder, at en dobbeltbeskatning som følge af en forskellig fordeling af overskud mellem et hovedkontor og dets faste driftssted er omfattet.

Ifølge artikel 1, stk. 3, finder voldgiftskonventionen anvendelse, hvis et af de forbundne foretagender har haft underskud. Det må dog antages, at konventionen også kan anvendes, hvis begge foretagender har underskud⁸¹.

7.3.1 Forhold som kan udelukke anvendelse af voldgiftskonventionen

7.3.1.1 Sideløbende national sagsbehandling

Efter konventionens artikel 7, stk. 1 har et foretagende mulighed for at anvende de nationale klagemuligheder sideløbende med voldgiftskonventionen. I artikel 7, stk. 3 gives der dog medlemslandende mulighed for at fravige dette princip, hvis deres nationale lovgivning ikke tillader de kompetente myndigheder at fravige afgørelser, der er truffet af deres nationale retsinstanter. I sådanne tilfælde skal det rådgivende udvalg under voldgiftskonventionen ikke nedsættes, medmindre foretagendet har ladet søgsmålet udløbe eller har givet afkald på søgsmålet inden afgørelsen er truffet.

Danmark har ligesom flere andre EU stater valgt at anvende artikel 7, stk. 3 således, at en dansk domstolsafgørelse ikke efterfølgende kan ændres gennem voldgiftsproceduren. Hvis et dansk foretagende taber en korrektionstvist ved Landsskatteretten, kan det således enten vælge at få en domstolsprøvelse med den risiko at den anden stat ikke vil acceptere korrektionen, eller foretagendet kan i stedet satse på at få en anderledes fordeling af indkomsten via voldgiftsproceduren. På et punkt er dog valgt en mere lempelig tilgang end artikel 7, stk. 3, idet fristen for at indbringe spørgsmålet for domstolene ikke skal være udløbet før voldgiftskonventionen kan benyttes.

⁸¹ Løsning af internationale skattetvister, side 202-205.

7.3.1.2 Straffesager

Efter konventionens artikel 8 er der en mulighed for, at de nationale myndigheder kan undlade at indlede en voldgiftsprocedure såfremt det fastslås endelig ved en retslig eller administrativ procedure, at et af de berørte foretagender vil kunne idømmes en alvorlig straf på grund af handlinger, som giver anledning til regulering af overskuddet. I Danmark er begrebet "alvorlig straf" afgrænset til straf for forsætlig overtrædelse af straffebestemmelser i straffeloven eller særlovgivningen, i tilfælde hvor sagen ikke kan afgøres administrativt. Strafbestemmelser i skattelovgivningen vil som regel kunne afgøres administrativt, når det skønnes at overtrædelsen ikke vil kunne medføre en højere straf end bøde. I Danmark vil en voldgiftsprocedure således kunne blive nægtet, hvis der i sagen ligger overtrædelser af skattelovgivningen, som kan give fængselsstraf til de ansvarlige.

I så fald det rådgivende udvalg allerede er blevet nedsat, giver artikel 8, stk. 2 de nationale myndigheder mulighed for at suspendere nedsættelsen af det rådgivende udvalg midlertidig, hvis der samtidig verserer en retslig eller administrativ procedure med henblik på at fastslå, om de involverede foretagender vil kunne idømmes alvorlig straf på grund af handlinger, som giver anledning til regulering af overskud efter artikel 4⁸².

7.3.2 Voldgiftskonventionens procedure

Proceduren til ophævelse af dobbeltbeskatning via voldgiftskonventionen forløber i 4 trin: underretning af foretagendet, gensidig aftaleprocedure, voldgiftsprocedure og ophævelse af dobbeltbeskatning. Såfremt en afgørelse om dobbeltbeskatningsproblemer ikke kan træffes på et tidligere trin, overgår sagen til behandling på et senere trin.

7.3.2.1 Underretning af foretagendet

Ifølge artikel 5 skal den kompetente myndighed underrette foretagendet i god tid, hvis den ønsker at underrette foretagendet i overensstemmelse med artikel 4. Foretagendet skal herunder gives mulighed til at underrette det forbundne foretagende, således dette får mulighed for at underrette myndighederne i det andet kontraherende land. Bestemmelsen medfører dog ikke, at det andet kontraherende land er afskåret fra at gennemføre den påtænkte regulering.

I Danmark gælder der jf. SFL § 20, stk. 2, at der forinden en skatteansættelse på et andet grundlag end det selvangivne skal udsendes en agterskrivelse, hvori skatteyderen

⁸² Løsning af internationale skattetvister, side 205-208 og Selskabsskatteret 2006/07 side 474-475.

gives en frist på mindst 15 dage til at komme med en begrundet skriftlig eller mundtlig udtalelse imod skatteansættelsen. Kommer skatteyderen ikke med en udtalelse, kan SKAT foretage ansættelsen i overensstemmelse med forslaget angivet i agterskrivelsen uden yderligere underretning. Har den skattepligtige derimod udtalt sig inden fristens udløb, skal der gives skriftlig underretning om kendelsen. I forhold til ordlyden i artikel 5 omkring underretning i "god tid" må 15 dage ikke siges at være i god tid. De danske regler kan dog ikke anses for at være i strid med artikel 5, idet underretningen jo ikke udelukker, at det andet kontraherende land gennemfører den påtænkte regulering. Det vil dog generelt være en fordel, hvis der gives skatteyderen en længere frist end de 15 dage ved påtænkte korrektioner af indkomst fra grænseoverskridende korrektioner⁸³.

7.3.2.1 Gensidig aftaleprocedure

Jf. artikel 1 i voldgiftskonventionen kan et foretagende, hvis det mener, der gennemføres en korrektion der ikke er i overensstemmelse med armslængdeprincippet, og som har medført en dobbeltbeskatning, indbringe sagen for den kompetente myndighed i det land hvor det er hjemmehørende, eller hvor det faste driftssted er beliggende. I Danmark er den kompetente myndighed SKAT, Kontor for International Selskabsbeskatning. Bestemmelsen svarer til den gensidige aftaleprocedure i artikel 25, stk. 1 og 2, i OECD's modeloverenskomst.

Sagen skal indbringes inden 3 år efter den første underretning om den foranstaltning, der har ført til, eller formodes at ville føre til dobbeltbeskatning. I Danmark regnes kendelsen som den første underretning. Sker den primære korrektion i udlandet, kan man i tvivlstilfælde tage udgangspunkt i, hvornår det udenlandske foretagende har fået besked, og så gå ud fra denne dato med tillæg af eksempelvis en uge.

Samtidig med at foretagendet indbringer sagen jf. ovenfor, skal foretagendet underrette den kompetente myndighed, hvis andre kontraherende lande kan berøres af sagen. Den kompetente myndighed skal derefter straks underrette de kompetente myndigheder i de øvrige kontraherende lande. I så fald den kompetente myndighed finder sagen begrundet, skal den søge at tilvejebringe en tilfredsstillende løsning. Denne løsning kan eksempelvis være, at foretage en korresponderende korrektion som en reaktion på en forhøjelse af indkomsten foretaget i det andet land. Kan den kompetente myndighed imidlertid ikke tilvejebringe en tilfredsstillende løsning på egen hånd, skal den søge at løse sagen ved en gensidig aftale med

⁸³ Løsning af internationale skattetvister, side 208.

de kompetente myndigheder i alle de øvrige berørte kontraherende lande for derved at undgå dobbeltbeskatningen.

Når den gensidige aftaleprocedure er indledt, har de kompetente myndigheder 2 år til at nå til en aftale om at ophæve dobbeltbeskatningen. Efter artikel 7, stk. 1 regnes perioden fra den dato, hvor sagen for første gang blev forelagt en af de kompetente myndigheder i henhold til artikel 6, stk. 1. For at der kan være tale om, at sagen er blevet forelagt, skal den skattepligtige have fremlagt en række materialer, som tilvejebringer en minimumsinformation til myndighederne. Denne information skal bl.a. indeholde oplysninger omkring relevante forhold og omstændigheder ved sagen, en redegørelse for hvorfor den mener artikel 4 i voldgiftskonventionen ikke er overholdt, og et tilsagn om at virksomheden vil svare så komplet og hurtigt som muligt på alle rimelige og relevante anmodninger fra en kompetent myndighed. Endelig gælder der, at starttidspunktet for den 2-årige periode skal være den seneste af enten datoen for meddelelsen om skatteansættelsen, eller datoen hvor den kompetente myndighed modtager anmodning og minimumsinformation.

Finder den kompetente myndighed, at sagen er begrundet, skal skatteyderen og den anden kompetente myndighed informeres om, at der er indledt en gensidig aftaleprocedure. I punkt 3.3 henstilles til, at den kompetente myndighed fremsender et standpunkt om sagen til de øvrige involverede kompetente myndigheder. Standpunktet skal indeholde den skattepligtiges sagsfremstilling, den kompetente myndigheds syn på sagen og hvordan den foreslås løst samt en fuldstændig begrundelse for ansættelsen eller ændringen. Standpunktet skal sendes så hurtigt som muligt og senest 4 måneder efter starttidspunktet for den 2-årige periode. Den anden myndighed skal herefter svare tilbage så hurtigt som muligt eller senest 6 måneder efter modtagelsen af standpunktet. Er den anden myndighed enig med den første myndighed, skal de fornødne korrektioner foretages hurtigst muligt. Er den anden myndighed imidlertid ikke enig, fremsendes et svarstandpunkt. Et eventuelt personligt møde bør ikke foregå senere end 18 måneder efter starttidspunktet for den 2-årige frist⁸⁴.

7.3.2.2 Voldgiftsprocedure

Jf. artikel 7, stk.1 skal der nedsættes et voldgiftsudvalg, såfremt den gensidige aftaleprocedure ikke fører til en løsning indenfor 2-årsfristen. Der er ikke nogen frist i voldgiftskonventionen for, hvornår udvalget skal nedsættes, men i så fald SKAT ikke nedsætter et udvalg efter en rimelig frist, må dette kunne indbringes for domstolene. Vil de udenlandske myndigheder

⁸⁴ Løsning af internationale skattetvister, side 208-212.

ikke deltage i en gensidig aftaleforhandling eller forhælder nedsættelsen af et voldgiftsudvalg, har en dansk skatteyder ingen sanktionsmuligheder. Der er således ingen folkeretslig mulighed for at tvinge den udenlandske myndighed til at samarbejde. Det udenlandske foretagende kan dog naturligvis anvende eventuelle nationale sanktionsmuligheder i det pågældende land. Initiativet til at nedsætte voldgiftsudvalget er tillagt den kompetente myndighed, der har indledt hele proceduren. Af artikel 9 fremgår det, at voldgiftsudvalget består af en eller to repræsentanter for hver af de kompetente myndigheder samt et lige antal uafhængige personer. Disse personer vælges fra en liste, der indeholder navnene på 5 uafhængige personer fra hvert medlemsland. Kravene til disse personer er, at de skal være statsborgere i et kontraherende land og være hjemmehørende i det område, hvor denne konvention finder anvendelse. Endvidere skal de være sagkyndige og uafhængige. Udvælgelsen fra listen foregår ved aftale eller ved lodtrækning.

Foretagenderne og de kompetente myndigheder i de berørte kontraherende stater har pligt til at besvare enhver anmodning fra det rådgivende udvalg om at få forelagt oplysninger, beviser eller dokumenter. Dog kan de ikke forpligtiges til at udføre forvaltningsakter der strider mod intern lovgivning eller sædvanlig forvaltningspraksis. Endvidere kan de ikke forpligtiges til at meddele oplysninger, som ville røbe kommercielle, industrielle eller faglige hemmeligheder, forretningsmetoder eller oplysninger hvis meddelelse ville stride mod almene interesser. Hvert af de forbundne foretagender kan efter anmodning blive hørt eller lade sig repræsentere for det rådgivende udvalg, ligesom de forbundne foretagender skal give møde eller lade sig repræsentere for udvalget, såfremt dette måtte ønskes af udvalget.

Jf. artikel 11 skal udvalget, senest 6 måneder efter at sagen er forelagt det, komme med sin udtalelse. Medmindre andet er bestemt af de kompetente myndigheder, skal udvalgets afgørelse træffes med simpelt flertal. Udvalget skal afgive udtalelsen i overensstemmelse med ordlyden i artikel 4, og har ikke mulighed for at give en ekstraordinær lempelse eller på anden vis tilgodese rimelighedshensyn⁸⁵.

7.3.2.3 Ophævelse af dobbeltbeskatning

Jf. artikel 12 skal de kompetente myndigheder inden 6 måneder fra den dag, hvor det rådgivende udvalg har afgivet sin udtalelse, træffe en fælles afgørelse som skal sikre at

⁸⁵ Løsning af internationale skattetvister, side 212-216.

dobbeltbeskatningen ophæves. Hvis de kan opnå enighed herom, kan denne afgørelse godt afvige fra det rådgivende udvalgs udtalelse.

I Danmark skal skatteansættelsen genoptags, medmindre den indgåede aftale er i overensstemmelse med den oprindelige skatteansættelse. Skatteyderen har således et folkeretsligt krav på at få ændret skatteansættelsen i overensstemmelse med udvalgets udtalelse eller den efterfølgende aftale mellem de kompetente myndigheder. Jf. artikel 14 anses dobbeltbeskatningen for ophævet, såfremt der gives lempelse efter en eksemptionsmetode eller efter en creditmetode⁸⁶.

⁸⁶ Løsning af internationale skattetvister, side 216-217.

8. Konklusion

I afsnit 1.3 fremkom jeg med 6 hovedspørgsmål til belysning af emnet international transfer pricing. På baggrund af min besvarelse af hovedspørgsmålene igennem afsnit 2-7 kan jeg sammenfattende konkludere således på de enkelte hovedspørgsmål:

- Hvilke bestemmelser og vejledninger regulerer transfer pricing området, og hvorledes er sammenhængen mellem disse

Ligningslovens § 2 udgør sammen med **Skattekontrollovens § 3B** hovedbestemmelserne i dansk skatteret omkring Transfer Pricing. Skattekontrollovens § 3B indeholder en oplysnings- og dokumentationspligt for priser og vilkår i interndispositioner, mens Ligningslovens § 2 giver en hjemmel til at korrigerer transaktioner mellem interesseforbundne parter. Internationalt har **OECD's modeloverenskomst artikel 9 og 25** været med til at skabe fælles retningslinier indenfor transfer pricing området. Artikel 9 definerer således bl.a. hvad OECD forstår ved armslængdeprincipper samt slår retten til korrektion af indkomst i overensstemmelse med armslængdeprincippet fast. Artikel 25 forpligter medlemslandene til at indgå forhandlinger i dobbeltbeskatningssituationer. OECD har endvidere udgivet **Transfer Pricing Guidelines** som giver retningslinier for prisfastsættelsen af grænseoverskridende transaktioner. Disse retningslinier er i høj grad indarbejdet i dansk skatteret på transfer pricing området. På EU-plan finder man **EU's Voldgiftskonvention** og bestemmelser på dokumentationsområdet.

- Hvilke transaktioner er omfattet af reglerne for transfer pricing

Omfattet er handelsmæssige eller økonomiske transaktioner mellem skattepligtige som under nærmere angivne kriterier er omfattet af henholdsvis armslængdeprincippet og dokumentationspligten. Disse skattepligtige er fysiske eller juridiske personer hvorover udøves en bestemmende indflydelse eller som udøver en bestemmende indflydelse over juridiske personer. Endvidere omfattes skattepligtige der er koncernforbundet med en juridisk person, der har et fast driftssted i udlandet eller som er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med fast driftssted i Danmark.

- Hvilke metoder findes der til fastsættelse af armslængdepriser

Metoderne til fastlæggelse af armslængdepriser findes i OECD's Transfer Pricing Guidelines. Disse kan opdeles i de to hovedgrupper transaktions- og resultatbaserede metoder, hvor de førstnævnte som udgangspunkt skal forsøges anvendt før de sidstnævnte.

De transaktionsbaserede metoder består af 3 metoder. Ved **Den Fri Markedsprismetode** anvendes en entydig og konstaterbar markedspris som sammenligningsgrundlag. Ved **Videreforsandlingsmetoden** tages der udgangspunkt i den pris, som en virksomhed opnår ved videre salg af en vare købt fra et forbundet foretagende. Fra denne pris fratrækkes der en bruttoavance som skal dække virksomhedens salgs- og kapacitetsomkostninger samt fortjeneste. Det beløb som er tilbage anses for at være armslængdeprisen. Ved **Kostpris Plus Avancemetoden** findes armslængdeprisen ved, at der beregnes hvilke omkostninger der medgår ved fremstillingen af et produkt, og til dette beløb lægges den avance som et uafhængigt foretagende ville opnå ved en sammenlignelig transaktion.

De resultatbaserede metoder består af 2 metoder. Ved **Avancefordelingsmetoden** identificeres og fordeles den nettoavance som 2 forbundne foretagender samlet opnår ved de kontrollerede transaktioner. Fordelingen foretages i overensstemmelse med hvad uafhængige foretagender ville have accepteret under tilsvarende omstændigheder. Ved **Den Transaktionsbestemte nettoavancemetode** sker der en sammenligning af nettooverskuddet ved transaktioner med forbundne foretagender med nettooverskuddet ved transaktioner mellem uafhængige foretagender.

- Hvilke krav findes der til dokumentation af transfer pricing, og hvilke konsekvenser har en manglende overholdelse heraf

De skattepligtige som er omfattet af dokumentationspligten skal udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for hvorledes priser og vilkår er fastsat for de kontrollerede transaktioner. Der er ikke noget egentlig krav til omfanget af de krævede beskrivelser, analyser m.v. idet dette vil afhænge af omfanget og kompleksiteten af virksomheden. Mindre virksomheder er endvidere underlagt særligt lempelige bestemmelser for dokumentationen.

Dokumentationen skal indeholde en beskrivelse af koncernen og de forretningsmæssige aktiviteter, en beskrivelse af de kontrollerede transaktioner, en sammenlignelighedsanalyse, en redegørelse for implementering af prisfastsættelsen i overensstemmelse med armslængdeprincippet samt en liste over eventuelle skriftlige aftaler

mellem foretagenderne vedrørende de kontrollerede transaktioner. Endvidere kan SKAT anmode om supplerende oplysninger og materiale samt anmode den skattepligtige om at udarbejde databaseundersøgelser. Endelig kan den skattepligtige vælge at udarbejde dokumentationen som en EU-dokumentation.

Konsekvenserne af ikke at overholde dokumentationspligten er dels risikoen for at blive pålagt en bødestraf, dels at SKAT har hjemmel til at fastsætte den skattepligtige indkomst vedrørende de kontrollerede transaktioner skønsmæssigt.

- Hvorledes korrigeres transaktioner som ikke er gennemført på armslængdevilkår

Såfremt skattemyndighederne ved deres skattekontrol konstaterer, at de kontrollerede transaktioner ikke er foretaget på armslængdevilkår, er skattemyndighederne berettiget til at foretage en korrektion af den selvangivne indkomst. Dette kaldes **den primære korrektion**, og formålet er at bringe den skattepligtige indkomst til det niveau, som ville være realiseret, såfremt der var disponeret på armslængdevilkår. For at de danske skattemyndigheder foretager en sådan, skal der som hovedregel være tale om en utvivlsom skatteunddragelse.

Når der er foretaget en primær korrektion må der for at undgå dobbeltbeskatning foretages en modsvarende korrektion hos det forbundne foretagende, hvormed de kontrollerede transaktioner er foregået. Dette kaldes **den korresponderende korrektion**.

Udover den primære korrektion og korresponderende korrektion kan der blive tale om at foretage **sekundære korrektioner**, i så fald der er afledte konsekvenser af den manglende overensstemmelse med armslængdeprincippet. Ophævelsen af tilskudsbeskatningen i dansk ret har dog begrænset relevansen af sekundære korrektioner.

- Hvorledes løses internationale tvister ved transfer pricing korrektioner

Til løsning eller forhindring af internationale tvister vedrørende transfer pricing er der primært 3 instrumenter. Det drejer sig om Den Gensidige aftaleprocedure, Advance Pricing Agreements og EU's Voldgiftskonvention.

Den gensidige aftaleprocedure er et instrument ifølge OECD's modeloverenskomst artikel 25, hvormed der kan iværksættes en forhandlingsproces mellem 2 eller flere staters myndigheder med henblik på at løse dobbeltbeskatningsproblemer. Myndighederne har dog kun en pligt til at indgå i selve forhandlingen og ikke til at nå til en løsning. Den gensidige aftaleprocedure er altså ikke en garanti mod dobbeltbeskatning.

Advance Pricing Agreement er en aftale mellem et foretagende og skattemyndighederne, som indeholder en forhåndsgodkendelse af nærmere angivne TP-principper inden for aftalens løbetid. En Advance Pricing Agreement kan omfatte et eller flere koncernforetagender og en eller flere landes skattemyndigheder, ligesom en sådan kan omfatte hele den interne omsætning eller dele heraf i form af nærmere angivne foretagender, produkter m.v. I den danske skatteret er der mulighed for at skatteyderen kan indhente et bindende ligningssvar fra de kommunale skattemyndigheder og en bindende forhåndsbesked fra Ligningsrådet. Bindende Ligningssvar vil normalt foretrækkes frem for bindende forhåndsbesked ved transfer pricing sager. Imellem medlemslandene i EU er der indgået **EU-voldgiftskonventionen** om løsning af tvister mellem to medlemslandes skattemyndigheder indenfor TP-området. Konventionen fastsætter, at et voldgiftsudvalg skal ophæve en dobbeltbeskatning opstået som følge af uenighed mellem to medlemslandes skattemyndigheder for så vidt angår fastsættelsen af interne afregningspriser for samhandel mellem to forbundne parter i disse medlemslande. I modsætning til den gensidige aftaleprocedure er der ved anvendelse af voldgiftskonventionen sikkerhed for, at dobbeltbeskatningssituationen ophæves, idet landene efter bestemmelserne i konventionen er forpligtiget til at nå en forhandlingsløsning i løbet af 2 år.

9. English Summary

In this dissertation I have dealt with international transfer pricing. The subject has been illustrated in a tax legal perspective seen from a Danish point of view. In the dissertation I have brought forward six main questions in order to illustrate the subject. In the light of my answer of the main questions I can summarize the dissertation like this:

- What rules and guidance regulate the area of transfer pricing and what is the connection between the two

Ligningslovens § 2 as well as Skattekontrollovens § 3B constitute the main rules in Danish tax law regarding transfer pricing. Skattekontrollovens § 3B contains an duty of notification and a duty of documenting prices and conditions in controlled transactions, but Ligningslovens § 2 however gives authority to adjust transactions between associated enterprises. Internationally OECD's Model Tax Convention Article 9 and 25 have taken part in creating common guidelines within transfer pricing. Thus Article 9 among others defines what OECD understands by arm's length principles and it also states the right of correcting income in line with the arm's length principle. Article 25 binds the member countries to enter into negotiations in situations of double tax. Furthermore, OECD published Transfer Pricing Guidelines, which gives lines of direction for setting prices for international transactions. These guidelines are highly established in Danish tax law in the area of transfer pricing. At EU level one finds the Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises and rules regarding documentation.

- Which transactions are covered by the rules for transfer pricing

Trade related or financial transactions between taxpayers, who are affected by the arm's length principal and the duty of documentation, are included under certain criteria. These taxpayers are enterprises above whom a certain influence exists or whom have a certain influence on enterprises. Furthermore, taxpayers are affected when they are in a group with a legal person, who has an operation abroad or when they are an enterprise with an operation in Denmark.

- What kinds of methods exist to apply the arm's length prices

The methods to apply the arm's length prices are found in OECD's Transfer Pricing Guidelines. These can be divided into two main groups called Traditional Transaction Methods and Other Methods, where the first mentioned should be used before the last mentioned as a main rule.

The Traditional Transaction Methods exists of three methods. Regarding The Comparable Uncontrolled Price Method an unambiguous and established market price is being used as

a basis for comparison. Regarding The Resale Price Method the price, which the company attains by reselling an article bought from a joint venture is being used as a starting point. From this price a gross margin is withdrawn, which covers the company's selling expenses, other operating expenses and profit. The amount which is left is being considered to be the arm's length price. One finds the arm's length price regarding The Cost Plus Method by calculating the expenses that are being spent when making a product. Furthermore, to this amount one adds the profit, which an independent enterprise would achieve by a comparable transaction.

The result-oriented methods exist of two methods. Regarding The Profit Split Method one identifies and distributes the net profit that two joint ventures achieve by using the controlled transactions. The distribution is being made in agreement with the facts that uncontrolled enterprises would have accepted under similar circumstances. Regarding The Transactional Profit Method a comparison is taking place between the net profit from transactions with joint ventures and with the net profit from transactions between independent enterprises.

- What rules exist for documenting transfer pricing and what are the consequences of not observing these rules

The taxpayers who are affected by the duty of documentation have to draw up and keep a written documentation regarding how to set prices and terms for the controlled transactions. There are no exact claims as to the scope of the required descriptions, studies etc., because it depends on the company's dimensions and complexity. Furthermore, smaller companies are subject to special easy terms regarding documentation.

The documentation must contain a description of the group and its business activities, a description of the controlled transactions, a comparability analysis, a statement of the implementation of the price settings in accordance with the arm's length principle and also a list of possible written agreements between enterprises regarding the controlled transactions. Furthermore, SKAT may ask for supplementary information and material and ask the taxpayer to make the documentation as EU documentation.

The consequences of not respecting the duty of documentation is for one thing the risk of being fined and for another the fact that SKAT has authority to lay down the estimated taxable income regarding the controlled transactions.

- How do you adjust transactions, which are not made according to the arm's length principle

If the tax authorities demonstrate that the controlled transactions are not made on arm's length principles they are within their right to make a correction of the tax return. This is called primary adjustment and the aim is to bring the taxable income to the level, which would have been realised if it

had been made according to the arm's length principles. If the Danish tax authorities want to do so it mainly has to refer to an undoubted tax evasion.

When a primary correction has been made in order to avoid double taxation a corresponding correction can be made at the joined ventures with whom the controlled transactions have been made. This is called corresponding adjustment.

Besides the primary adjustment and the corresponding adjustment a secondary adjustment can be made in case of diverted consequences from the missing agreement with the arm's length principal. The repeal of subsidy taxation in Danish law has a limited relevance to secondary adjustments after all.

- How are international disputes being solved regarding transfer pricing adjustments

In order to solve or avoid international disputes regarding transfer pricing there are primarily three instruments. It is the Mutual Agreement Procedure, the Advanced Pricing Agreements and the Convention on the elimination of double taxation in the connection with the adjustment of profits of associated enterprises.

According to OECD's Model Tax Convention Article 25 the Mutual Agreement Procedure is an instrument in which one is able to carry out a negotiating process between two or more member states authorities in order to solve the problems of double taxation. However, the authorities are only obliged to take part in the actual negotiations and not in reaching a solution. After all, the Mutual Agreement Procedure is not a guarantee against double taxation. Advanced Pricing Agreement is an agreement between an enterprise and the tax authorities, which consists of a pre approval of more specified TP principals within the terms of the agreement. An Advanced Pricing Agreement may include one or more enterprises and tax authorities from one or several countries just like it may include the entire profit or parts of it in terms of more specified enterprises, products etc. In Danish tax law the taxpayer has the possibility of getting a binding advance notice from the local tax authorities and a binding advance notice from the assessment committee. Binding advance notices are to be preferred to binding advance notice in transfer pricing cases. Among the EU member countries the Convention on the elimination of double taxation in the connection with the adjustment of profits of associated enterprises has been reached in order to solve disputes between tax authorities of the member countries within the TP area. The convention establishes that the court of arbitration must remove double taxation, which is achieved because of disagreements between the tax authorities of two member countries regarding the settings of intern price settlements as to trade between two enterprises in the member countries. Unlike the Mutual Agreement Procedure there is a precaution against the double taxation situation, which can be removed when using the Convention on the elimination of double taxation in the connection with the adjustment of profits of associated

enterprises, because the countries have undertaken themselves to reach a negotiated settlement within two years according to the provisions in the Convention.

10. Litteraturliste

Bøger:

International skatteret, Aage Michelsen, Forlaget Thomson, 3. udgave, 1. oplag 2003

Lærebog om indkomstskat, John Engsig m.fl., Jurist- og Økonomiforbundets forlag, 10. udgave 2003.

Løsning af internationale skattetvister, Karin Skov Nilausen, Jurist- og Økonomiforbundets forlag, 1. udgave, 1. oplag 2005

Selskabsskatteret 2006/07, Erik Werlauff, Forlaget Thomson, 8. udgave, 1. oplag 2006

Transfer Pricing – i international skatteretlig belysning, Jan Pedersen, Jurist- og Økonomiforbundets forlag, 1. udgave, 1. oplag 1998

Artikler, vejledninger m.v.:

Ligningsvejledningen, 2008

SKATs vejledning, Transfer pricing; kontrollerede transaktioner; Dokumentationspligt, februar 2006

SR-skat, 1999.0075

Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, OECD, 1995