

Dansk transfer pricing- regulering

Herunder nye internationale standarders
indflydelse

Kasper Larsen

14-05-2014

Vejleder:

Liselotte Madsen

Indholdsfortegnelse

1	Indledning.....	3
1.1	Problemformulering.....	4
1.2	Afgrænsning.....	4
1.3	Metode.....	4
1.3.1	Kildehåndtering.....	5
2	Transfer pricing-regulering.....	8
2.1	Dansk skatteret.....	8
2.1.1	Skattekontrollovens § 3 B.....	8
2.1.2	Ligningslovens § 2.....	11
2.1.2.1	Korrektion.....	12
2.1.3	Bevisbyrde.....	13
2.2	OECD.....	14
2.3	EU.....	15
2.3.1	Voldgiftskonventionen.....	15
2.4	Betydningen af OECD's tiltag for dansk regulering.....	16
3	Transfer pricing-dokumentation.....	18
3.1	Danmark.....	18
3.1.1	Oplysningspligten.....	18
3.1.2	Dokumentationspligten.....	19
3.1.2.1	§ 4: oplysninger om koncernen og de forretningsmæssige aktiviteter.....	19
3.1.2.2	§ 5: oplysninger om de kontrollerede transaktioner.....	20
3.1.2.3	§ 6: Sammenlignelighedsanalyse.....	22
3.1.2.4	§ 7: Oplysninger om implementeringen af principperne for prisfastsættelsen.....	23
3.1.2.5	§ 8: Liste over eventuelle skriftlige aftaler.....	23
3.1.2.6	§ 9: Supplerende oplysninger.....	23
3.1.2.7	§ 10: Databaseundersøgelse.....	23
3.1.2.8	Dokumentationsfristen.....	24
3.2	OECD.....	26
3.3	EU.....	28

3.4	Betydningen af OECD's tiltag for transfer pricing-dokumentationen	31
3.4.1	White Paper fra OECD	31
3.4.2	Discussion draft fra OECD	33
3.4.3	Betydningen for danske dokumentationsregler.....	37
4	Immaterielle aktiver	40
4.1	Definition	40
4.1.1	Dansk skatteret.....	40
4.1.2	OECD.....	40
4.1.3	EU.....	41
4.2	Retten til afkast fra det immaterielle aktiv.....	41
4.2.1	Ejendomsret	41
4.2.2	Overdragelse.....	42
4.2.3	Fællesudvikling	42
4.2.4	Allokering af afkast fra et immaterielt aktiv.....	43
4.3	Betydningen af OECD's tiltag for behandlingen af immaterielle aktiver.....	44
4.3.1	Revised discussion draft fra OECD.....	45
4.3.2	Betydningen for den danske behandling af immaterielle aktiver	49
5	Konklusion	52
6	Perspektivering.....	55
7	Abstract	56
8	Kildefortegnelse.....	57
8.1	Love og bekendtgørelser	57
8.2	Afgørelser	57
8.3	Litteratur.....	57
8.4	Artikler	58
8.5	Rapporter, vejledninger, kommentarer m.v.	59
9	Bilag	61
9.1	Bilag 1	61
9.2	Bilag 2	63
9.3	Bilag 3	65

1 Indledning

Når medierne behandler transfer pricing, er deres fokus ofte på internationale koncerners skattebetalinger eller mangel på samme. Dette efterlader offentligheden med et indtryk af, at der snydes for flere milliarder, at der handles på egen hånd uden hensyntagen til lovgivning eller skattemyndighederne, og at de internationale koncerner så at sige designer deres skattebetalinger, sådan der opnås den mindst mulige skattebetaling. Det efterlader tilsyneladende også offentligheden med en formodning om, at armslængdeprincippet ikke overholdes af de internationale koncerner. Et princip, som fastslår, at en kontrolleret transaktion skal afregnes til den pris, som uafhængige parter ville have aftalt i en sammenlignelig transaktion.

Transfer pricing-problematikken indeholder dog langt mere end det, medierne har fokus på. Komplexiteten af transfer pricing-sager betyder nemlig, at det i vid udstrækning også handler om de enkelte staters kamp om skatteprovenu. Hvor medierne omtaler en kamp mellem skattemyndighederne og de internationale selskaber, findes der i baggrunden en kamp mellem de nationale skattemyndigheder om at beskatte en så stor del af indkomsten som muligt.

De fleste lande verden over har i forbindelse med sin regulering af transfer pricing haft fokus på at beskytte og forbedre sin egen beskatningsret frem for at skabe en international standard, hvilket har medført en kæmpe forskel i transfer pricing-reguleringen i hver enkelt stat. Dette skaber både store problemer for virksomhederne og for skattemyndighederne. Specielt dokumentationen og behandlingen af immaterielle aktiver har de seneste år været i centrum inden for transfer pricing. Dokumentationen, da det er virksomhedens begrundelse for, hvorfor den aftale pris overholder armslængdeprincippet. De immaterielle aktiver, fordi denne form for aktiver har større betydning for værdien af en virksomhed som følge af den teknologiske udvikling.

Det er dog ikke kun medierne, der har fokus på internationale koncerners skattebetaling. Problemerne forbundet med transfer pricing har også fundet vej til politikernes bord, hvilket bedst illustreres af G20-landenes proklamerede indsats over for multinationale selskabers skattebetalinger. Endvidere har OECD stort fokus på at skabe nye internationale retningslinjer, som er up-to-date med den teknologiske udvikling for netop at komme den øgede forskellighed i national lovgivning til livs.

Afhandlingen vil derfor, ud fra følgende problemformulering, undersøge den kompleksitet, der er forbundet med transfer pricing samt se på de tiltag, der forsøger at harmonisere den internationale behandling af transfer pricing.

1.1 Problemformulering

Hvad er gældende ret i Danmark inden for transfer pricing-dokumentation og behandlingen af immaterielle aktiver? Herunder en analyse af nye internationale tiltags betydning for den danske regulering.

1.2 Afgrænsning

Afhandlingen fokuserer på den danske regulering af dokumentationen og behandlingen af immaterielle aktiver i koncerninterne transaktioner. Her vil nuværende og fremtidige internationale retningslinjer inddrages. Dette gøres for at give et overblik over de nuværende regler for herefter at vurdere, hvordan reglerne vil se ud i fremtiden. Samtlige foreslåede ændringer inden for transfer pricing vil ikke blive behandlet, da det er uden for rammerne af denne opgave, men der vil være fokus på de ændringer, der findes at være mest omfattende og betydningsfulde. Fokusset på transfer pricing-dokumentationen og behandlingen af immaterielle aktiver er valgt, da det er inden for disse områder, der de seneste år er opstået flest problemer både for skattemyndighederne og skatteyderne. Dette såvel nationalt som internationalt, hvorfor et omfattende arbejde med at udvikle nye standarder inden for disse områder er under udarbejdelse.

Afhandlingen vil ikke beskrive de forskellige prisfastsættelsesmetoder, som virksomhederne har mulighed for at anvende ved koncerninterne transaktioner. Det bemærkes blot, at virksomhederne ved hver enkelt koncernintern transaktion skal vælge den bedst egnede prisfastsættelsesmetode. OECD har konkret anbefalet fem forskellige prisfastsættelsesmetoder, men udelukker ikke, at andre metoder kan anvendes.

Med hensyn til retspraksis, administrativ praksis og internationale udgivelser ses der bort fra praksis og udgivelser efter den 1. april 2014 grundet opgavens afleveringsfrist.

1.3 Metode

Grundlæggende er den juridiske metode karakteriseret ved, at samtlige relevante retlige argumenter på en fagligt korrekt måde er klarlagt og afvejet over for hinanden med henblik på at give svaret på et retligt spørgsmål.¹ Den retsdogmatiske metode består i at give en fremstilling af, hvad der er gældende ret enten aktuelt og/eller fortidigt.² Den retssociologiske metode beskæftiger sig med samspillet mellem samfund og

¹ Peter Blume: "Retssystemet og juridisk metode", 1. udgave, side 154

² Peter Blume: "Retssystemet og juridisk metode", 1. udgave, side 66

ret. Herunder hører retspolitikken, som beskæftiger sig med, hvordan retssystemet bør forandres, og en ny retstilstand dermed skal gælde.

Denne afhandlings formål er at analysere, fortolke og behandle gældende ret inden for transfer pricing-området både nationalt og internationalt. Betydningen af de omfattende ændringer, som er i støbeskeen inden for det i afhandlingen behandlede område, vil i forlængelse heraf blive analyseret.

Den retsdogmatiske metode er derfor som udgangspunkt anvendt i udarbejdelsen af afhandlingen til at fastlægge, hvad der er den gældende ret på området. Da afhandlingen ligeledes beskæftiger sig med de ændringer, der bør ske inden for transfer pricing for at stoppe virksomhedernes formodede aggressive skatteplanlægning samt for at følge med den digitale udvikling, findes retspolitikken ligeledes at have betydning for afhandlingen.

1.3.1 Kildehåndtering

Retskilderne virker både styrende i forhold til borgernes og selskabers adfærd og anvendes som overbevisende argumenter i forhold til retlige organer, hvorfor de har en dobbelt funktion i samfundet. Retskilder anvendt af jurister kan defineres som:

”... argumenter med en normativ intention, idet disse argumenter er egnede til at indgå i en begrundelse for, hvad der er gældende ret på et bestemt område.”³

Når en retstilstand skal behandles, er det vigtigt, at de anvendte retskilder er blevet nøje udvalgt og vurderet, før de anvendes til at tage stilling til et retligt problem. Nedenstående vil give en kort gennemgang af kildehåndteringen i forbindelse med udarbejdelsen af denne afhandling.

De nødvendige retskilder i form af relevante love, samt forarbejderne hertil, relevant retspraksis og litteratur er anvendt under udarbejdelsen af afhandlingen. På skatteområdet foreligger et skærpet hjemmelskrav i grundlovens § 43, hvor:

”Ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov...”

Beskatning i forbindelse med transfer pricing-sager er omfattet heraf, hvorfor det er Folketinget, der træffer beslutning om enhver ændring eller opkrævning. Når en lovtæst ikke er tilstrækkelig tydelig i sin ordlyd om, hvordan en specifik problemstilling skal behandles, anvendes forarbejderne til at fortolke lovens

³ Peter Blume: ”Retssystemet og juridisk metode”, 1. udgave, side 155

formål. Forarbejderne har ikke samme retskildemæssige værdi som selve loven, men de anvendes i fortsat flere skattemæssige problemstillinger, da disse ofte er meget komplekse, hvorfor en formålsfortolkning af en specifik bestemmelse er relevant at foretage. Endvidere anvendes retspraksis til fortolkning af gældende ret. Juridisk litteratur betragtes ikke en som en bindende retskilde, men er med til at reducere den usikkerhed, det komplekse retssystem indebærer og dermed give et godt overblik over problemstillinger og mulige løsninger på et specifikt område. Endvidere kan litteraturen indgå som en faktor i den juridiske argumentation og beslutningsproces, hvorfor litteraturen anses at have en betydelig værdi for udarbejdelsen af afhandlingen.⁴

SKAT's vejledninger er ligeledes anvendt til at behandle emnet i afhandlingen. Vejledningerne er et udtryk for SKAT's opfattelse af gældende ret på et givent område og har cirkulærestatus, hvorfor vejledningerne ikke er bindende for borgerne og virksomhederne.⁵ Vejledningerne er derimod bindende for SKAT's medarbejdere, med mindre vejledningen er i strid med, hvad der kan udledes som gældende ret. På trods af, at borgerne og virksomhederne ikke er bundet af SKAT's vejledninger, kan de støtte ret herpå i det omfang, at den beskrevne praksis ikke er i uoverensstemmelse med højere rangerede retskilder.⁶ Vejledningerne er derfor vigtige at inddrage, da de netop giver en indikation af, hvordan SKAT mener, et givent problem skal løses.

Verdens største økonomier (G20) har anerkendt, at internationale ændringer frem for nationale ændringer er nødvendige for at løse den globale økonomis problemer.⁷ Finansministrene fra G20-landene har derfor bedt OECD om hjælp til at udvikle en handlingsplan, der skal stoppe det betydelige tab af skatteprovenu på grund af virksomheders aggressive skatteplanlægning, som antages at foregå. Skatteplanlægning er således rykket op på højeste politiske plan. Dette har resulteret i *BEPS Action Plan*, der analyserer centrale beskatningsprincipper og muligheder for tiltag til modvirkning af aggressiv skatteplanlægning. BEPS-projektet består af 15 punkter, hvor retning og tidshorizont for det fremtidige arbejde på området præciseres. Da flere af disse punkter kan få betydning for den danske transfer pricing-regulering, er en række internationale retskilder anvendt. OECD's modeloverenskomst, OECD's Transfer Pricing Guidelines (TPG) samt udgivelser fra EU's Joint Transfer Pricing Forum er inddraget, da disse anvendes i udformningen og udviklingen af transfer pricing-reguleringen i dansk ret. Hertil er endvidere inddraget og analyseret en række udgivelser fra OECD – herunder udgivelser i forbindelse med BEPS-projektet, da disse udgivelser er en indikation af, hvad der i den nære fremtid bliver de fælles gældende internationale standarder inden for

⁴ Peter Blume: "Retssystemet og juridisk metode", 1. udgave, side 163-164 og 262-263

⁵ Fælles forord til den juridiske vejledning, "Om den juridiske vejledning 2014-1"

⁶ SKM2012.280.SKAT

⁷ OECD: "Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting", OECD 2013, side 11

transfer pricing-området. De fleste udgivelser, som vil blive analyseret, er udarbejdet af *Working Party No. 6*, som er nedsat af *Committee on Fiscal Affairs* under OECD. Denne arbejdsgruppe har til opgave at undersøge problemstillinger forbundet med transfer pricing og at komme med forslag til løsninger på disse problemer. Disse udgivelser har stor betydning for den danske transfer pricing-regulering, hvorfor en analyse af dem er vigtig for afhandlingens udarbejdelse.

Forarbejderne til LL § 2 tager ikke stilling til, hvordan ændringer i OECD TPG kan tillægges betydning for dansk skatteret. Det må dog konstateres, at domstolene ved fortolkningen af LL § 2 ikke vil sondre skarpt mellem de Guidelines, som forelå, da bestemmelsen blev indført og senere udgaver heraf, såfremt ændringerne holder sig inden for rammerne af armslængdeprincippet i modeloverenskomstens artikel 9, stk. 1.⁸ Dette illustrerer yderligere vigtigheden af, at afhandlingen undersøger de ændringer, der er i støbeskeen i forhold til OECD TPG. Det skal pointeres, at de internationale udgivelser ikke er bindende for dansk ret, men den gældende ret inden for transfer pricing bærer præg af, at der ved udarbejdelsen af disse love findes stor inspiration i de internationale retningslinjer. Det forventes derfor, at nye internationale retningslinjer vil blive indarbejdet i den danske regulering.

I afhandlingen er der anvendt engelske citater fra udgivelserne fra OECD. De engelske citater er ikke oversat, da den nuværende danske regulering henviser til OECD TPG som fortolkningsgrundlag, hvilket også antages at gælde i fremtiden, selvom retningslinjerne ændres. Det er derfor den direkte ordlyd og hensigt, som Danmark vil anvende som fortolkningsgrundlag.

I afhandlingens behandling af de nye retningslinjer fra OECD, som er under udarbejdelse, anvendes en række af de kommentarer, der er indsendt af involverede og interesserede parter. Kommentarerne er anvendt i afhandlingen med det in mente, at de er udsendt med en underliggende dagsorden, som for nogen er at beskytte virksomhedernes interesser i forbindelse med transfer pricing. Det findes dog at være vigtigt også at tage disse kommentarer med i afhandlingen, da OECD netop selv har bedt om at få kommentarer til deres forslag til nye retningslinjer. Denne anmodning fra OECD skyldes, at man ønsker, at alle involverede og interesserede parter får indflydelse på den endelige formulering af de nye internationale retningslinjer. Derfor er kommentarerne også vigtige for udarbejdelsen af afhandlingen.

⁸ Jens Wittendorff: "Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret", 1. udgave, side 295-296

2 Transfer pricing-regulering

Transfer pricing-sager er ofte meget komplicerede, hvorfor det er vigtigt for virksomhederne at vide, hvordan de skal forholde sig ved en koncernintern transaktion. Det er endvidere vigtigt, at skattemyndighederne er klar over, hvad de kan kræve af virksomhederne, når en koncernintern transaktion skal undersøges. Nedenstående afsnit beskriver reguleringen af transfer pricing både nationalt og internationalt.

2.1 Dansk skatteret

Skattekontrollovens § 3 B, som omhandler dokumentations- og oplysningspligten og Ligningslovens § 2, som omhandler armslængdeprincippet, er kernen i transfer pricing-reguleringen i dansk ret. Disse bestemmelser vil derfor blive behandlet straks nedenfor.

2.1.1 Skattekontrollovens § 3 B

Den 3. februar 1998 blev bestemmelsen indført i skattekontrolloven med vedtagelsen af L 84⁹, da regeringen forinden havde konstateret et behov for øget oplysningspligt vedrørende koncerninterne transaktioner.¹⁰ Formålet med bestemmelsen er at øge skattemyndighedernes muligheder for at sikre korrekt prisfastsættelse og dermed korrekt opgørelse af den skattepligtige indkomst. Dette gøres ved at kræve specifikke oplysninger og dokumentation af de virksomheder, der indgår i kontrollerede transaktioner på tværs af landegrænser. OECD's retningslinjer og TPG nævnes omhyggeligt i bemærkningerne til lovforslaget, hvorfor der siden indførslen af bestemmelsen ikke længere er tvivl om, at disse har en betydelig retskildeværdi i danske transfer pricing-sager.¹¹ Herefter er bestemmelsen blevet ændret således, at reglerne er i overensstemmelse med EU-retten samt for at skabe yderligere incitament for virksomhederne til at udarbejde dokumentation i den ønskede kvalitet, mængde og til rette tid.¹²

⁹ L 84 af 14. november 1997

¹⁰ Jens Wittendorff: "Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret", 1. udgave, side 277

¹¹ Almindelige bemærkninger og bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser i L 84 af 14. november 1997

¹² Jens Wittendorff: "Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret", 1. udgave, side 281-289

Bestemmelsen finder ifølge stk. 1 anvendelse på 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 kulbrintetilknyttet virksomhed omfattet af kulbrinteskattelovens § 21, stk. 1 eller 4.*

Bestemmelsens stk. 2-4 beskriver nærmere, hvad der forstås ved bestemmende indflydelse, koncernforbundne juridiske personer, samt hvornår en juridisk eller fysisk person anses for udenlandsk. Dokumentationsbekendtgørelsen¹³ præciserer nærmere, hvad de af stk. 1 omfattede skattepligtige skal oplyse til skattemyndigheder for at opfylde oplysnings- og dokumentationspligten. Dette vil endvidere blive beskrevet nærmere nedenfor i afsnit 3.1.

Ifølge bestemmelsens stk. 5 skal de selvangivelsespligtige udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for de kontrollerede transaktioner. Dokumentationspligten er dog begrænset for små og mellemstore virksomheder, *"... der alene eller sammen med koncernforbundne virksomheder 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..."*, jf. stk. 6. Skattepligtige selskaber omfattet heraf skal alene udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for følgende kontrollerede transaktioner, såfremt den af handlen omfattede part ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark og samtidig ikke er medlem af EU eller EØS:

1. *kontrollerede transaktioner med fysiske og juridiske personer, der er hjemmehørende i en fremmed stat,*
2. *kontrollerede transaktioner med et fast driftssted, der er beliggende i en fremmed stat,*
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.*

Ifølge stk. 8 kan skattemyndighederne pålægge virksomheder omfattet af stk. 1 eller 6 at indsende en revisorerklæring om dokumentationen. Denne mulighed skal ifølge forarbejderne til loven kun anvendes i

¹³ Bekendtgørelse om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner, BEK nr. 42 af 24/1-2006

de få tilfælde, hvor det for kontrollen af virksomhedens skattemæssige forhold er hensigtsmæssigt og relevant for skattemyndighederne at indhente en erklæring.¹⁴

Ved mangelfuld eller manglende dokumentation efter bestemmelsens stk. 5 og 6 kan skattemyndighederne skønsmæssigt fastsætte indkomsten for de kontrollerede transaktioner efter SKL § 5, stk. 3, jf. SKL § 3 B, stk. 9.

Et eksempel på anvendelsen af SKAT's mulighed for skønsmæssig ansættelse af et selskabs skattepligtige indkomst er SKM.2014.53.LSR. Sagen omhandlede en cash-pool ordning mellem koncernforbudne selskaber, hvor renten på ind- og udlån ikke svarede til den markedsmæssige rente. Der var ikke udarbejdet den lovpligtige transfer pricing-dokumentation for fastsættelsen af renterne, håndteringsbidrag mv., således skattemyndighederne havde mulighed for at kontrollere grundlaget herfor. Dokumentationskravet i SKL § 3 B var derfor ikke opfyldt, hvorfor den skattepligtige indkomst blev skønsmæssigt ansat, jf. SKL § 3 B, stk. 9 og SKL § 5, stk. 3. Der skete en fiksering af yderligere renteindtægter på koncerninterne placeringer ved de omhandlede cash-pool ordninger.

Det bemærkes, at dokumentationen skal være kvalificeret mangelfuld, før SKAT kan tilsidesætte denne og foretage et værdiskøn. Ved uvæsentlige fejl, som er uden betydning for regnskabet og selvangivelsens generelle troværdighed, vil der således ikke være mulighed for en skønsmæssig ansættelse. SKAT kan ved tilfælde af behørig dokumentation foretage en skønsmæssig ansættelse, hvis det kan bevises, at den pågældende prisfastsættelse afviger væsentligt fra, hvad uafhængige parter ville aftale. Hertil skal det nævnes, at skatteyderen har mulighed for at få tilsidesat et lovligt værdiskøn, hvis skatteyderen kan bevise, at grundlaget for værdiskønnet er forkert, selve resultatet af værdiskønnet er forkert, eller hvis SKAT er gået uden for rammerne af det værdiskøn, som tilkommer SKAT.¹⁵

Herudover straffes de af stk. 1 omfattede skattepligtige med bøde, hvis de forsætligt eller af grov uagtsomhed undlader at opfylde pligten om skriftlig dokumentation efter SKL § 3 B, stk. 5 og 6, jf. SKL § 17, stk. 3. Bøden udgør et grundbeløb på 250.000 kr., som dog kan nedsættes til 125.000 kr., hvis den manglende dokumentation efterfølgende udarbejdes i den fornødne kvalitet. Hertil forhøjes bøden med 10 procent af indkomstforhøjelsen, såfremt armslængdeprincippet ikke er iagttaget, og en forhøjelse af indkomsten sker som følge heraf. Det skal endvidere nævnes, at bøden kan blive forhøjet med op til 50 procent, hvis overtrædelsen af SKL § 17 sker som led i en systematisk overtrædelse af skattelovgivning, samt en kombination af SKL § 14, stk. 1 og § 17, stk. 3 foreligger.¹⁶

¹⁴ Almindelige bemærkninger til L 173 af 25. april 2012, pkt. 3.2.2

¹⁵ Eduardo Vistisen: "Transfer pricing og værdiskøn", side 7-8

¹⁶ L 173 af 25. april 2012, almindelige bemærkninger, pkt. 3.3.2

2.1.2 Ligningslovens § 2

Bestemmelsen blev indført med vedtagelsen af L 101¹⁷ i 1998, da skatteministeren fandt det påkrævet at skabe en klar hjemmel til priskorrektion efter TfS1998.199H havde sået tvivl om hjemlen til priskorrektion i daværende skatteregler. Bestemmelsen er den centrale korrektionsregel i dansk skatteret, der fastsætter armslængdeprincippet som allokeringnorm¹⁸ for kontrollerede transaktioner.

Med indførslen af LL § 2 havde man skabt en hjemmel til priskorrektion efter armslængdeprincippet, der skulle være med til at forhindre en udhuling af det danske beskatningsgrundlag samtidig med, at man sikrede en skattemæssig ligestilling af danske og udenlandske selskaber, hvorfor bestemmelsen har karakter af en værnsregel. Skattekontrollovens § 3 B er med LL § 2 blevet suppleret med en egentlig hjemmel til at foretage korrektion af kontrollerede transaktioner, hvorfor anvendeligheden af OECD's TPG i dansk ret yderligere øgedes.¹⁹

Det fremgår af forarbejderne til bestemmelsen, at hidtidig praksis omhandlende priskorrektion forsat vil være gældende, da man med bestemmelsen ønskede at etablere en hjemmel svarende til, hvad man hidtil havde forudsat var gældende indenfor priskorrektion efter de almindelige skatteretlige principper indeholdt i statsskattelovens §§ 4-6. Dette er bemærkelsesværdigt, når højesteret netop i den ovenfor nævnte dom såede tvivl om, hvorvidt muligheden for priskorrektion egentlig var til stede i skattelovgivningen før vedtagelsen af LL § 2.

Ifølge LL § 2, stk. 1 skal der ved kontrollerede transaktioner anvendes priser og vilkår i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter – det såkaldte armslængdeprincip. Alle former for handelsmæssige og økonomiske transaktioner er omfattet. Immaterielle aktiver er dermed også omfattet.

¹⁷ L 101 af 2. juni 1998

¹⁸ Af lovens forarbejder fremgår det, at LL § 2 er baseret på et armslængdeprincip, der skal fortolkes på grundlag af art ikel 9, stk. 1 i OECD's modeloverenskomst, som er udfyldt af OECD transfer pricing guidelines, selvom allokeringnorm en ikke er eksplicit beskrevet som et armslængdeprincip, jf. Niels Winther-Sørensen m.fl.: "Skatteretten 3", 6. udgave, side 403

¹⁹ Jens Wittendorff: "Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret", 1. udgave, side 285

De omfattede af bestemmelsen fremgår af stk. 1 som skattepligtige:

1. *hvorover fysiske eller juridiske personer udøver 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 kulbrintetilknyttet virksomhed omfattet af kulbrinteskattelovens § 21, stk. 1 eller 4*

Det ses, at de skattepligtige omfattet af SKL § 3 B og LL § 2 er identiske. Ligeledes beskriver LL § 2, stk. 2-4, hvad der forstås ved bestemmende indflydelse, koncernforbundne juridiske personer, samt hvornår en juridisk eller fysisk person anses for udenlandsk.

2.1.2.1 Korrektion

Retsvirkningen af en manglende iagttagelse af armslængdeprincippet kan bestå i en priskorrektion, hvor den fastsatte pris i den kontrollerede transaktion erstattes af den beregnede armslængdepris. Dette konstateres, selvom LL § 2 ikke indeholder en direkte beskrivelse af retsvirkningen. Korrektion kan kun foretages over for de parter, der direkte indgår i den kontrollerede transaktion, jf. LL § 2, stk. 1.²⁰ Den skattepligtige kan undgå yderlige følgeændringer ved at forpligte sig til betaling i overensstemmelse med den efter LL § 2, stk. 1 fastsatte armslængdepris jf. stk. 5 med de hertil nævnte begrænsninger og forudsætninger.

Priskorrektion består af en primær korrektion, som foretages hos det selskab, der enten har overdraget for billigt eller for dyrt i forhold til armslængdeprisen. En tilsvarende korresponderende korrektion foretages i det købende selskab. Den primære korrektion forudsætter ikke, at der er eller vil blive foretaget en korresponderende korrektion. Modsat kan en korresponderende korrektion ikke foretages uden en primær korrektion, jf. LL § 2, stk. 6.

Det faktum, at den primære korrektion kan foretages, uden der er, eller vil blive, foretaget en korresponderende korrektion, kan medføre dobbeltbeskatning, når den modstående myndighed er uenig i den primære korrektion. I situationer, hvor den modstående skattemyndighed anerkender OECD TPG og en kopi af OECD's modeloverenskomst artikel 9, stk. 1 findes i dobbeltbeskatningsoverenskomsten med

²⁰ Niels Winther-Sørensen m.fl.: "Skatteretten 3", 6. udgave, side 412

Danmark, vil den primære korrektion efter LL § 2 som oftest anerkendes. Dette skyldes, at LL § 2 netop skal fortolkes i overensstemmelse med principperne i denne artikel og disse guidelines.

Højesteret har hertil præciseret anvendelsesområdet og dermed korrektionsadgangen efter LL § 2 til at omfatte alle forbindelser mellem de interesseforbundne parter samt alle økonomiske elementer og øvrige vilkår af relevans for beskatningen, herunder for eksempel forfaldstid, periodisering af renter og kurstab samt den retlige kvalifikation af transaktionen, jf. SKM2012.92.HR.

I sagen havde SKAT i juni 2005 ændret skatteansættelsen for et dansk selskab S for indkomstårene 1999 og 2000 i forbindelse med selskabets køb af en aktiebeholdning af moderselskabet R i USA. Ved dette køb var der pr. 30. juni 1999 opstået et tilgodehavende for R hos S, og selskaberne indgik en låneaftale om mellemværendet, der blev underskrevet af S den 15. oktober 1999. Ifølge låneaftalen skulle mellemværendet ikke forrentes, men derimod tilbagebetales med et højere beløb end mellemværendet, hvorfor SKAT forhøjede S' indkomst for 1999 med et rentebeløb for perioden 30. juni 1999 til 15. oktober 1999 og reducerede fradraget for 2000. S anførte, at ændringen var foretaget for sent efter SFL § 26, stk. 5, idet den udvidede ansættelsesfrist på 6 år forudsætter, at skatteansættelsen er sket i medfør af LL § 2, stk. 1, som kun omfatter ændringer af priser og vilkår og ikke en ændring som den foretagne. Højesteret tiltrådte, at 6-års-risten i overensstemmelse med ordlyden omfatter enhver ansættelsesændring vedrørende de pågældende skattepligtiges kontrollerede transaktioner. Den ændrede ansættelse af S' indkomst for 1999 og 2000 var derfor sket rettidigt.

2.1.3 Bevisbyrde

Da transfer pricing-sager ofte er meget komplicerede, specielt når immaterielle aktiver er involveret, er det væsentligt at få fastlagt, hvem der har bevisbyrden. Indholdet af den kontrollerede transaktion er reguleret af SKL § 3 B og armslængdeprisen for den kontrollerede transaktion er reguleret af LL § 2 jævnfør ovenstående afsnit. Ingen af disse bestemmelser tager dog direkte stilling til bevisbyrden. Forarbejderne til SKL § 3 B præciserede, at bestemmelsen ikke ændrede på de gældende bevisregler, men blot er en oplysnings- og dokumentationspligt. På trods heraf fører ordlyden i stk. 5 til, at bevisbyrden for indholdet i den kontrollerede transaktion normalt påhviler skatteyderne. Endvidere indikerer skattemyndighedernes mulighed for skønsmæssig ansættelse af den skattepligtige indkomst ved mangelfuld dokumentation en form for omvendt bevisbyrde, jf. SKL § 3 B, stk. 9 og § 5, stk. 3. Generelt set gælder der dog ikke en almindelig regel om omvendt bevisbyrde i transfer pricing-sager på trods af ovenstående bemærkninger. Dette konstateres, da det som udgangspunkt påhviler skattemyndighederne at bevise, at prisen i den kontrollerede transaktion afviger fra armslængdeprisen. Det er endvidere også skattemyndighederne, der skal føre bevis for, at skatteyderen er omfattet af LL § 2.²¹

²¹ Niels Winther-Sørensen m.fl.: "Skatteretten 3", 6. udgave, side. 398-399

2.2 OECD

OECD's retningslinjer for behandling af kontrollerede transaktioner har stor betydning for den danske regulering. Forarbejderne til SKL § 3 B og LL § 2 er et eksempel herpå, da de, som nævnt ovenfor, i forarbejderne henviser direkte til OECD TPG som fortolkningsgrundlag til bestemmelserne. Missionen for OECD er at fremme og udvikle politikker, der vil forbedre den økonomiske og sociale velfærd for mennesker over hele verden. OECD er et åbent forum, hvor de forskellige lande kan samarbejde ved at udveksle erfaringer samt finde løsninger på fælles problemer.²² OECD TPG er et eksempel på dette internationale samarbejde. Disse Guidelines skal medvirke til at undgå dobbeltbeskatning i international samhandel samt modvirke uretmæssig flytning af beskatningsgrundlag mellem interesseforbundne parter. De skal betragtes som en anbefaling til og vejledning i, hvordan skattemyndighederne og virksomhederne skal agere, når interesseforbundne parter handler med hinanden.

Definitionen af armslængdeprincippet i international skatteret findes i OECD's modeloverenskomst artikel 9, stk. 1. Bestemmelsen indeholder ikke selvstændig hjemmel til korrektion og beskatning, hvorfor det centrale princip i international skatteret, betegnet som "den gyldne regel", finder anvendelse i forhold til artikel 9, stk. 1. Den begrænser dog de af den kontrollerede transaktion omfattede staters mulighed for at foretage en intern korrektion, der beløbsmæssigt vil overstige en korrektion efter armslængdeprincippet.²³

OECD TPG anvendes til at fortolke, hvad der er omfattet af priskorrektionsmuligheden i OECD's modeloverenskomsts artikel 9, stk. 1, da de udgør en integreret del af OECD's kommentarer.²⁴ Disse guidelines stammer fra en nedsat komites konklusioner på betingelserne for anvendelsen af artiklen, dens konsekvenser og de forskellige metoder, der kan anvendes til at regulere kontrollerede transaktioner, som ikke har iagttaget armslængdeprincippet.²⁵ OECD ønsker med disse Guidelines at bygge videre på sin mission ved at skabe en konsensus om et harmoniseret armslængdeprincip i international skatteret for at undgå ensidige løsninger på komplekse multilaterale problemstillinger. Armslængdepriser har stor betydning for både skatteyderne og skattemyndighederne, da de er bestemmende for den skattepligtige indkomst. OECD TPG forsøger derfor at skabe en balance mellem de to parter modstående interesser i en transfer pricing-sag ved at tage alle aspekter med i vurderingen af den pågældende transaktion. Der fokuseres på regler og metoder, som udfylder anvendelsen af armslængdeprincippet, imens håndhævelse og konfliktløsning behandles i et mindre omfang.²⁶

²² <http://www.oecd.org/about/>

²³ Jens Wittendorff: "Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret", 1. udgave, side 204-205

²⁴ Jens Wittendorff: "Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret", 1. udgave, side 259

²⁵ Kommentarer til OECD's modeloverenskomst, pkt. 1 til artikel 9

²⁶ OECD Transfer Pricing Guidelines (2010), preface pkt. 7, 15 og 18

2.3 EU

EU-Kommissionen har siden 1970'erne beskæftiget sig med de skatteretlige dimensioner af transfer pricing. En række rapporter om transfer pricing og dets betydning for det indre marked er siden da blevet udarbejdet. Det er dog først ved etableringen af EU Joint Transfer Pricing Forum (JTPF), at en permanent ekspertgruppe blev dannet. EU Joint Transfer Pricing Forum startede uofficielt sit arbejde i 2002, hvor det siden da har fungeret som et nyttigt forum for medlemsstaterne og erhvervslivet. Først i 2006 vedtog den europæiske kommission dog officielt at danne ekspertgruppen JTPF, som har til opgave at undersøge og finde løsninger på de konstaterede problemer med transfer pricing på det indre marked.²⁷ Det blev konstateret, at selvom medlemsstaterne anerkender og anvender principperne i OECD TPG, så skabte fortolkningen heraf grænseoverskridende tvister, der var til skade for det indre marked og afledt heraf ekstra omkostninger for både skatteyderne og skattemyndighederne. JTPF arbejder inden for rammerne af OECD TPG på at skabe en konsensus om ulovbestemte løsninger på konstaterede problemer forbundet med transfer pricing på det indre marked i EU.²⁸

2.3.1 Voldgiftskonventionen

Danmark har ved underskrivelsen af voldgiftskonventionen i 1990 forpligtet sig til at ophæve dobbeltbeskatning i transfer pricing-sager. Konventionen trådte i kraft den 1. januar 1995 og er siden da blevet forlænget, så den stadig er gældende. Ifølge konventionen skal en særlig procedure indeholdende 5 trin iværksættes. En sag overgår til næste trin af proceduren, hvis et tidligere trin ikke kan ophæve dobbeltbeskatningen.

De 5 trin består af følgende:

1. *Underretning af foretagenderne*
2. *Unilateral genoptagelse*
3. *Gensidig aftaleprocedure*
4. *Behandling hos rådgivende udvalg (voldgiftsprocedure)*
5. *Ophævelse af dobbeltbeskatning afgjort af de kompetente myndigheder.*²⁹

Proceduren indebærer i korthed, at en skattemyndighed, som påtænker at gennemføre en priskorrektion, skal underrette de implicerede parter. Ved uenighed om denne priskorrektion anmodes der om en gensidig

²⁷ 2007/75/EC

²⁸ http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/index_en.htm

²⁹ Niels Winther-Sørensen m.fl.: "Skatteretten 3", 6. udgave, side 675-679

aftaleprocedure, som indebærer, at de kompetente myndigheder skal indlede forhandling om en løsning, der følger princippet i OECD's modeloverenskomst artikel 25. De kompetente myndigheder har to år til at nå til enighed med de implicerede parter. Opnås en aftale inden for de to år ikke, indledes en voldgiftsprocedure, hvor et rådgivende udvalg nedsættes, som har seks måneder til at komme med et forslag til en løsning. De kompetente myndigheder har herefter seks måneder til at ophæve dobbeltbeskatningen. En aftale, som ikke følger udvalgets forslag, kan vælges, men opnås der ikke enighed om en aftale inden for seks måneder, følges udvalgets forslag til at ophæve dobbeltbeskatningen.

Det er væsentligt at bemærke, at danske multinationale virksomheder kun er sikret en løsning efter voldgiftskonventionen, når modparten i dobbeltbeskatningstvisten er et andet EU-land. De danske virksomheder er derfor ikke sikret en løsning over for lande som Kina, USA og Schweiz, da Danmark i dobbeltoverenskomsterne med disse lande ikke har forhandlet voldgiftsklausuler, hvor en voldgiftsret kan fremtvinge en løsning af en dobbeltbeskatning, som det er tilfældet efter voldgiftskonventionen.³⁰

2.4 Betydningen af OECD's tiltag for dansk regulering

OECD har med deres Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) projekt fremlagt en handlingsplan³¹ indeholdende 15 punkter, som skal ændre de fælles internationale principper, der fordeler beskatningsretten. Principperne skal ændres, sådan de matcher udviklingen i den økonomiske globalisering, den tekniske udvikling og den stigende betydning immaterielle aktiver har for værdiskabelsen i virksomhederne.

Punkt 8, 9, 10, 12, 13 og 14 i denne handlingsplan kan få betydning for de netop omtalte bestemmelser i den danske regulering af transfer pricing. Disse punkter omhandler armslængdeprisen for immaterielle aktiver i forhold til værdiskabelsen af det immaterielle aktiv, hvordan transfer pricing-dokumentationen skal udarbejdes af virksomhederne og i hvilke situationer skattemyndighederne kan kræve dokumentation.

Som tidligere nævnt har OECD TPG en betydelig retskildeværdi i danske transfer pricing-sager, og domstolene vil ikke sondre skarpt mellem de Guidelines, som forelå da bestemmelserne blev indført og senere udgaver heraf. En ændring af bestemte afsnit i disse guidelines vil derfor få betydning for dansk praksis, da LL § 2 og SKL § 3 B fortsat skal fortolkes i overensstemmelse med principperne heri.

³⁰ Ann-Charlotte Beierholm m.fl.: "OECD's "Base Erosion and Profit Shifting" initiative", side 4

³¹ OECD: "Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting", OECD 2013

BEPS-handlingsplanen er dog ikke det første initiativ fra OECD, der ser nærmere på nødvendige ændringer af OECD TPG. Arbejdsgruppen *Working Party No. 6* har i forbindelse med sit virke siden 2010 undersøgt problemstillinger både i forhold til behandlingen af immaterielle aktiver og i forhold til transfer pricing-dokumentationen. Transfer pricing-dokumentation og immaterielle aktiver vil blive behandlet i afsnit 3 og 4, hvorfor betydningen for dansk ret i forhold til de ændringer af principperne, som OECD ønsker at foretage med sit BEPS-projekt og andre lignende projekter, vil blive behandlet nærmere i disse afsnit.

Det skal pointeres, at det ikke er armslængdeprincippet, der vil blive ændret, men derimod vurderingen af den korrekte armslængdepris, indkomstallokeringen for kontrollerede transaktioner, hvor immaterielle aktiver er involveret samt dokumentationsreglerne.

3 Transfer pricing-dokumentation

Det er ud fra de indsendte informationer fra selskaberne, at skattemyndighederne vurderer, om der er handlet på armslængdevilkår eller en undersøgelse af den pågældende transaktion skal iværksættes. Der er derfor store fordele for selskaberne ved at udarbejde en god dokumentation. Foruden at undgå en skatterevision kan en god dokumentation lette forløbet af eventuel skatterevision og kan endvidere være det bedste værn mod dobbeltbeskatning som konsekvens af en priskorrektion. Hertil er skattemyndighedernes beføjede sanktionsmuligheder ved mangelfuld dokumentation endnu en god grund til at udarbejde en god dokumentation. Afsnittet vil behandle dokumentationsreglerne – først nationalt og herefter internationalt, hvor nye tiltag endvidere vil blive analyseret.

3.1 Danmark

Som nævnt tidligere i afsnit 2.1.1 reguleres oplysnings- og dokumentationspligten i dansk skatteret af SKL § 3 B. Hertil præciserer Dokumentationsbekendtgørelsen samt Den Juridiske Vejledning nærmere, hvad der skal oplyses og dokumenteres af parterne i den kontrollerede transaktion. Det er vigtigt, at alle oplysninger, der har betydning for vurderingen af, om armlængdeprincippet er iagttaget, er medtaget i dokumentationen. Der gælder et proportionalitetsprincip både for, hvad virksomhederne skal oplyse, og hvad SKAT kan kræve af oplysninger og dokumentation. Herudover er det væsentlig, at virksomhederne kan være sikre på, at forretningshemmeligheder ikke bliver offentliggjort i forbindelse med opfyldelse af oplysnings- og dokumentationspligten. Her er virksomhederne beskyttet af de forvaltningsretlige bestemmelser om tavshedspligt, hvorefter skattemyndighederne under ansvar efter straffelovens §§ 152, 152a og 152c-152f skal iagttage ubetinget tavshed over for uvedkommende med hensyn til oplysninger om skatteyderen, jf. SFL § 17.

3.1.1 Oplysningspligten

De formelle regler om, at skattepligtige i selvangivelsen skal give oplysninger om art og omfang af kontrollerede transaktioner findes i SKL § 3 B, stk. 1. Skattemyndighederne har hertil udarbejdet blanket 05.021³², som skal udfyldes og indsendes til SKAT, når den skattepligtige har haft kontrollerede transaktioner for mere end 5 mio. kr. med en eller flere udenlandske og/eller danske interesseforbundne parter i indkomståret. Opfyldes betingelserne for at være omfattet af pligten kun for en del af året

³² Blanketten findes også i en engelsk version – 05.022

indsendes oplysninger for den periode, hvor den skattepligtige var omfattet af oplysningspligten.³³ Skattepligtige omfattet af bestemmelsen har pligt til at indsende oplysningerne sammen med selvangivelsen, hvorfor oplysningspligten er en obligatorisk og integreret del af selvangivelsespligten.³⁴ Grundet dette kan skattemyndighederne anvende skattetillæg og daglige bøder til at fremtvinge opfyldelse af oplysningspligten, jf. SKL § 5, stk. 1 og 2.

3.1.2 Dokumentationspligten

Foruden at opfylde oplysningspligten skal skattepligtige ved kontrollerede transaktioner udarbejde dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat i den pågældende transaktion, jf. SKL § 3 B, stk. 5, 1. pkt. Bestemmelsen præciserer ikke nærmere dokumentationspligtens omfang, men konstaterer, at dokumentationen skal være af en sådan art, at den kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med armslængdeprincippet jf. SKL § 3 B, stk. 5, 2. pkt. Den ovenfor nævnte Dokumentationsbekendtgørelse indeholder de krav, som dokumentation skal opfylde. Kravene til dokumentationen er opdelt i to dele. 1. del er den dokumentation, som skal udfærdiges og opbevares og sendes til SKAT ved anmodning herom. Denne del er reguleret af §§ 4-8 i dokumentationsbekendtgørelsen. 2. del består af de supplerende oplysninger og materiale, som SKAT kan bede om i forbindelse med en skatterevision. Denne del reguleres af §§ 9-10 i dokumentationsbekendtgørelsen.³⁵ Disse krav til og omfanget af dokumentationen vil blive gennemgået straks nedenfor.

3.1.2.1 § 4: oplysninger om koncernen og de forretningsmæssige aktiviteter

Først og fremmest skal dokumentationen indeholde en beskrivelse, der giver SKAT et overblik over koncernen og de forretningsmæssige aktiviteter. Dette gøres ved, at samtlige punkter oplistet i stk. 2 er beskrevet i dokumentationen. 1. punkt foreskriver en beskrivelse af koncernens juridiske struktur, hvor der tages udgangspunkt i det dokumentationspligtige selskabs placering i koncernen. 2. punkt fordrer en beskrivelse af den organisatoriske struktur, som også skal indeholde en beskrivelse af de primære forretningsmæssige aktiviteter for den skattepligtige og de interesseforbundne parter, som denne har haft transaktioner med. Herudover skal de seneste tre års omsætning og resultat af den primære drift fremgå af beskrivelsen ifølge punkt 3. En historisk beskrivelse af koncernen og selskabet, eventuelle

³³ Anders Oreby Hansen m.fl.: "Transfer pricing i praksis", 1. Udgave, side 29

³⁴ TfS2000.569.TSS

³⁵ Den Juridiske vejledning 2014-1: C.D.11.4.1

omstruktureringer, skift i væsentlige funktioner og risici, forklaring på eventuelle underskud samt branchemæssige forhold skal endvidere fremgå af beskrivelsen ifølge punkt 4 og 5.

3.1.2.2 § 5: oplysninger om de kontrollerede transaktioner

De kontrollerede transaktioner skal beskrives således, at transaktionerne præcist kan identificeres i forhold til, hvor meget der er overdraget og mellem hvilke parter, og flere transaktioner kan beskrives under et (aggregeret), jf. stk. 1-3. Hertil fremstiller stk. 4, hvad beskrivelsen af de kontrollerede transaktioner omfatter:

- 1) *Produktets egenskaber (varer, tjenesteydelser, aktiver, immaterielle aktiver mv.)*
- 2) *En funktionsanalyse (funktioner, risici og aktiver)*
- 3) *Kontraktvilkår*
- 4) *Økonomiske omstændigheder*
- 5) *Forretningsstrategier.*

Omkostningsfordelingsaftaler samt forhold, som konkret vurderes af betydning for en armslængdevurdering, skal endvidere beskrives, jf. stk. 5 og 6. Sammenlignelighedsfaktorerne nævnt i OED TPG ses at have været inspirationskilde til Dokumentationsbekendtgørelsens § 5, stk. 4.³⁶ Disse faktorer vil kort blive gennemgået nedenfor.

3.1.2.2.1 Egenskaber, art og karakter ved produkterne

Det er vigtigt at få beskrevet det omhandlende produkts egenskaber, art og karakter, da det er væsentligt at få konstateret ligheder og uligheder ved andre produkter på markedet. Ved materielle aktiver ses der nærmere på funktionalitet, kvalitet, pålidelighed, service og garanti. For tjenesteydelser er arten, omfanget og om ydelsen har økonomisk værdi for modtageren væsentlig at beskrive. For immaterielle aktiver er det vigtigt at konstatere, hvilken type af rettighed, der er tale om. Transaktionens form (licens eller salg), aktivtypen (patent, varemærke), kontraktens løbetid, rettighedens beskyttelse samt den forventede brugsværdi er vigtigt at få beskrevet. Dette er vigtigt for specifikt at kunne afgøre, hvilken type aktiv transaktionen omfatter, sådan det rette sammenligningsgrundlag til sammenlignelighedsanalysen kan bestemmes.

³⁶ OECD Transfer Pricing Guidelines (2010): kapitel I, pkt. 1.36

3.1.2.2.2 Funktionsanalyse

Denne analyse skal beskrive, hvilke funktioner de pågældende parter har udført i en kontrolleret transaktion, hvilke aktiver parterne har anvendt, samt hvilke risici parterne har påtaget sig. Da fordelingen af et afkast mellem uafhængige parter normalt afspejles af disse tre faktorer, er funktionsanalysen en meget central del af dokumentationsmaterialet.

Det skal identificeres, hvilke parter der udfører de forskellige funktioner, som kan være design, produktion, forskning og udvikling, service, finansiering, markedsføring osv. af et givent produkt. Det er de udførte funktioners bidrag til indtjeningen, som skal beskrives, og de funktioner, der bidrager mest til indtjeningen, skal beskrives mere udførligt end andre.³⁷

De aktiver, herunder arten og karakteren af disse, som anvendes i eller bidrager til indtjeningen af de kontrollerede transaktioner, skal beskrives. Immaterielle aktiver har ofte større betydning end materielle anlægsaktiver, da immaterielle aktiver ofte er unikke og svære at erstatte, hvorimod materielle anlægsaktiver nemmere kan erstattes. De immaterielle aktiver skal derfor ofte beskrives mere udførligt. Det er endvidere vigtigt, at det fremgår af funktionsanalysen, hvilke selskaber i koncernen, der har udviklet aktiverne, juridisk set ejer aktiverne, har betalt for udviklingen af aktiverne, samt hvem der bruger eller har gavn af aktiverne, da dette har stor betydning for, hvilket selskab der er berettiget til at modtage en del af afkastet fra aktivet.

Det er endvidere, i forbindelse med funktionsanalysen, vigtigt at kunne identificere, måle og allokere de økonomiske risici i den kontrollerede transaktion, da den part, der har påtaget sig de væsentligste risici alt andet lige forventer et større afkast end de andre parter i transaktionen.³⁸ Typer af risici, der skal beskrives i funktionsanalysen, er: markedsrisici, kreditrisici, produktansvar, risici vedrørende tab forbundet med investering i og anvendelse af aktiver, risici forbundet med succes eller fiasko forbundet med forskning og udvikling, operationelle risici osv.³⁹

3.1.2.2.3 Kontraktvilkår

Kontraktvilkår indeholder ofte en fordeling af ansvaret, risikoen og fortjenesten ved en transaktion. Dokumentationen skal derfor indeholde en beskrivelse af kontraktvilkår, der ikke kan udledes af funktionsanalysen. Her er betingelser, som adskiller sig fra, hvad der er normalt i branchen, særligt relevante at få beskrevet. Fremgår der ikke skriftlige kontraktvilkår af transaktionen kan kontraktvilkår bestemmes ud fra parternes faktiske handlinger, samt hvad der normalt aftales mellem uafhængige parter.

³⁷ Den Juridiske Vejledning 2014-1: C.D.11.4.3.4.3

³⁸ Niels Winther-Sørensen: "Skatteretten 3", 6. udgave, side 439

³⁹ Den Juridiske Vejledning 2014-1: C.D.11.4.3.4.3

3.1.2.2.4 Økonomiske omstændigheder

Markedsmæssige forhold, som har betydning for virksomhedens primære forretningsområde, skal beskrives i dokumentationen. De økonomiske omstændigheder, der skal beskrives, kan være; det geografiske marked, størrelsen af markedet, konkurrencen på markedet, risiko forbundet med substituerende produkter på markedet osv., da disse omstændigheder kan have betydning for prisen på den kontrollerede transaktion i forhold til en transaktion mellem uafhængige parter.⁴⁰

3.1.2.2.5 Forretningsstrategier

Hvis en koncern har et ønske om at etablere sig på et nyt marked eller cementere sin position, hvor den allerede er etableret, kan der være ekstraordinære omkostninger forbundet hermed. Forretningsstrategier kan derfor have en afledt effekt på prisen i den kontrollerede transaktion, hvorfor det er vigtigt, at dokumentationen indeholder en redegørelse af de strategiske tiltag i koncernen.

3.1.2.3 § 6: Sammenlignelighedsanalyse

Armslængdeprincippet bygger på en forudsætning om, at der til enhver kontrollet transaktion eksisterer en sammenlignelig transaktion indgået mellem uafhængige parter. Dokumentationen skal derfor indeholde en sammenlignelighedsanalyse, hvor virksomheden og de kontrollerede transaktioner sammenlignes med uafhængige virksomheders transaktioner. Denne sammenlignelighedsanalyse skal sammen med beskrivelsen af virksomheden og de kontrollerede transaktioner danne grundlag for en vurdering af, om armslængdeprincippet er iagttaget. Her anvendes de fem samme faktorer som nævnt i afsnit 3.1.2.2 til at redegøre for, hvorfor de anvendte uafhængige transaktioner vurderes at være sammenlignelige med de kontrollerede transaktioner. Analysen skal redegøre for, hvorfor prisfastsættelsen vurderes at være i overensstemmelse med armslængdeprincippet, jf. stk. 2. Ved anvendelsen af stk. 2 skal den skattepligtiges interne og eksterne uafhængige transaktioner anvendes, og fravalgte sammenlignelige uafhængige transaktioner skal angives og begrundes, jf. stk. 3.

Ved immaterielle aktiver vil det ofte ikke være muligt at finde et kvalificeret sammenligningsgrundlag. Det er derfor vigtigt, at virksomheden laver en udførlig dokumentation, hvori den på anden vis redegør for, hvorfor prisfastsættelsen vurderes at iagttage armslængdeprincippet.⁴¹ Grundet immaterielle aktivers unikke egenskaber kan dette være meget svært for virksomhederne at bevise, hvorfor yderligere vejledning i, hvordan dette præcis skal gøres vil være at foretrække i de nye internationale retningslinjer.

⁴⁰ Den Juridiske Vejledning 2014-1: C.D.11.4.3.4.5

⁴¹ Den Juridiske Vejledning 2014-1: C.D.11.4.4.2

3.1.2.4 § 7: Oplysninger om implementeringen af principperne for prisfastsættelsen

Dokumentationen skal indeholde en beskrivelse af, hvordan virksomheden har implementeret de principper, der anvendes til at bestemme armslængdeprisen på de enkelte transaktioner. En beskrivelse af, hvor ofte og hvordan der sker opfølgning af, om anvendte priser og vilkår stadig iagttager armslængdeprincippet, skal fremgå af dokumentationen, jf. stk. 1. Efterfølgende justeringer af priser og vilkår skal endvidere specificeres, jf. stk. 3. Disse oplysninger om implementeringen skal gøre SKAT i stand til at vurdere, om de valgte principper er implementeret og anvendt korrekt.

3.1.2.5 § 8: Liste over eventuelle skriftlige aftaler

SKAT anbefaler, at de interesseforbundne parter udarbejder skriftlige aftaler om de kontrollerede transaktioner, der fastlægger vilkårene for transaktionerne. Når sådanne skriftlige aftaler er indgået mellem parterne skal dokumentationen indeholde en liste af disse aftaler, jf. stk. 1. Aftaler indgået med myndigheder i andre lande skal endvidere fremgå af dokumentationen, jf. stk. 2

3.1.2.6 § 9: Supplerende oplysninger

I forbindelse med en skattekontrol af en virksomhed har SKAT muligheden for at anmode virksomheden om supplerende oplysninger og materiale, som anses at være relevant for en armslængdevurdering. Disse supplerende oplysninger eller materiale kan for eksempel bestå af oplysninger af mulige sammenlignelige transaktioner, som virksomheden har fravalgt i forbindelse med sammenlignelighedsanalysen i DBEK § 6.

3.1.2.7 § 10: Databaseundersøgelse

SKAT kan ud over de supplerende oplysninger i forbindelse med en skatterevision også anmode om, at virksomheden udarbejder en databaseundersøgelse, som skal indeholde de i stk. 3 nævnte elementer. Ved en databaseundersøgelse søges der efter sammenligningsgrundlag, som kan anvendes til brug for prisfastsættelse samt vurdering af, om prisfastsættelsen i den eller de kontrollerede transaktioner omfattet af skatterevisionen sker på armslængdevilkår. SKAT vil altid have en konkret begrundelse for at anmode om at få lavet en databaseundersøgelse, og vurderingen vil tage udgangspunkt i det pågældende dokumentationsmateriale. I vurderingen vil SKAT blandt andet inddrage: om der er anvendt et andet

sammenligningsgrundlag end en databaseundersøgelse, transaktionens væsentlighed, risikoen for at armslængdeprincippet ikke er iagttaget samt tilgængeligheden af anvendelige databaser.⁴²

3.1.2.8 Dokumentationsfristen

Som nævnt tidligere er oplysningspligten en obligatorisk og integreret del af selvangivelsespligten, hvorfor oplysninger om kontrollerede transaktioner skal foreligge SKAT på selvangivelsestidspunktet, jf. SKL § 3 B, stk. 1. Det fremgår ikke af ordlyden af SKL § 3 B, stk. 5 om dokumentationen ligesom oplysningerne om kontrollerede transaktioner skal foreligge på selvangivelsestidspunktet. Det er i særdeleshed vigtigt, at der ikke hersker tvivl om, hvornår dokumentationen skal foreligge grundet de hårde sanktioner omtalt i afsnit 2.1.1. Spørgsmålet er derfor, hvornår dokumentationen er rettidig, da en overskridelse af denne rettidighed kan have store økonomiske konsekvenser.⁴³

Visse steder antages det, at SKAT og kammeradvokaten fremfører en ny fortolkning af loven i verserende sager, hvor der ifølge denne fortolkning gælder en selvstændig dokumentationsfrist, hvorefter dokumentationen skal være endeligt udfærdiget på selvangivelsestidspunktet.⁴⁴ Da det kræver rigtig meget arbejde og er dyrt at udarbejde en endelig dokumentation for kontrollerede transaktioner, undersøges det i det følgende, om den nye fortolkning er i overensstemmelse med ordlyden og formålet med SKL § 3 B, stk. 5.

Da det som nævnt ikke fremgår af ordlyden af SKL § 3 B, stk. 5, at dokumentationspligten er en del af selvangivelsespligten efter SKL § 1, må det klare udgangspunkt være, at dokumentationspligten ikke er en del af selvangivelsespligten. Det faktum, at netop § 3 B, stk. 1 nævner oplysningspligten som en integreret del af selvangivelsespligten, og dette ikke er tilfældet med stk. 5, må endvidere indikere, at dokumentationspligten ikke er en del af selvangivelsespligten. Ordlyden af stk. 5 opstiller kun et krav om, at dokumentation skal forelægges efter begæring herom fra SKAT, jf. 2. pkt. Sanktionerne for at overtræde af dokumentationspligten i SKL § 17, stk. 3, beskrevet i afsnit 2.1.1, afviger endvidere fra sanktionerne for en overtrædelse af selvangivelsespligten, hvilket yderligere taler for, at dokumentationspligten ikke er en del af selvangivelsespligten.

Forarbejderne til SKL § 3 B, stk. 5 omtaler heller ikke en selvstændig dokumentationsfrist. Det fremgår af forarbejderne, at dokumentationspligten tager udgangspunkt i retningslinjerne i OECD TPG. Det fremgår af

⁴² Den Juridiske Vejledning 2014-1: C.D.11.4.8.5

⁴³ Inspiration til problemstillingen er fundet i artiklen "Tidsfristen for TP-dokumentation" af Jens Wittendorff

⁴⁴ EY Tax Services: "TP-Dokumentation – et spørgsmål om mindstekrav og rettidighed". Jens Wittendorff: "Tidsfristen for TP-dokumentation", side 1 og 6

OECD TPG, at det vil være for byrdefuldt at kræve endelig dokumentation af alle koncerninterne transaktioner allerede på selvangivelsestidspunktet.⁴⁵ Direkte afledt af dette punkt i OECD TPG fremgår det af forarbejderne til SKL § 3 B, stk. 5, at det vil være urimeligt at kræve specifik dokumentation for samtlige koncerninterne transaktioner i forbindelse med indgivelsen af selvangivelsen, da der på dette tidspunkt ikke er udtaget en specifik transaktion til skattekontrol. Et krav herom vil være for byrdefuldt for de skattepligtige.⁴⁶

*”Dokumentationskravet på selvangivelsestidspunktet bør derfor begrænses til at kræve tilstrækkelig dokumentation til mere eller mindre at sætte skattemyndighederne i stand til at fastlægge hvilke virksomheder, der skal undersøges nærmere”.*⁴⁷

Dokumentationsbekendtgørelsen foreskriver, at skattepligtige skal indsende dokumentationen til SKAT inden 60 dage efter begæring herom, jf. DBEK § 2, stk. 4. Dokumentationsvejledningen fra 2006 havde til formål at give en beskrivelse af og vejledning i de krav til dokumentationen, som er fastsat i Dokumentationsbekendtgørelsen. Det fremgik af denne vejledning, at dokumentationsmaterialet skulle:

*”... foreligge i en sådan form, at det kan sammenstykkes til en egentlig sammenhængende dokumentationspakke, der kan indsendes inden 60 dage...”.*⁴⁸

Denne vejledning var dog kun gældende frem til 13/8 2012, hvorefter Dokumentationsvejledningen er indskrevet i Den Juridiske Vejledning. Til trods for dette må den i 2006 udarbejdede Dokumentationsvejledning give en god indikation af, hvad hensigten med Dokumentationsbekendtgørelsen har været, da den giver en udførlig beskrivelse af kravene fastsat i denne bekendtgørelse. Det fremgår nu af Den Juridiske Vejledning, at

*”... dokumentationen for det pågældende indkomstår skal foreligge i sådan form, at den kan indgives inden 60 dage...”.*⁴⁹

Det fremgår videre, at der derfor på selvangivelsestidspunktet altid skal være udarbejdet en dokumentation, der gør dette muligt. Det ses heraf, at ordlyden i den historiske Dokumentationsvejledning overordnet set er overført til Den Juridiske Vejledning, hvorfor Dokumentationsvejledningens formål og hensigt er videreført i Den Juridiske Vejledning.

⁴⁵ OECD Transfer Pricing Guidelines (2010): Kapitel V, pkt. 5.15

⁴⁶ L 84 af 14. november 1997: Almindelige bemærkninger, kapitel V

⁴⁷ L 84 af 14. november 1997: Almindelige bemærkninger, kapitel V

⁴⁸ Dokumentationsvejledningen af 6. februar 2006: Afsnit 9

⁴⁹ Den Juridiske Vejledning 2014-1: C.D.11.4.10

Sammenfattende må det ud fra ovenstående argumenter konstateres, at hverken ordlyden, forarbejderne eller den administrative praksis giver udtryk for, at der skulle være en selvstændig dokumentationsfrist. Uden en præciserende retspraksis kan det dog ikke endegyldigt konkluderes, hvordan usikkerheden omkring dokumentationsfristen skal afgøres. Min egen vurdering er dog, at der ud fra ovenstående analyse ikke findes en selvstændig dokumentationsfrist i dansk ret. Dette begrundes med, at hverken forarbejderne eller ordlyden i SKL § 3 B, stk. 5 præciserer en selvstændig dokumentationsfrist, som det netop er tilfældet med oplysningspligten. Det skal dog bemærkes, at en selvstændig dokumentationsfrist måske er nært forestående, da de nye internationale retningslinjer foreslår, at dokumentationen skal foreligge allerede i forbindelse med transaktionen og ikke senere end selvangivelsestidspunktet. Disse nye retningslinjer vil blive behandlet nærmere i afsnit 3.4.2.

3.2 OECD

Kapitel V i OECD TPG giver vejledning i, hvad skattemyndighederne skal tage hensyn til, når de opstiller regler og procedurer for dokumentationskravene. Endvidere vejledes virksomhederne i at identificere og udarbejde den form for dokumentation, der er bedst egnet til at bevise, at armslængdeprincippet er iagttaget i en given kontrolleret transaktion. Rammerne for transfer pricing-dokumentationen beskrevet i OECD TPG skal ses som et forsøg på at harmonisere de internationale dokumentationskrav.

Det forventes, at skattepligtige udarbejder og referer til et skriftligt materiale, som er egnet til at dokumentere, at armslængdeprincippet er iagttaget, når der skal redegøres herfor. Skattemyndighederne kan forvente, at skattepligtige ud fra dette materiale kan udarbejde og fremsende dokumentation for en konkret kontrolleret transaktion efter anmodning herom. Skattemyndighederne kan dog ikke kræve, at de skattepligtige udarbejder fuldstændig dokumentation for hver enkelt transaktion på selvangivelsestidspunktet. På dette tidspunkt skal virksomhederne blot gøre skattemyndighederne i stand til at vurdere, hvilke transaktioner eller skattepligtige, der skal undersøges nærmere. Herefter skal dokumentation om den konkrete transaktion eller skattepligtige udarbejdes inden for en nærmere bestemt tidsfrist. Det er vigtigt, at skattemyndighederne kun anmoder om den til skatterevisionen yderst nødvendige dokumentation, da der kan være betydelige omkostninger forbundet med at udarbejde transfer pricing-dokumentation. Det anerkendes dog i OECD TPG, at skattemyndighederne skal have mulighed for skønsmæssigt at ansætte en armslængdepris for en kontrolleret transaktion, såfremt skattepligtige ikke fremsender den anmodede dokumentation eller udarbejder fuldstændig dokumentation.

Det anbefales derfor, at skattepligtige udarbejder så præcis og fyldestgørende en dokumentation som muligt for at undgå en skønsmæssig ansættelse.⁵⁰

Det er endvidere essentielt, at forretningshemmeligheder, videnskabelige hemmeligheder eller anden fortrolig viden ikke kommer til offentlighedens kendskab i forbindelse med transfer pricing-dokumentationen. Skattemyndighederne skal derfor bestræbe sig på at sikre, at fortroligheden opretholdes i forbindelse med transfer pricing-dokumentation og en eventuel skatterevision.⁵¹

Den relevante information i en konkret transfer pricing-undersøgelse afhænger af omstændighederne i den enkelte transaktion, hvorfor det ikke er muligt generelt at definere det præcise omfang og karakteren af den information, som en skattepligtig skal udarbejde og sende til skattemyndigheder ved en skatterevision. OECD TPG kommer dog med en anbefaling til, hvad dokumentationen kan tage udgangspunkt i. Denne anbefaling skal ikke opfattes som et minimumskrav til dokumentationen.⁵² OECD har oplistet en række nyttige informationer dokumentationen kan indeholde om de virksomheder, der er involveret i en given transaktion:

- *an outline of the business;*
- *the structure of the organisation;*
- *ownership linkages within the MNE⁵³ group;*
- *the amount of sales and operating results from the last few years preceding the transaction;*
- *the level of the taxpayer's transactions with foreign associated enterprises, for example the amount of sales of inventory assets, the rendering of services, the rent of tangible assets, the use and transfer of intangible property, and interest on loans.*⁵⁴

Alle specielle omstændigheder, som har betydning for armslængdeprisen for den pågældende transaktion, er generelt relevante at have med i den skattepligtiges dokumentation. Det gør det dermed nemmere for skattemyndighederne at vurdere, om armslængdeprincippet er iagttaget. Det anbefales derfor også i OECD TPG, at dokumentationen skal indeholde en beskrivelse af de udførte funktioner (produktion, markedsføring, salg osv.), påtagne risici (udvikling, produktionsrisiko, risikoen for succes eller fiasko osv.) og de anvendte aktiver af hvert enkelt selskab involveret i den kontrollerede transaktion. Det anbefales endvidere, at finansielle oplysninger, der præciserer, hvad det har kostet at udføre de beskrevne

⁵⁰ OECD Transfer Pricing Guidelines (2010): Kapitel V, pkt. 5.4-5.6 og 5.14-5.15

⁵¹ OECD Transfer Pricing Guidelines (2010): Kapitel V, pkt. 5.13

⁵² OECD Transfer Pricing Guidelines (2010): Kapitel V, pkt. 5.16

⁵³ Multinational Enterprise

⁵⁴ OECD Transfer Pricing Guidelines (2010): Kapitel V, pkt. 5.18

funktioner, påtagne risici og anvendte aktiver dokumenteres. Herudover er informationer om forretningsstrategier, som har medført en øget indsats på et givent marked for at etablere sig herpå eller øge sin markedsandel relevante at få med i dokumentationen, da sådanne strategier har stor indflydelse på prisfastsættelsen.⁵⁵

Det er tydeligt ud fra denne gennemgang af kapitel V i OECD TPG, at de danske dokumentationskrav har fundet stor inspiration i og er udviklet ud fra anbefalingerne fra OECD. En ændring af dokumentationskapitlet i OECD TPG vil derfor alt andet lige få stor betydning for den danske regulering af transfer pricing-dokumentationen.

3.3 EU

Dokumentationskravene på det indre marked i EU har også skabt store problemer grundet de ofte vidt forskellige krav i hver enkelt stat. EU Joint Transfer Pricing Forum har derfor forsøgt at standardisere dokumentationen i EU. Dette er sket igennem et adfærdskodeks for, hvad multinationale selskaber skal oplyse i dokumentationen, når de handler med koncernforbundne selskaber i andre medlemsstater i EU. Adfærdskodekset er dog kun et politisk tiltag, hvorfor medlemsstaterne ikke er forpligtet til at implementere dette. Det anbefales dog, at medlemsstaterne sørger for, at nye regler inden for transfer pricing-dokumentationen er forenelig med adfærdskodekset. Hvis de enkelt medlemsstater ikke implementerer adfærdskodekset ved lov eller i administrativ praksis må selskaberne følge de nationale krav til dokumentationen. Implementeres kodekset i den enkelte medlemsstat har selskaberne i denne medlemsstat mulighed for at udarbejde sin dokumentation som EU Transfer Pricing Documentation (EU TPD).⁵⁶

I Danmark har man anerkendt denne mulighed, da man, ifølge DBEK § 11, stk. 1, kan udarbejde sin dokumentation som EU TPD. Valget om at udarbejde sin dokumentation som EU TPD er frivilligt, men skal som udgangspunkt omfatte alle koncernens (EU)-selskaber og bør opretholdes over en flerårig periode for at opnå en vis kontinuitet. Vælger en virksomhed at udarbejde dokumentationen som EU TPD, skal de i DBEK §§ 4-8 nævnte beskrivelser og analyser være indeholdt i enten fællesdokumentationen eller den landespecifikke dokumentation. DBEK §§ 2-3 og §§ 9-10 finder tilsvarende anvendelse, jf. DBEK § 11, stk. 1, 2. og 3. pkt.

⁵⁵ OECD Transfer Pricing Guidelines (2010): Kapitel V, pkt. 5.17-5.27

⁵⁶ EU-Rådet: Adfærdskodeks om EU TPD, 2006/C 176/01

EU TPD består af to dele, en fællesdokumentation og en landespecifik dokumentation, som tilsammen udgør dokumentationen for en virksomhed. Standardiserede oplysninger, som er relevante for alle de europæiske selskaber i en koncern, skal oplyses i fællesdokumentationen, hvor specifik dokumentation vedrørende det enkelte selskab i det enkelte land skal fremgå af den landespecifikke dokumentation. Opbygningen af EU TPD er lidt anderledes end den danske dokumentation efter Dokumentationsbekendtgørelsen, men elementerne er indholdsmæssigt og i al væsentlighed de samme. Dette sammenfald er helt naturligt, da der er tale om oplysninger, som er helt centrale for at kunne vurdere om armslængdeprincippet er iagttaget i den pågældende transaktion, som også er i overensstemmelse med OECD TPG.⁵⁷

Der findes en række krav til, hvad en dokumentation udarbejdet som en EU TPD skal indeholde. Fællesdokumentationen skal indeholde:

- *en generel beskrivelse af aktiviteterne og forretningsstrategien, herunder ændringer af forretningsstrategien i forhold til det foregående skatteår*
- *en generel beskrivelse af den multinationale koncerns organisatoriske, juridiske og operationelle struktur (herunder et koncerndiagram, en liste over alle koncernenheder og en beskrivelse af moderselskabets deltagelse i datterselskaberne)*
- *en generel liste over de forbundne foretagender, der foretager kontrollerede transaktioner med virksomheder i EU*
- *en generel beskrivelse af de kontrollerede transaktioner med forbundne foretagender i EU, dvs. en beskrivelse af:*
 - *transaktionsstrømme (materielle og immaterielle aktiver, tjenester, finansielle elementer)*
 - *faktureringsstrømme og*
 - *transaktionsstrømmenes beløb og mængde*
- *en generel beskrivelse af funktioner og risici og en beskrivelse af ændringer i funktioner eller risici i forhold til det foregående skatteår, f.eks. ændring fra fuldgyldig distributør til kommissionær*
- *en liste over immaterielle aktiver (patenter, varemærker, knowhow osv.) og modtagne eller betalte licensafgifter*
- *den multinationale koncerns politik vedrørende interne afregningspriser eller en beskrivelse af koncernens system for interne afregningspriser, der viser, at koncernens interne afregningspriser er fastsat i overensstemmelse med armslængdeprincippet*

⁵⁷ Anders Oreby Hansen m.fl.: "Transfer pricing i praksis", 1. Udgave, side 76-77

-
- *en liste over aftaler om omkostningsfordeling, forhåndsftaler om metode for interne afregningspriser og afgørelser om forskellige aspekter af interne afregningspriser, såfremt de finder anvendelse på EU-baserede koncernenheder og en erklæring, hvori hver enkelt national skattepligtig forpligter sig til at levere supplerende oplysninger på anmodning og inden for en passende frist i overensstemmelse med de nationale regler.*⁵⁸

Den landespecifikke dokumentation skal indeholde:

- *en detaljeret beskrivelse af aktiviteterne og forretningsstrategien, herunder ændringer af forretningsstrategien i forhold til det foregående skatteår*
- *oplysninger, dvs. beskrivelse og redegørelse, om de landespecifikke kontrollerede transaktioner, herunder:*
 - *transaktionsstrømme (materielle og immaterielle aktiver, tjenester, finansielle elementer)*
 - *faktureringsstrømme og*
 - *transaktionsstrømmenes beløb og mængde*
- *en sammenlignelighedsanalyse, dvs.:*
 - *de forskellige goders og tjenesteydelsers karakteristika*
 - *funktionsanalyse (udførte funktioner, anvendte aktiver, påtagede risici)*
 - *kontraktbestemmelser*
 - *økonomiske forhold og*
 - *specifikke forretningsstrategier*
- *en redegørelse for valget og anvendelsen af prisfastsættelsesmetode(r), dvs. hvorfor man har valgt en bestemt prisfastsættelsesmetode, og hvorledes den er blevet anvendt*
- *relevante oplysninger om eventuelle interne og/eller eksterne sammenlignelige transaktioner og*
- *en beskrivelse af implementeringen og anvendelsen af den koncerninterne transfer pricing-politik.*⁵⁹

Det ses heraf, at dokumentation efter Dokumentationsbekendtgørelsen og EU TPD generelt har mange ting til fælles. Dette skyldes, at de begge som udgangspunkt er opbygget ud fra rammerne og anbefalingerne i OECD TPG.

⁵⁸ EU-Rådet: Adfærdskodeks om EU TPD, 2006/C 176/01, side 3-4

⁵⁹ EU-Rådet: Adfærdskodeks om EU TPD, 2006/C 176/01, side 3-4

3.4 Betydningen af OECD's tiltag for transfer pricing-dokumentationen

Siden sin godkendelse af et arbejdsprogram i november 2011, der har til formål at forenkle eller harmonisere transfer pricing-dokumentationskravene internationalt, har *Working Party No. 6* udarbejdet en række dokumenter, hvor nye retningslinjer bliver præsenteret for at kunne opnå dette mål. Ønsket om denne forenkling og harmonisering af dokumentationskravene er opstået på baggrund af den øgede kompleksitet og intensitet af internationale koncerninterne transaktioner sammenholdt med den øgede forskel i dokumentationskravene fra land til land. Dette har medført, at compliance i forbindelse med transfer pricing-dokumentationen for alvor er kommet på dagsordenen både hos skattemyndighederne og virksomhederne. Herudover har man i BEPS Action Plan pkt. 13 endvidere bestemt, at OECD skal udvikle regler i forbindelse med transfer pricing-dokumentationen, der øger gennemsigtigheden for skattemyndighederne med det in mente, at compliance-omkostningerne forbundet hermed for de skattepligtige skal være proportionale. Reglerne skal indeholde krav, der pålægger de skattepligtige at levere information efter en fælles skabelon om deres globale indkomstallokering, økonomisk aktivitet og betalte skatter mellem lande til alle relevante skattemyndigheder.⁶⁰ Selvom OECD fortsat anerkender, at udformningen af dokumentationsregler i forbindelse med transfer pricing er op til den nationale lovgivningsmagt, anbefales det, at kravene til dokumentationen ses i et bredere perspektiv. De af OECD fremlagte retningslinjer, som vil blive gennemgået straks nedenfor, er derfor OECD's forslag til, hvordan dokumentationskravene gøres mere enkle og gennemskuelige både for skattemyndighederne og virksomhederne.

3.4.1 White Paper fra OECD

Det første arbejde mod fælles reviderede dokumentationsregler fra OECD kom den 30. juli 2013, da den udgav deres "*White paper on transfer pricing documentation*". Dette *White Paper* ser nærmere på status vedrørende transfer pricing-dokumentationsregler, reflekterer over formålene med dem, kommer med forslag til, hvordan reglerne gøres mere enkle for skatteyderne, samt hvordan skattemyndighederne får en mere præcis og velegnet dokumentation til brug for deres skatterevision.

Det konstateres, at multinationale selskaber i forbindelse med deres øgede handel over grænser skal udarbejde dokumentation efter ret forskellige krav fra land til land både i forhold til indholdet og den struktur dokumentationen skal foreligge i. Flere internationale forsøg på at forenkle dokumentationskravene er slået fejl, hvorfor OECD med dette *White Paper* ønsker at starte en offentlig

⁶⁰ OECD: "Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting", OECD 2013, kapitel 3, action 13

debat med alle involverede og interesserede parter for at nå til enighed om bedre, mere målrettede og mere enkle internationale dokumentationskrav. OECD anerkender endvidere, at den med rapporten ikke sigter mod at løse samtlige erkendte problemer forbundet med transfer pricing-dokumentationen.

I forhold til formålet med transfer pricing-dokumentationskravene påpeger OECD vigtigheden af, at skattemyndighederne er i stand til at få adgang til den dokumentation, som er nødvendig for at kunne foretage en korrekt vurdering af, om der skal påbegyndes en skatterevision. I forbindelse hermed er det nødvendigt, at skattemyndighederne er i stand til at rekvirere yderligere oplysninger, når en skatterevision først er indledt. Det er endvidere vigtigt, at skatteyderne er forpligtet til at vurdere deres compliance med transfer pricing-reglerne enten samtidigt med eller før indgivelsen af selvangivelsen.⁶¹

På baggrund af særlige forhold, som indikerer transfer pricing-risici, konstateret i tidligere undersøgelser af OECD, opstilles en række punkter som transfer pricing-dokumentationen, ifølge OECD, bør fokusere på:

- *Identification of material cross border transactions between associated enterprises, including material payments for goods, services, intangibles, and interest flows.*
- *Identification of recent business restructuring transactions and transfers of intangibles.*
- *Information regarding the levels of corporate debt and interest expense in relevant countries.*
- *Information regarding the MNE's global transfer pricing policies and the financial results of applying those transfer pricing policies. It would especially include a description of where in the group important intangibles are held. It would also include the identification of the MNE Group's existing APA⁶² and ruling arrangements related to income allocation with various countries.*
- *The taxpayer's explanation of how its material transfer pricing arrangements comply with the arm's length principle and local transfer pricing rules.*⁶³

Det er dog vigtigt at understrege, at transfer pricing-dokumentationen fortsat skal være skatteyderens beskrivelse af, hvilke metoder og analyser, der anvendes for at påvise at armslængdeprincippet er iagttaget. Disse bør være bygget på en grundig sammenlignelighedsanalyse, der beskriver og analyserer de udførte funktioner, påtagne risici og anvendte aktiver i transaktionen.⁶⁴

OECD kommer til sidst i sit *White Paper* med et forslag til en international dokumentationsmodel, som repræsenterer afbalancerede hensyn mellem skattemyndighedernes og virksomhedernes interesser. Der

⁶¹ OECD: "White paper on transfer pricing documentation", OECD 2013, kapitel III, afsnit D, pkt. 64

⁶² Advanced Pricing Arrangements: Dette er en forhåndsftale mellem to eller flere landes skattemyndigheder om en bestemt concerns interne transaktioner

⁶³ OECD: "White paper on transfer pricing documentation", OECD 2013, kapitel IV, afsnit A, pkt. 70

⁶⁴ OECD: "White paper on transfer pricing documentation", OECD 2013, kapitel IV, afsnit A, pkt. 73

tages her udgangspunkt i den tidligere i afsnit 3.3 beskrevne to-ledede struktur, som findes i EU TPD, da denne struktur ifølge OECD har potentialet til at lette opfyldelsen af dokumentationskravene. Oplysninger, der er relevant for skattemyndighederne i alle lande, hvor koncernen har aktiviteter, samles i en masterfil, som suppleres med den nødvendige landespecifikke dokumentation. Masterfilen skal give et forholdsvist komplet overblik over den globale virksomhed, regnskabsaflæggelsen, gældstrukturen og skattemæssige forhold for det multinationale selskab, sådan skattemyndighederne har mulighed for at identificere mulige transfer pricing-risici. Masterfilen skal opbygges ud fra følgende informationer:

*a) information on the MNE group; b) description of the MNE's business or businesses; c) information on the MNE's intangibles; d) information on the MNE's intercompany financial activities; e) information on the MNE's financial and tax positions.*⁶⁵

Informationen i den landspecifikke dokumentation skal supplere oplysningerne i masterfilen samt sikre, at skatteyderen har iagttaget armslængdeprincippet i de pågældende transaktioner. Den landspecifikke dokumentation skal fokusere på specifikke transaktioner og skal indeholde relevante finansielle oplysninger, sammenlignelighedsanalyser samt anvendelsen af den til transaktionen bedst egnede transfer pricing-metode.⁶⁶

3.4.2 Discussion draft fra OECD

Denne rapport kommer i forlængelse af det tidligere beskrevne *White Paper*. Forskellen er dog, at hvor *White Paper* blot undersøgte og konstaterede status for transfer pricing-dokumentationsreglerne verden over, så indeholder dette *Discussion draft* et direkte forslag til, hvordan OECD TPG kapitel V bør ændres. Det foreslås, at det nuværende kapitel V i OECD TPG slettes fuldstændig og erstattes af indholdet i dette *Discussion draft*.⁶⁷

Målsætningerne for transfer pricing-dokumentationskravene anses af OECD for at være:

- 1. to provide tax administrations with the information necessary to conduct an informed transfer pricing risk assessment ;*
- 2. to ensure that taxpayers give appropriate consideration to transfer pricing requirements in establishing prices and other conditions for transactions between associated enterprises and in reporting the income derived from such transactions in their tax returns; and*

⁶⁵ OECD: "White paper on transfer pricing documentation", OECD 2013, kapitel IV, afsnit B, pkt. 74 og kapitel V, pkt. 80

⁶⁶ OECD: "White paper on transfer pricing documentation", OECD 2013, kapitel IV, afsnit B, pkt. 74 og kapitel V, pkt. 81

⁶⁷ OECD: "Discussion draft on transfer pricing documentation and CbC reporting", OECD 2014, afsnit A, forord

-
3. *to provide tax administrations with the information that they require in order to conduct an appropriately thorough audit of the transfer pricing practices of entities subject to tax in their jurisdiction.*⁶⁸

Da skattemyndighederne har begrænsede ressourcer til rådighed, er det vigtigt, at de allerede før en eventuel skatterevision påbegyndes har mulighed for at vurdere, om en skatteydere transfer pricing-arrangementer skal undersøges nærmere. Det er derfor essentielt, at skattemyndighederne har adgang til al relevant information på et tidligt stadie for at kunne foretage en præcis og oplyst transfer pricing-risikovurdering.⁶⁹

Selvom dokumentationskravene kan være meget omfattende, vil der opstå situationer, hvor skattemyndighederne vil have brug for yderligere informationer enten for at foretage en bedre risikovurdering eller i forbindelse med en skatterevision. Det er derfor vigtigt, at skattemyndighederne har mulighed for at kræve yderligere informationer fra skatteyderne inden for en rimelig tid. Informationens nødvendighed for skatterevisionen i forhold til compliance-omkostningerne for skatteyderen skal dog vurderes nøje, når skattemyndighederne kræver yderligere informationer.⁷⁰

Hvor det nuværende kapitel V i OECD TPG som nævnt ovenfor ikke kræver en fuldstændig dokumentation på selvangivelsestidspunktet ser det ud til at OECD i sit *Discussion draft* har ændret på denne holdning. Det anbefales, at skattemyndighederne indfører dokumentationskrav, der indebærer, at skatteyderne skal udarbejde dokumentationen på tidspunktet for den kontrollerede transaktion eller senest på selvangivelsestidspunktet i det indkomstår, hvor transaktionen finder sted. I forbindelse hermed anbefaler OECD, at der indføres sanktionsordninger, der belønner og skaber incitament for skatteyderne til at udarbejde rettidig dokumentation.⁷¹

OECD fastholder den struktur i dokumentationen, som blev fremlagt i det ovenfor beskrevne *White Paper*. Dokumentationsstrukturen, kraftigt inspireret af EU TPD, skal derfor i fremtiden ifølge OECD være to-ledet – en masterfil og en lokal fil. Masterfilen skal indeholde standardinformationer, som er relevante for samtlige selskaber i den multinationale koncern. Informationerne i masterfilen er af OECD opdelt i følgende fem kategorier: koncernens organisatoriske struktur, en beskrivelse af koncernens forretningsmæssige aktiviteter, koncernens immaterielle aktiver, interne finansielle aktiviteter og koncernens finansielle og skattemæssige forhold. Kategorien med informationer om koncernens finansielle og skattemæssige forhold

⁶⁸ OECD: "Discussion draft on transfer pricing documentation and CbC reporting", OECD 2014, afsnit B, pkt. 5

⁶⁹ OECD: "Discussion draft on transfer pricing documentation and CbC reporting", OECD 2014, afsnit B.1

⁷⁰ OECD: "Discussion draft on transfer pricing documentation and CbC reporting", OECD 2014, afsnit B.3

⁷¹ OECD: "Discussion draft on transfer pricing documentation and CbC reporting", OECD 2014, afsnit B.2

skal indeholde informationer om den globale allokering af afkastet, betalte skatter og visse indikatorer for den økonomiske aktivitets placering i forhold til de lande, som koncernen opererer i.⁷²

Den landespecifikke fil skal indeholde informationer, der supplerer oplysningerne i masterfilen og som illustrerer, at skatteyderen har iagttaget armslængdeprincippet. Den fokuserer på specifikke transaktioner mellem de interesseforbundne parter og skal indeholde relevante finansielle oplysninger, sammenlignelighedsanalyser samt udvælgelsen og anvendelsen af den bedst egnede transfer pricing-metode til de enkelte transaktioner.⁷³

OECD har udarbejdet en skabelon for, hvilke informationer masterfilen og den lokale fil skal indeholde som ses i bilag 1 og 2. Herudover er der udarbejdet et skema, som skal være en del af masterfilen, hvor aktiviteter land-for-land skal oplyses. Dette skema ses i bilag 3.

OECD beskriver endvidere en række forskellige compliance-problemstillinger, som skattemyndighederne skal være opmærksomme på, når de anbefalede retningslinjer implementeres og senere skal anvendes i praksis. Der ses blandt andet nærmere på følgende:⁷⁴

- Dokumentationsfristen
 - Det anbefales endnu engang af OECD, at dokumentationen senest skal være udarbejdet på selvangivelsestidspunktet
- Væsentlighed
 - OECD anerkender, at det ikke er alle transaktioner, der er væsentlige at få dokumenteret.
 - Skattemyndighederne skal derfor være opmærksomme på kun at kræve den vigtigste information af skatteyderne.
 - Der skal tages højde for størrelsen og arten af transaktionen samt transaktionens økonomiske betydning i koncernen.
- Opdatering af dokumentationen
 - Masterfilen og den lokale fil skal opdateres årligt for at vurdere om armslængdeprincippet fortsat er iagttaget
 - Databaseundersøgelser kan dog nøjes med at blive opdateret hvert tredje år
- Sproget
 - Masterfilen skal udarbejdes på engelsk mens den lokale skal udarbejdes på det relevante sprog

⁷² OECD: "Discussion draft on transfer pricing documentation and CbC reporting", OECD 2014, afsnit C.1

⁷³ OECD: "Discussion draft on transfer pricing documentation and CbC reporting", OECD 2014, afsnit C.2

⁷⁴ OECD: "Discussion draft on transfer pricing documentation and CbC reporting", OECD 2014, afsnit D.1-D.9

-
- Sanktioner
 - Som tidligere nævnt skal der skabes incitamenter for skatteyderne til at udarbejde en fyldestgørende dokumentation rettidigt.
 - Fortrolighed
 - Skattemyndighederne skal sikre, at forretningshemmeligheder, videnskabelige hemmeligheder eller andre fortrolige oplysninger ikke bliver offentliggjort.

Det anerkendes af OECD i dette *Discussion draft*, at udformningen af dokumentationsreglerne altid har været og fortsat skal være en del af den nationale lovgivningsmagt. OECD anbefaler dog på det kraftigste, at alle medlemslande implementerer de nye retningslinjer, sådan målet om mere enkle og gennemskuelige dokumentationskrav kan opfyldes.

Alle involverede og interesserede parter har haft mulighed for at kommentere dette *Discussion draft* fra OECD. Der er ingen tvivl om, at kommentarerne bærer præg af en enighed om, at dokumentationskravene skal forenkles og harmoniseres internationalt. Der findes dog også en generel frygt for, at formålet om at give skattemyndigheder al relevant information uden at pålægge skatteyderne for store compliance-omkostninger ikke kan opnås med de fremlagte retningslinjer. Der henvises her til følgende formål i OECD's *Discussion draft*:

*“balance the usefulness of the data to tax administrations for risk assessment and other purposes with any increased compliance burdens placed on taxpayers”.*⁷⁵

I forbindelse hermed mener konsulenthuset KPMG, at man går for vidt ved at kræve en fuld dokumentation allerede på selvangivelsestidspunktet. På selvangivelsestidspunktet bør der, ifølge KPMG, kun være krav om en dokumentation, der gør det muligt at foretage en effektiv risikovurdering. Yderligere dokumentation skal herefter indsendes til skattemyndighederne, hvis en skatterevision indledes.⁷⁶ Denne opfattelse er meget i tråd med de nuværende danske regler om dokumentationsfristen beskrevet i afsnit 3.1.2.8.

Der er generelt enighed blandt flere konsulenthuse om, at det i retningslinjerne bør præciseres nærmere, hvilke transaktioner der af OECD opfattes som væsentlige og relevante at udarbejde dokumentation for, sådan unødige dokumentation undgås. Enighed er der også om, at den skabelon som OECD har fremlagt i *Annex III*⁷⁷ til sit *Discussion draft* er for omfattende og ikke bør være en del af masterfilen, men derimod være et selvstændigt dokument. Flere af de krævede informationer bør herudover fjernes fra skabelonen,

⁷⁵ OECD: "Discussion draft on transfer pricing documentation and CbC reporting", OECD 2014, afsnit A

⁷⁶ OECD: "Comments received on Discussion Draft on transfer pricing documentation and country-by-country reporting", volume II

⁷⁷ Kan ses i bilag 3

da man ifølge konsulenthusene sagtens kan foretage en risikovurdering ud fra færre informationer. Disse færre informationer inkluderer ifølge KPMG, PwC, og Deloitte:

Country, Constituent entities organised in the country, Important business activity code(s), Revenues, Earnings before income tax og Income tax paid.

Der er til dels enighed om, at "Number of employees" også bør medtages i skabelonen. Hertil skal det nævnes, at det kun bør være muligt for moderselskabets hjemland at kræve en udfyldelse af og indsendelse af skabelonen. Herefter skal den udfyldte skabelon kun deles i henhold til indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster.⁷⁸

Interessen for at kommentere på det netop behandlede *Discussion draft* har været enorm. De ovenfor nævnte holdninger er blot et uddrag, men illustrerer godt den generelle tendens og holdning til de nye retningslinjer fremlagt af OECD. Spørgsmålet er dog, hvilke konsekvenser retningslinjerne i sin nuværende form vil have for de danske dokumentationskrav. Dette vil blive behandlet straks nedenfor.

3.4.3 Betydningen for danske dokumentationsregler

OECD har med sit udkast til nye internationale retningslinjer for transfer pricing-dokumentationsreglerne udarbejdet et nyt kapitel til OECD TPG, der konkret tager stilling til strukturen og en række problemstillinger forbundet med dokumentationsregler. OECD har dermed gjort en smule indgreb i den frihed, som staterne tidligere har haft til at udforme sine dokumentationsregler ud fra de rammer og retningslinjer, som findes i de nuværende OECD TPG. De fastholder stadig, som nævnt tidligere, at det er op til den nationale lovgivningsmagt at udforme sine dokumentationskrav, men har fundet det nødvendigt at komme med mere konkrete retningslinjer. Baggrunden herfor er de forskellige dokumentationskrav fra stat til stat, som skaber flere og flere problemer både for skattemyndigheder og virksomhederne. De danske dokumentationsregler tager udgangspunkt i retningslinjerne i de nuværende OECD TPG, hvilket ses af den direkte henvisning i forarbejderne til loven og Den Juridiske Vejledning. Der er derfor ikke tvivl om, at nye retningslinjer i OECD TPG vil få indflydelse på de danske dokumentationsregler.

Som det er beskrevet ovenfor i afsnit 3.1 er den danske dokumentation bygget op over fem trin eller punkter, jf. DBEK §§ 4-8. Den Juridiske Vejledning afsnit C.D.4.2 beskriver nærmere, hvad skatteyderne præcis skal informere skattemyndighederne om i dokumentationen. Den danske struktur i

⁷⁸ Der henvises generelt til OECD: "Comments received on Discussion Draft on transfer pricing documentation and country-by-country reporting", hvor kommentarerne fra de forskellige konsulenthuse findes

Dokumentationsbekendtgørelsen skal revurderes og ændres, hvis de danske dokumentationsregler fortsat skal tage udgangspunkt i OECD's retningslinjer og anbefalinger. Strukturen kan fortsat være opdelt i to dele, hvor den første del består af den dokumentation, der skal udarbejdes og opbevares af skatteyderen. Den anden del af de danske dokumentationsregler, hvor SKAT kan kræve yderligere oplysninger i forbindelse med en skatterevision, nævnes også i OECD's retningslinjer, og en ændring af disse findes derfor ikke at være nødvendig. Den første del skal derimod ændres og være to-leddet, for at opfylde retningslinjerne i OECD's *Discussion draft* om en masterfil og en lokal fil. Da OECD endvidere har udarbejdet en udførlig skabelon⁷⁹, der skal give et overblik over allokeringen af indkomst og betalte skatter land for land i koncernen, findes blanket 05.021 fra SKAT umiddelbart at være overflødig. En række af de oplysninger, som OECD kræver i masterfilen og den lokale fil skal allerede efter de nuværende danske dokumentationsregler oplyses til SKAT, men der findes også en række oplysninger, som ikke er omfattet af de nuværende dokumentationsregler, hvorfor OECD's dokumentationsregler findes at være mere omfattende.

I de nuværende bestemmelser i Dokumentationsbekendtgørelsen skal immaterielle aktiver kun indgå i dokumentationen, hvis de indgår i en transaktion mellem interesseforbundne parter. Efter de nye retningslinjer fra OECD skal den multinationale koncerns immaterielle aktiver beskrives i et selvstændigt punkt i masterfilen. Dette anbefales blandt andet af OECD for at få et bedre overblik over, hvor værdifulde immaterielle aktiver skabes og vedligeholdes i koncernen. Dette får især betydning for indkomstallokeringen af afkastet fra det immaterielle aktiv, som vil blive behandlet nærmere nedenfor i afsnit 4. Denne udførlige beskrivelse af de immaterielle aktiver i den multinationale koncern i masterfilen må umiddelbart konstateres at være en fordel for SKAT, da de dermed nemmere kan overskue og afgøre, hvilke immaterielle aktiver i en koncern, der kan beskattes i Danmark. Specielt beskatningen af immaterielle aktiver som patenter på software og farmaceutiske produkter har skabt store problemer for SKAT, hvilket også ses af verserende sager mod blandt andet Microsoft og Novo Nordisk. Det må dog også anses for at skabe yderligere compliance-omkostninger for den multinationale koncern at skulle udarbejde denne beskrivelse. Men da immaterielle aktiver udgør en større og større andel af værdien i virksomhederne er det både i skattemyndighedernes og skatteydernes interesse at kunne afgøre, hvor det pågældende immaterielle aktiv skal beskattes, hvorfor en nærmere beskrivelse af koncernens immaterielle aktiver, som OECD har foreslået det, er nødvendig.

Den i afsnit 3.1.2.8 omtalte usikkerhed om dokumentationsfristen i de danske dokumentationsregler synes at blive afgjort, hvis de nye retningslinjer fra OECD implementeres. OECD fastslår flere steder i deres *Discussion draft*, at dokumentationen skal være udarbejdet senest på selvangivelsestidspunktet gerne

⁷⁹ Skabelonen ses i bilag 3

allerede på transaktionstidspunktet. Da dette i dansk ret ikke hidtidig har været praksis, vil skatteyderne også her blive pålagt yderligere compliance-omkostninger. Dette som følge af, at den fulde dokumentation skal være udarbejdet allerede på selvangivelsestidspunktet og ikke blot udarbejdes inden for 60 dage, hvis SKAT anmoder herom. Selvom de verserende sager, hvor dokumentationsfristen testes ikke er blevet afgjort endnu, synes dette krav om endelig dokumentation på selvangivelsestidspunktet ikke at opfylde det af OECD proklamerede formål om en balance mellem de informationer, som skattemyndighederne kan kræve, holdt op imod de omkostninger skatteyderne har ved at opfylde disse krav. OECD mener dog, at der ikke bliver udarbejdet unødvendig dokumentation, da det i retningslinjerne pålægges skattemyndighederne i deres dokumentationsregler at beskrive, hvilke transaktioner, der er væsentlige at få dokumenteret, og hvilke der ikke er. Det kan dog være meget svært for skattemyndighederne at vurdere, hvilke transaktioner, der er væsentlige at dokumentere, hvorfor yderligere præcisering fra OECD omkring denne væsentlighed er ønskelig.

Skatteyderne skal ifølge OECD's retningslinjer også udarbejde en funktionsanalyse både for den multinationale koncern samt for den enkelte koncerninterne transaktion. Dette er endvidere en væsentlig ændring i forhold til de danske regler, hvor en funktionsanalyse blot skal udarbejdes for den pågældende koncerninterne transaktion. En funktionsanalyse kræver mange ressourcer og kan derfor være dyr at udarbejde, hvorfor skatteyderne også her pålægges flere compliance-omkostninger ved implementering af de nye internationale retningslinjer.

Der er ingen tvivl om, at nye internationale retningslinjer er nødvendige for at løse de mange problemer, der er forbundet med transfer pricing-dokumentationsreglerne. Det er dog spørgsmålet om OECD's retningslinjer i sin nuværende form egentlig har opretholdt den balancegang mellem nødvendig information for skattemyndighederne holdt op imod compliance-omkostningerne for virksomhederne. Umiddelbart synes retningslinjerne i OECD's *Discussion draft* at indeholde flere krav, der er til fordel for skattemyndighederne end krav, som er til fordel for skatteyderne. Retningslinjerne er dog ikke endelige, hvorfor en revidering af dem kan være i støbeskeen hos OECD, hvilket også synes rimeligt i forhold til, at det blot er det første udkast til nye retningslinjer.

4 Immaterielle aktiver

Den teknologiske udvikling har medført, at en væsentlig del af selskabernes værdi foreligger i form af immaterielle aktiver. Overdragelse af disse immaterielle aktiver mellem interesseforbudne parter udgør en af de største udfordringer inden for transfer pricing. De følgende afsnit vil derfor behandle de problemstillinger, der er forbundet hermed.

4.1 Definition

4.1.1 Dansk skatteret

De helt specielle og unikke egenskaber, som immaterielle aktiver kan have, gør det svært at fastslå, hvad der er omfattet af betegnelsen "immaterielle aktiver". Der findes derfor heller ingen selvstændig definition af et immaterielt aktiv i dansk skatteret. Afskrivningsloven nævner dog særlig fremstillingsmetode eller lignende (knowhow), patentrettigheder, ret til mønstre eller varemærke, forfatter- og kunstnerrettigheder, ret ifølge udbyttekontrakt, ret ifølge forpagtnings- eller lejeaftale og goodwill som eksempler på immaterielle aktiver, der ikke er udtømmende, jf. AL § 40, stk. 2. Hertil tilføjer dokumentationsvejledningen en række eksempler hentet fra OECD TPG på immaterielle aktiver: design, software, modeller, kundedgang, markedskendskab, leverandørrelationer, distributionskanaler.⁸⁰

4.1.2 OECD

Immaterielle aktiver bliver behandlet i OECD's TPG kapitel VI. Dette kapitel indeholder ligesom den danske skatteret heller ikke nogen selvstændig definition af et immaterielt aktiv, da definitionen heraf skal ske efter skattelovgivningens almindelige regler. Den indeholder blot en eksemplifikation af typiske immaterielle aktiver. De forskellige immaterielle aktiver opdeles i to kategorier – marketing og produktion. Patenter, know-how og forretningshemmeligheder, design og modeller, der anvendes til fremstilling af en vare eller en tjenesteydelse og software betragtes som immaterielle produktionsaktiver.⁸¹ Hvor varemærker og varenavne til støtte for en kommerciel udnyttelse af en vare eller tjenesteydelse, kundedgang, distributionskanaler samt unikke navne, symboler eller billeder, som har en stor reklameværdi for den pågældende vare betragtes som immaterielle marketingsaktiver.⁸²

⁸⁰ Den Juridiske Vejledning 2014-1: C.D.11.4.3.4.3

⁸¹ OECD Transfer Pricing Guidelines (2010): Kapitel VI, pkt. 6.3

⁸² OECD Transfer Pricing Guidelines (2010): Kapitel VI, pkt. 6.4

4.1.3 EU

EU Joint Transfer Pricing Forum har ikke fremlagt nogen præcis definition af et immaterielt aktiv. Man har i arbejdsgruppen specifikt valgt ikke at behandle transfer pricing-aspekter af immaterielle aktiver som følge af det omfattende arbejde OECD er ved at udføre på området.⁸³

4.2 Retten til afkast fra det immaterielle aktiv

Hvilket selskab, der er berettiget til at modtage en del af afkastet fra det immaterielle aktiv, er et spørgsmål, som har stor betydning i forbindelse med transfer pricing og immaterielle aktiver. Som tidligere nævnt kan et immaterielt aktiv have en stor indtjeningsmæssig værdi for et selskab. Mange selskaber har inden for de sidste år derfor overdraget sine værdifulde immaterielle aktiver til det selskab i koncernen, som er belastet af den laveste skat som et led i en skatteoptimering på koncernniveau. Denne tendens har medført en ikke uvæsentlig diskussion om, hvorvidt indkomstallokeringen skal baseres på en juridisk eller økonomisk ejendomsret til det immaterielle aktiv. Den juridiske ejendomsret tager udgangspunkt i registreringen af ejerskabet imens den økonomiske ejendomsret tager udgangspunkt i funktioner, ressourcer og risici tilknyttet det immaterielle aktiv for hvert enkelt selskab i koncernen. Hertil har det gennemgående paradigme inden for transfer pricing om, at et selskabs aflønning skal reflektere de risici og funktioner selskabet har påtaget sig i forhold til det immaterielle aktiv skabt yderligere diskussion om, hvordan retten til en del af afkastet skal afgøres.

4.2.1 Ejendomsret

Ejendomsretten til immaterielle aktiver skal i Danmark afgøres ud fra skattelovgivningens almindelige regler. Skatteretten har ikke fastsat udtrykkelige regler om ejendomsretten til immaterielle aktiver, hvorfor den civilretlige ejendomsret normalt er udslagsgivende i forhold til immaterielle aktiver. Det vil som oftest ikke være vanskeligt at placere ejendomsretten til lov- og kontraktbestemte immaterielle aktiver, da disse vil være stiftet ved registrering af det pågældende aktiv. Aktiver som patenter og designs er omfattet heraf. Det kan derimod være vanskeligt at placere ejendomsretten til ulovbestemte immaterielle aktiver. Ved sådanne immaterielle aktiver, som kan være goodwill eller know-how, placeres ejendomsretten hos det selskab, der faktisk kontrollerer og civilretligt kan disponere over kundekredsen.⁸⁴

⁸³ Joint Transfer Pricing Forum work programme 2011-2015, pkt. 1

⁸⁴ Niels Winther-Sørensen m.fl.: "Skatteretten 3", 6. udgave, side 462-463

Generelt set regulerer OECD hverken i modeloverenskomsten eller fastsætter regler i OECD TPG for den skatteretlige ejendomsret til immaterielle aktiver. Indkomstallokeringen skal derfor foretages efter intern skatteret i anvenderstaten.⁸⁵ EU tager ligeledes heller ikke stilling til den skatteretlige ejendomsret til immaterielle aktiver.

4.2.2 Overdragelse

En overdragelse af et immaterielt aktiv fra et selskab i koncernen til et andet kan ske fuldstændigt eller delvist. Den fuldstændige overdragelse indebærer, at ejendomsretten til det immaterielle aktiv overdrages fuldt ud til det modtagne selskab og kan betragtes som et ordinært salg. Den delvise overdragelse indebærer, at brugsretten til det immaterielle aktiv overgår til det modtagne selskab. Dette foregår oftest på licens. Ved delvis overdragelse sker der en løbende betaling for benyttelsen af det immaterielle aktiv, og denne betaling vil blive betragtet som en royaltybetaling, jf. OECD's modeloverenskomst artikel 12. Ved den fuldstændige overdragelse sker der kun betaling på overdragelsestidspunktet. I begge situationer har overdragelsen skattemæssig virkning på det tidspunkt en bindende aftale er indgået mellem parterne.

Det er specielt overdragelsessummen i forbindelse med en fuldstændig overdragelse af et immaterielt aktiv, der har skabt opmærksomhed hos skattemyndighederne verden over. Ligeledes har betalingen af det overdragne selskab for videreudvikling på det overdragne aktiv været genstand for stor opmærksomhed. SKAT i Danmark har da også øget indsatsen på dette område, da man har konstateret en stor risiko for, at armslængdeprincippet i mange kontrollerede transaktioner ikke er iagttaget, og store beløb unddrages derfor beskatning i Danmark.⁸⁶ De verserende sager SKAT har med Microsoft og Novo Nordisk er et resultat af denne indsats.

4.2.3 Fællesudvikling

Ved bidrag til udviklingen af det immaterielle aktiv fra andre selskaber i koncernen end den skatteretlige ejer af aktivet skal det afgøres om det bidragende selskab oppebærer en betaling herfor, som er konform med armslængdeprincippet. I international skatteret er spørgsmålet om det bidragende selskab har ret til en del af afkastet fra det immaterielle aktiv eller ej. Det må dog konstateres, at det fulde afkast også i

⁸⁵ Jens Wittendorf: "Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret", 1. udgave, side 757-758

⁸⁶ Philip Noes: "Transfer pricing – en kompleks problemstilling", side 3

denne situation skal allokere til den skatteretlige ejer, hvorefter det er selve aflønningen af det bidragende selskab, der skal overholde armslængdeprincippet.⁸⁷

OECD behandler kun fællesudvikling af immaterielle marketingaktiver.⁸⁸ En producents aflønning af en distributør for udført markedsføring af det pågældende aktiv behandles. Her har parternes rettigheder og forpligtelser, ifølge distributionsaftalen, afgørende betydning for, om armslængdeprincippet er iagttaget.

Den danske skattelovgivning har ikke fastsat særlige regler for fællesudvikling af immaterielle aktiver, hvorfor det fulde afkast fortsat skal allokere til den civilretlige ejer.

Som støtte herfor kan nævnes Landskatteretten afgørelse i TFS.1989.605H – Dandy dommen, hvor samtlige licensindtægter blev allokere til et schweizisk selskab, som civilretligt var indehaver af licensrettighederne, selvom et interesseforbundet dansk selskab bidrog til vedligeholdelse og videreudvikling af de omhandlede aktiver.⁸⁹ Sagen blev dog anket til Vestre Landsret og efterfølgende højesteret. Vestre Landsret afgjorde, at licensindtægterne skulle allokere til det danske selskab med den begrundelse, at der ikke havde fundet nogen sædvanlig forretningsmæssig aktivitet sted i de schweiziske selskaber. Der var ikke ansat personale i det schweiziske selskab, ligesom der ikke foregik egentlige erhvervsmæssige aktiviteter ud over en indtægtserhvervelse. Højesteret stadfæstede dette, dog begrundet med, at der ikke i forbindelse med overførslen af de omhandlede licensindtægter er skabt en sådan tilknytning til et driftssted i Schweiz, at disse indtægter er unddraget beskatning her i landet. Domstolene tog således ikke stilling til, hvordan et spørgsmål om indkomstallokering skal afgøres, men vurderede derimod substansen af selskabskonstruktionen, hvorfor der må henvises til Landskatterettens behandling af indkomstallokeringen ved fællesudvikling. Yderligere til støtte for, at det fulde afkast skal allokere til den civilretlige ejer ved fællesudvikling kan nævnes TFS.2003.363V, hvor det blev afgjort, at et dansk selskab som producent var rette indkomstmodtager af en betaling fra tredjemand for goodwill, uanset et tysk selskab havde bidraget til udviklingen.

4.2.4 Allokering af afkast fra et immaterielt aktiv

Som det ses af ovenstående afsnit er der en række elementer, der kan have indflydelse på, hvem der er berettiget til at modtage afkastet fra et immaterielt aktiv. I dansk skatteret er det den civilretlige ejer, som er berettiget til at modtage det fulde afkast fra et immaterielt aktiv, hvorfor der i Danmark fokuseres på den juridiske ejendomsret ved indkomstallokeringen. Hvis andre stater derimod følger transfer pricing-teoriens grundtankegang om, at retten til en del af afkastet reflekteres af et selskabs påtagne risici og funktioner kan en vanskelig dobbeltbeskatningskonflikt opstå. Konflikten opstår, hvis ejerskabet til samme immaterielle aktiv placeres hos forskellige selskaber i de involverede stater. Et spørgsmål om, hvem der reelt set er rette indkomstmodtager til afkastet opstår i sådanne tilfælde, og det kan være særdeles svært

⁸⁷ Niels Winther-Sørensen m.fl.: "Skatteretten 3", 6. udgave, side 463

⁸⁸ OECD Transfer Pricing Guidelines (2010): kapitel VI, pkt. 6.36-6.39

⁸⁹ Niels Winther-Sørensen m.fl.: "Skatteretten 3", 6. udgave, side 463-464

for de involverede stater at blive enige herom. Problemstillingen er især relevant i forhold til immaterielle aktiver og den teknologiske udvikling. Dette skyldes, at flere værdifulde immaterielle aktiver skabes, udvikles eller vedligeholdes i samarbejde mellem flere koncernselskaber. Sagen mellem GlaxoSmithKline og USA, den hidtil største transfer pricing-sag, som efter fire års forhandlinger endte i et milliard-forlig, er et rigtig godt eksempel på denne problemstilling.

Et andet eksempel herpå, som er ekstremt relevant i forhold til den teknologiske udvikling, kan være en software, som skabes i et selskab "A1" i stat "S1", som også ejer rettighederne til softwaren. Herefter købes dette selskab af en større koncern "M1" med moderselskab i et andet land "S2" og det antages, at rettighederne til softwaren overdrages fuldt ud til selskabet "M1". "A1" fortsætter med at udvikle og vedligeholde softwaren imens "M1" kun står for salget af softwaren. Der er ingen tvivl om, at værdiskabelsen af softwaren ligger i udviklingen og ikke i salget. Skattemyndighederne i stat "S1" følger den økonomiske ejendomsret, hvorfor man mener, at "A1" har ret til en betydelig del af afkastet fra softwaren, grundet de risici og funktioner "A1" har påtaget sig. Skattemyndighederne i stat "S2" følger den juridiske ejendomsret, hvorfor man mener, at "M1" har ret til det fulde afkast fra softwaren og blot skal aflønne "A1" på armslængdevilkår for udviklingen og vedligeholdelsen af softwaren. Denne aflønning er ikke på størrelse med den del af afkastet, som "S1" mener "A1" er berettiget til at modtage, hvorfor en vanskelig dobbeltbeskatningskonflikt kan opstå imellem de to stater.

De internationale principper og retningslinjer for transfer pricing af immaterielle aktiver tager ikke stilling til løsningen af en sådan konflikt, da man i de nuværende OECD TPG ikke regulerer den skatteretlige ejendomsret og dermed ikke retten til afkastet fra et immaterielt aktiv. Nye internationale retningslinjer for behandlingen af retten til afkastet fra immaterielle aktiver er derfor særdeles vigtige at nå til enighed om, da den teknologiske udvikling er løbet fra de nuværende principper.

4.3 Betydningen af OECD's tiltag for behandlingen af immaterielle aktiver

Som nævnt i afsnit 2.4 er immaterielle aktiver særligt i fokus i BEPS-projektets handlingsplan. Undersøgelsen af problemer forbundet med transfer pricing og immaterielle aktiver blev påbegyndt af *Working Party No. 6* allerede i 2010.⁹⁰ Denne arbejdsgruppe skal ud fra konstaterede problemer forbundet med transfer pricing og immaterielle aktiver komme med forslag til løsninger på disse problemstillinger. Arbejdsgruppen har fremlagt to udkast, hvor mulige ændringer til OECD TPG kapitel VI beskrives. Disse udkast indeholder OECD's bud på retningslinjerne for den fremtidige behandling af immaterielle aktiver i forbindelse med transfer pricing, sådan principperne bliver up-to-date med den teknologiske udvikling og problemerne forbundet hermed.

⁹⁰ OECD: Discussion draft – revision of the special considerations for intangibles in chapter VI of the OECD transfer pricing guidelines and related provisions, OECD 6. juni 2012, side 3

Det første udkast til diskussion blev fremlagt for offentligheden den 6. juni 2012.⁹¹ Alle involverede og interesserede parter fra den offentlige- og den private sektor havde herefter godt 3 måneder til at komme med kommentarer til dette udkast, som senere ville blive diskuteret på et møde i november 2012. Disse kommentarer blev taget til efterretning af *Working Party no. 6*, hvorefter de den 30. juli 2013 udgav et *Revised discussion draft*⁹², hvor der igen var mulighed for at indsende kommentarer inden en frist på 2 måneder. Fokus vil være på at analysere det sidst udgivne *Revised discussion draft* for at skabe et overblik over de retningslinjer, som forventeligt vil blive indskrevet i OECD TPG. Disse tiltags betydning for den danske regulering af immaterielle aktiver vil herefter blive vurderet.

4.3.1 Revised discussion draft fra OECD

Retningslinjerne i dette *Revised discussion draft* skal erstatte det nuværende kapital VI i OECD TPG. Forslaget til nye retningslinjer for behandlingen af immaterielle aktiver og ændringen af kapitel VI i TPG er af OECD opdelt i fire sektioner:

1. Identifikationen af immaterielle aktiver
2. Identificering af hvem der er berettiget til at modtage en del af afkastet fra det immaterielle aktiv
3. Transaktioner, der indebærer brugen eller overførslen af immaterielle aktiver
4. Vejledning i at bestemme armslængdevilkår, når immaterielle aktiver er involveret

Herudover findes en række eksempler til sidst i retningslinjerne, som skal illustrere de koncepter, der præsenteres i disse fire sektioner.

Den første sektion i disse nye retningslinjer har afstedkommet en definition på et immaterielt aktiv. I OECD's *Revised discussion draft* findes definitionen på et immaterielt aktiv at være:

*"... something which is not a physical asset or a financial asset, which is capable of being owned or controlled for use in commercial activities, and whose use or transfer would be compensated has it occurred in a transaction between independent parties in comparable circumstances..."*⁹³

Hertil nævnes endvidere en række eksempler på immaterielle aktiver: patenter, know-how, forretningshemmeligheder, varemærker, varenavne, brands, rettigheder i henhold til kontrakter og tilladelser udstedt af regeringen, licenser og andre lignende begrænsede rettigheder til immaterielle

⁹¹ OECD: Discussion draft – revision of the special considerations for intangibles in chapter VI of the OECD transfer pricing guidelines and related provisions, OECD 6. juni 2012

⁹² OECD: Revised discussion draft on transfer pricing aspects of intangibles, OECD 2013

⁹³ OECD: Revised discussion draft on transfer pricing aspects of intangibles, OECD 2013, sektion A.1, pkt. 40

aktiver. Definitionen er meget bred og OECD gør opmærksom på, at den ikke behøver at være identisk med juridiske, skatteretlige eller regnskabsmæssige definitioner, ligesom den heller ikke finder anvendelse i sager, som ikke omhandler transfer pricing. Herudover defineres unikke og specielt værdifulde immaterielle aktiver til at være:

“... intangibles (i) that are not comparable to intangibles used by or available to parties to potentially comparable transactions, and (ii) whose use in business operations (e.g. manufacturing, provision of services, marketing, sales or administration) is expected to yield greater future economic benefits than would be expected in the absence of the intangible...”⁹⁴

Definitionerne og eksemplerne på immaterielle aktiver skal gøre det muligt for skattemyndighederne og skatteyderne at opfylde kravet om specifikt at identificere, hvilken type af immaterielle aktiver, der er involveret i den koncerninterne transaktion. Denne identifikation er separat i forhold til selve armslængdevurderingen.

Princippet i OECD TPG kapitel I-III er fortsat gældende for transaktioner, hvor immaterielle aktiver er involveret. Armslængdeprincippet, som er beskrevet i kapitel I, foreskriver, at en referencetransaktion skal være sammenlignelig med den kontrollerede transaktion, hvorfor en grundig sammenligneligheds- og funktionsanalyse først og fremmest er nødvendig at foretage. Analysen skal undersøge og beskrive de faktorer, som har indvirkning på de priser og vilkår den pågældende transaktion er undergivet, og den skal endvidere identificere udøvede funktioner, anvendte aktiver og påtagne risici fra hvert enkelt selskab i koncernen. Hertil præciserer *Revised discussion draft*, at

“... In order to determine arm’s length conditions for the use or transfer of intangibles it is important to consider as part of the comparability and functional analysis: (i) the identification of specific intangibles; (ii) the legal ownership of intangibles and the contributions to their development, enhancement, maintenance and protection; and (iii) the nature of the controlled transactions involving intangibles including the manner in which such transactions contribute to the creation of value. On that foundation, it is then necessary to consider the remuneration that would be paid between independent parties in transactions involving intangibles...”⁹⁵

Specielt punkt 2 i det citerede har stor betydning for funktionsanalysen, da OECD i sit *Revised discussion draft* for første gang tager stilling til, hvorvidt den retlige ejer er berettiget til en del af afkastet fra det immaterielle aktiv. Dette behandles nærmere i 2. sektion af *Revised discussion draft*.

⁹⁴ OECD: Revised discussion draft on transfer pricing aspects of intangibles, OECD 2013, pkt. 51

⁹⁵ OECD: Revised discussion draft on transfer pricing aspects of intangibles, OECD 2013, pkt. 38

Som tidligere nævnt tager de nuværende guidelines ikke stilling til ejendomsretten af et immaterielt aktiv og dermed heller ikke indkomstallokeringen. Principperne i *Revised discussion draft* anerkender fortsat, at ejendomsretten afgøres ud fra intern skatteret i anvenderstaten. Den væsentlige ændring er dog, at funktionsanalysen i fremtiden vil få større betydning for, hvem der er berettiget til at modtage en del af afkastet fra det immaterielle aktiv. Retten til afkast, skal ifølge de nye retningslinjer i *Revised discussion draft*, afgøres ud fra virksomhedernes udøvede funktioner, påtagne risici og anvendte aktiver, som antages at have betydning for værdien og den fremtidige værdiskabelse af det immaterielle aktiv.⁹⁶ Ejendomsretten er derfor kun udgangspunktet for vurderingen af, hvem der er berettiget til en del af afkastet. *Revised discussion draft* fastslår helt konkret, at den retlige ejer af det immaterielle aktiv kun er berettiget til at modtage det fulde afkast såfremt denne:

- *Performs and controls all of the important functions described in paragraph [79]⁹⁷ related to the development, enhancement, maintenance and protection of the intangibles;*
- *Controls other functions outsourced to independent enterprises or associated enterprises and compensates those functions on an arm's length basis;*
- *Provides all assets necessary to the development, enhancement, maintenance, and protection of the intangibles; and*
- *Bears and controls all of the risks and costs related to the development, enhancement, maintenance and protection of the intangible.⁹⁸*

OECD's nye holdning i forhold til allokeringen af afkastet fra det immaterielle aktiv har dermed ændret sig markant i forhold til de nuværende TPG. Fra slet ikke at tage stilling til hvordan indkomstallokeringen skal behandles, kommer OECD nu med helt konkrete retningslinjer for, hvordan afkastet fra et immaterielt aktiv skal fordeles. Denne ændring må siges at være en af de mest markante og betydningsfulde ændringer af kapitel VI i OECD TPG.

Når det immaterielle aktiv i den kontrollerede transaktion er specifikt identificeret, og det er identificeret, hvilken virksomhed eller virksomheder i fællesskab, der ejer det immaterielle aktiv samt bidrager til værdien, burde det ifølge OECD være muligt at afgøre armslængdevilkårene for de relevante transaktioner. Her skal principperne i kapitel I-III i OECD TPG anvendes til at bestemme armslængdevilkår.⁹⁹ Immaterielle

⁹⁶ OECD: Revised discussion draft on transfer pricing aspects of intangibles, OECD 2013, pkt. 65 og 73

⁹⁷ Der henvises her til funktioner som: design og kontrol af forsknings- og markedsføringsprogrammer, administration og kontrol over budgetter, kontrol over strategiske beslutninger omhandlende udviklingsprogrammer for immaterielle aktiver, vigtige beslutninger i forhold til beskyttelse af immaterielle aktiver osv.

⁹⁸ OECD: Revised discussion draft on transfer pricing aspects of intangibles, OECD 2013, pkt. 89

⁹⁹ Disse tre kapitler indeholder vejledning i armslængdeprincippet, valg af metode og sammenlignelighedsanalysen

aktivers kompleksitet og unikke karakter gør dog, at afkastet og fremtidige fordele ved aktivet kan variere meget, hvorfor det kan være svært at anvende principperne beskrevet i kapitel I-III i OECD TPG. Den 4. sektion af *Revised discussion draft* vejleder derfor i, hvordan armslængdevilkår skal bestemmes, når immaterielle aktiver er involveret. Da sammenlignelighed mellem den koncerninterne transaktion og referencetransaktion er essentiel for anvendelsen af armslængdeprincippet beskriver denne sektion, hvilke faktorer skattemyndighederne og skatteyderne skal være opmærksomme på, når sammenlignelige referencetransaktioner skal bestemmes. *Revised discussion draft* anerkender dog også, at det ofte vil være umuligt at finde sammenlignelige referencetransaktioner og i nogle situationer være svært at vurdere værdien af det pågældende immaterielle aktiv grundet unikke egenskaber. En anbefaling af, hvilke prisfastsættelsesmetoder, der skal anvendes ved sådanne transaktioner, gives derfor af OECD. Som det er nævnt i afgrænsningen vil de forskellige metoder dog ikke blive gennemgået og analyseret. Det bemærkes blot, at skattemyndighederne og skatteyderne blandt andet skal vurdere følgende ved deres valg af metode: udførte funktioner, anvendte aktiver og påtagne risici af de involverede parter; forretningsmæssige årsager til transaktionen; de forventede fremtidige fordele ved transaktionen.¹⁰⁰

Kommentarerne til dette *Revised discussion draft* er forholdsvis enige om, at en definition af et immaterielt aktiv er nødvendig, men den foreslåede ramme er bredt. Der ønskes derfor en tydeliggørelse af, hvilke aktiver der helt præcist anses for at være immaterielle aktiver. Ved at præcisere hvilke aktiver, der er omfattet af definitionen, kan både skattemyndighederne og skatteyderne nemmere overskue, hvilke aktiver retningslinjerne i OECD TPG kapitel VI behandler.¹⁰¹ Immaterielle aktivers unikke egenskaber, som flere gange er nævnt i afhandlingen, gør det dog svært helt præcist at definere, hvad et immaterielt aktiv egentlig er. Det formodes også at være baggrunden for, at OECD har udformet en bred definition af et immaterielt aktiv.

Med hensyn til OECD's forslag om fordelingen af afkastet fra det immaterielle aktiv ud fra udførte funktioner, anvendte aktiver og påtagne risici er kommentarerne uenige på nogle punkter. Konsulentfirmaer EY og PwC er enige om, at fordelingen af afkastet ud fra disse tre faktorer er en god idé, men de påpeger dog, at OECD på nuværende tidspunkt har for stort fokus på udførte funktioner. Hvis alle tre faktorer spiller en lige rolle i bedømmelsen af retten til en del af afkastet ser de muligheder i denne tilgang.¹⁰² KPMG mener, at OECD er gået for langt i deres tilgang til fordelingen af afkastet, fordi

¹⁰⁰ OECD: Revised discussion draft on transfer pricing aspects of intangibles, OECD 2013, pkt. 157

¹⁰¹ Der henvises her til kommentarerne fra PwC, KPMG, Deloitte og EY, som findes under kommentarerne til *Revised discussion draft* i litteraturlisten

¹⁰² Der henvises til kommentarerne fra PwC og EY, som findes under kommentarerne til *Revised discussion draft* i litteraturlisten

sammenligningen med uafhængige transaktioner, som er grundstenen i transfer pricing, ifølge KPMG ikke længere vil være udgangspunktet. Dette er Deloitte delvist enige i. Disse konsulenthuse mener, at fordelingen af afkastet bør tage udgangspunkt i at undersøge, om der findes sammenlignelige uafhængige transaktioner. Er dette ikke tilfældet bør man vurdere om fordelingen ville have fundet sted mellem uafhængige parter under sammenlignelige forhold. Giver dette heller ikke en løsning, bør der ses nærmere på udførte funktioner, anvendte aktiver og påtagne risici i forhold til fordelingen af afkastet mellem de involverede parter i transaktionen.¹⁰³

Selvom den hårde kritik fra KPMG og Deloitte måske er berettiget synes den nye tilgang fra OECD at være nødvendig, netop fordi det ofte vil være umuligt at finde sammenlignelige transaktioner til koncerninterne transaktioner, hvor immaterielle aktiver er involveret. OECD's tilgang må anses som en reaktion på dette faktum.

OECD's foreslåede internationale retningslinjer for den fremtidige behandling af immaterielle aktiver i forbindelse med koncerninterne transaktioner vil også få stor betydning for den danske behandling. Dette vil der blive set nærmere på straks nedenfor.

4.3.2 Betydningen for den danske behandling af immaterielle aktiver

Hvor der tidligere hverken fandtes en definition nationalt eller internationalt af et immaterielt aktiv, findes der nu et forslag til en definition udgivet af OECD. Selvom definitionen er meget bred, er den en indikation af, hvad der er omfattet af betegnelsen immaterielle aktiver. Herudover er eksemplerne på immaterielle aktiver endvidere blevet mere præcise og bedre beskrevet i OECD's forslag til nye internationale retningslinjer, som både er til gavn for skattemyndighederne og skatteyderne.

Som det er nævnt i afsnit 4.1.1 indeholder dansk lovgivning blot eksempler på, hvad et immaterielt aktiv er, og det oplyses, at denne eksemplifikation ikke er udtømmende. Herudover henvises der blot i SKAT's vejledninger til OECD's TPG for yderligere eksempler. Den nuværende beskrivelse af immaterielle aktiver i afskrivningsloven er meget vag og er ikke fulgt med den teknologiske udvikling, hvilket bedst illustreres ved, at software ikke nævnes som et eksempel på et værdiskabende immaterielt aktiv, men blot som et driftsaktiv. Der er ingen tvivl om, at det derfor både for de danske skattemyndigheder og skatteydere vil være en fordel at indføre den internationale definition i dansk lovgivning. På den måde vil der herske mindre tvivl om, hvad der i Danmark er omfattet af betegnelsen immaterielle aktiver.

¹⁰³ Der henvises til kommentarerne fra KPMG og Deloitte, som findes under kommentarerne til *Revised discussion draft* i litteraturlisten

OECD's fremlagte holdning til, hvordan afkastet fra et immaterielt aktiv skal fordeles adskiller sig markant fra den danske behandling af fordelingen af afkastet. Det fulde afkast fra et immaterielt aktiv skal, som det er beskrevet i afsnit 4.2, ifølge dansk lovgivning udelukkende allokere til den civilretlige ejer. Den juridiske ejendomsret er derfor udslagsgivende i Danmark. OECD har tidligere givet udtryk for, at det er den økonomiske ejendomsret, der skal afgøre, hvem der er berettiget til at modtage en del af afkastet fra det pågældende aktiv uden direkte at give en vejledning i, hvordan dette skal afgøres i praksis. Med sit *Revised discussion draft* ændrer OECD på dette ved at give vejledning i, hvordan afkastet ifølge dem bør fordeles ud fra udførte funktioner, anvendte aktiver og påtagne risici blandt de involverede parter. Her har udførte funktioner på nuværende stadie størst betydning. En specifik vejledning i, hvordan afkastet skal allokere ud fra den økonomiske ejendomsret, er derfor nu at finde i de internationale retningslinjer. Spørgsmålet er, om Danmark bør indrette sig efter disse internationale retningslinjer. Der vil både være argumenter for og imod at indføre denne tilgang.

En omfattende lovændring vil alt andet lige skabe tvivl om, hvordan hidtidig retspraksis skal fortolkes. Som oftest mister hidtidig retspraksis sin værdi. En lovændring vil derfor ofte skabe stor forvirring hos både skattemyndighederne og skatteyderne om, hvordan de skal forholde sig i forhold til de nye regler. En ændring af den danske fordeling af afkastet fra et immaterielt aktiv til at tage udgangspunkt i den økonomiske ejendomsret kan muligvis skabe en øget skatteindtægt for Danmark i forhold til immaterielle aktiver. Denne påstand bunder i en vurdering af Danmark som et videnssamfund, samt at en række selskaber fortsat har en stor del af sin forskning og udvikling af sine værdifulde produkter i Danmark. Dermed vil en væsentlig del af de vigtige funktioner, anvendte aktiver og påtagne risici blive henført til det danske selskab efter de internationale principper. Selskabet er dermed berettiget til at modtage en væsentlig del af afkastet fra det immaterielle aktiv, som Danmark umiddelbart vil have beskatningsretten til. Modsat kan en ændring af de danske regler også medføre, at en række selskaber vil flytte deres forskning og udvikling ud af Danmark. Dette for at undgå, at beskatningsretten overgår til Danmark, hvor det tidligere var lande med en lavere selskabsskattesats, der havde beskatningsretten efter de nuværende danske regler.

Der kan også argumenteres for, at de danske regler ligesom de internationale ikke er fuldt med den teknologiske udvikling. Software er her igen et godt eksempel på, at de danske regler ikke er fulgt med udviklingen i samfundet. Mange virksomheder tjener kun deres penge på at udvikle og vedligeholde software, hvorfor det ikke længere giver mening blot at omtale software som et driftsaktiv i dansk lovgivning.

Det fremlagte forslag fra OECD til nye retningslinjer for behandlingen af immaterielle aktiver gør op med mange af de problemer, der ofte opstår i transfer pricing-sager, hvor immaterielle aktiver er involveret. Der gives en bedre vejledning til, hvordan disse problemer både skal løses og undgås i fremtiden. Som følge af, at *Revised discussion draft* er andet udkast til nye retningslinjer er det sandsynligt, at OECD ikke vil ændre væsentligt på de endelige retningslinjer. Danmark bør derfor tage udkastet meget alvorligt og overveje de konsekvenser, retningslinjerne vil have for den danske behandling af immaterielle aktiver.

5 Konklusion

I afhandlingen er transfer pricing i dansk og international skatteret blevet behandlet. I forbindelse med denne behandling er der afgrænset til hovedsageligt at analysere den danske regulering af transfer pricing-dokumentationen samt behandlingen af immaterielle aktiver. Hertil er inddraget forslag til nye internationale retningslinjer for at vurdere, hvilken betydning disse vil have for den danske regulering. Dette afsnit vil sammenfatte de i afhandlingen behandlede problemstillinger.

Andet afsnit i afhandlingen behandler transfer pricing-regulering både nationalt og internationalt. Kernen i den danske transfer pricing-regulering er oplysnings- og dokumentationspligten i SKL § 3 B og armslængdeprincippet i LL § 2. Formålet med SKL § 3 B er at gøre skattemyndighederne i stand til at vurdere, om der er foretaget korrekt prisfastsættelse i koncerninterne transaktioner ved at kræve specifikke oplysninger og dokumentation af virksomhederne. Ved kvalificeret mangelfuld dokumentation kan skattemyndighederne skønsmæssigt fastansætte prisen for den koncerninterne transaktion, og virksomhederne straffes med bøde, hvis de forsætligt eller af grov uagtsomhed undlader at opfylde oplysnings- og dokumentationspligten. I LL § 2 findes armslængdeprincippet, som fastslår, at der ved kontrollerede transaktioner skal anvendes priser og vilkår i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter. Med indførslen af denne bestemmelse blev der skabt en hjemmel til priskorrektion, når armslængdeprincippet ikke var overholdt. Både forarbejderne til SKL § 3 B og LL § 2 nævner omhyggeligt OECD TPG, hvorfor den internationale skatteret har stor betydning som fortolkningsgrundlag til disse to bestemmelser.

OECD TPG er OECD's fortolkning af armslængdeprincippet i artikel 9 i OECD's modeloverenskomst. Disse guidelines har til formål at skabe konsensus i international skatteret om behandlingen af kontrollerede transaktioner, sådan dobbeltbeskatning og uretmæssig flytning af beskatningsgrundlag mellem interesseforbundne parter undgås. De skal betragtes som en anbefaling til og vejledning i, hvordan skattemyndighederne og virksomhederne skal agere, når interesseforbundne parter handler med hinanden.

EU ønsker ligesom OECD at skabe konsensus om behandlingen af transfer pricing-problemstillinger. Man har derfor nedsat EU Joint Transfer Pricing Forum, som har til opgave at finde ulovbestemte løsninger på konstaterede praktiske transfer pricing-problemer på det indre marked i EU. Dette gøres med udgangspunkt i OECD's principper.

Herefter behandles hvad transfer pricing-dokumentationen nærmere skal indeholde i tredje afsnit af afhandlingen. Efter SKL § 3 B, stk. 1 skal skattepligtige indsende oplysninger til SKAT om art og omfang af kontrollerede transaktioner. Denne oplysningspligt er en integreret del af selvangivelsespligten, hvorfor oplysningerne skal indsendes sammen med selvangivelsen. Foruden denne oplysningspligt skal skattepligtige udarbejde dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat i de kontrollerede transaktioner, jf. SKL § 3 B, stk. 5. Dokumentationen skal være af en sådan art, at den kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår har iagttaget armslængdeprincippet. Hertil præciserer Dokumentationsbekendtgørelsen de krav, der er til dokumentationen. Det antages visse steder, at SKAT og kammeradvokaten fremfører en fortolkning af SKL § 3 B, hvorefter også dokumentationspligten skal være opfyldt på selvangivelsestidspunktet. Det må dog konstateres, at hverken forarbejderne, ordlyden eller administrativ praksis giver udtryk for, at der skulle være en selvstændig dokumentationsfrist. Det må derfor konstateres, at der på selvangivelsestidspunktet skal foreligge en dokumentation, der gør det muligt inden for 60 dage at fremsende en fuldkommen dokumentation til SKAT efter anmodning herom.

I OECD TPG kapitel V har man forsøgt at harmonisere dokumentationskravene internationalt. Dette kapitel giver vejledning i, hvilke krav der bør stilles til dokumentationen, og hvornår den bør foreligge. OECD anbefaler blandt andet, at fuld dokumentation først skal udarbejdes ved anmodning fra skattemyndighederne herom, og da de danske dokumentationsregler har fundet stor inspiration i OECD TPG, taler dette yderligere for, at der ikke eksisterer en selvstændig dokumentationsfrist.

EU Joint Transfer Pricing Forum har også forsøgt at harmonisere dokumentationskravene på det indre marked. Danske virksomheder kan derfor også udarbejde deres dokumentation som EU TPD, der indholdsmæssigt i al væsentlighed er ens med de danske dokumentationskrav. Opbygningen er dog anderledes, da EU TPD består af en fællesdokumentation og en landespecifik dokumentation.

Den manglende konsensus af dokumentationsreglerne internationalt har medført et ønske om en revidering af det nuværende OECD TPG kapitel V. OECD har derfor udarbejdet et udkast til nye og mere konkrete retningslinjer, som skal udvikles i samarbejde med involverede og interesserede parter. Disse nye retningslinjer kan medføre, at en væsentlig ændring af de danske dokumentationsregler er nært forestående. De nye dokumentationsregler fra OECD findes helt generelt at være mere omfattende end de danske. Der kræves flere og mere specifikke oplysninger af virksomhederne, og strukturen vil blive ændret til at indeholde en masterfil og en lokalfil. Usikkerheden i dansk ret omkring dokumentationsfristen bliver umiddelbart også afgjort, da det anbefales af OECD, at dokumentationen skal foreligge allerede på transaktionstidspunktet og ikke senere end selvangivelsestidspunktet. Strukturen, de mere omfattende

krav samt dokumentationsfristen er nogle af de nye tiltag, som vil få størst betydning for den danske regulering af dokumentationsreglerne.

I fjerde afsnit behandles immaterielle aktiver. Hverken nationalt eller internationalt findes der på nuværende tidspunkt en definition af et immaterielt aktiv. Den danske lovgivning og OECD TPG oplister blot eksempler på immaterielle aktiver, som dog ikke er udtømmende. Det der har betydning er herefter, hvem der er berettiget til en del af afkastet fra det immaterielle aktiv. Den internationale skatteret lader det være op til intern ret. Ifølge dansk skatteret skal afkastet fuldt ud allokere til den civilretlige ejer, også selvom andre selskaber har bidraget til udvikling eller vedligeholdelse af det immaterielle aktiv.

Da virksomheders værdi i større og større omfang skabes af immaterielle aktiver, ønskes der ligeledes en ændring af de internationale retningslinjer for behandlingen af immaterielle aktiver, sådan behandlingen bliver up-to-date med den teknologiske udvikling. OECD har derfor udarbejdet et udkast til nye retningslinjer, som skal erstatte det nuværende kapitel VI i OECD TPG. I disse nye retningslinjer findes der for første gang en definition af et immaterielt aktiv. Om end den er meget bred giver den en indikation af, hvad der er omfattet af betegnelsen immaterielle aktiver. Den største ændring i de nye retningslinjer er, at OECD for første gang helt konkret tager stilling til og giver en vejledning i, hvem der er berettiget til en del af afkastet fra et immaterielt aktiv. OECD's retningslinjer adskiller sig markant fra den danske behandling, da man ifølge OECD skal fordele afkastet ud fra udførte funktioner, anvendte aktiver og påtagne risici. Ejendomsretten er blot udgangspunktet for vurderingen af, hvem der er berettiget til at modtage en del af afkastet. Hvis ejendomsrettighedshaveren ikke udfører vigtige funktioner, anvender aktiver eller påtager sig risici i forhold til det immaterielle aktiv, er denne virksomhed ifølge OECD ikke berettiget til at modtage en del af afkastet. Vælger Danmark at følge disse retningslinjer skal der derfor ske en ændring af den danske lovgivning, sådan afkastet bliver fordelt ud fra disse kriterier. Danmark har hidtil fokuseret på den juridiske ejendomsret, hvor OECD fokuserer på den økonomiske ejendomsret. Generelt set kan det konstateres, at OECD giver en langt mere omfattende vejledning i, hvordan immaterielle aktiver skal behandles i fremtiden end det hidtil er tilfældet i OECD TPG.

Der er efter min mening ingen tvivl om, at den danske regulering, ligesom de internationale retningslinjer, trænger til at blive ændret for at følge med udviklingen i samfundet. Hvordan og i hvor stor stil de internationale retningslinjer får betydning for den danske regulering er svært at afgøre på nuværende tidspunkt. Det må dog konstateres, at de internationale retningslinjer, grundet deres betydning i forbindelse med udformningen af den nuværende danske regulering alt andet lige også vil få stor betydning for, hvordan de danske regler kommer til at se ud i fremtiden.

6 Perspektivering

Af andre internationale tiltag, der forsøger at komme problemerne forbundet med transfer pricing til livs, er EU's Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). Hovedelementerne i dette system er: (1) en fælles skattebase (for alle selskaber i EU), (2) konsolidering og (3) formelallokering.¹⁰⁴ Fastlæggelsen af beskatningsgrundlaget afgøres ud fra det regelsæt, som er præsenteret i det direktivforslag Europa-Kommissionen har fremlagt. De nationale regler inddrages derfor ikke. Herefter fordeles koncernens konsoliderede indkomst til de medlemslande, hvori de forskellige koncernselskaber eller faste driftssteder har aktiviteter. Denne fordeling sker ud fra følgende formel, som tager højde for salg, lønsum, ansatte og aktiver:

$$\text{Andel } A = \left(\frac{1}{3} \frac{\text{salg}^A}{\text{salg}^{\text{Koncern}}} + \frac{1}{3} \left(\frac{1}{2} \frac{\text{Lønsum}^A}{\text{Lønsum}^{\text{Koncern}}} + \frac{1}{2} \frac{\text{Antal ansatte}^A}{\text{Antal ansatte}^{\text{Koncern}}} \right) + \frac{1}{3} \frac{\text{Aktiver}^A}{\text{Aktiver}^{\text{Koncern}}} \right) \cdot \text{Konsol. skattegrundlag}$$

Ved at følge reglerne i CCCTB undgår man ifølge kommissionen de administrative byrder ved transfer pricing-sager, da al koncernintern handel skal holdes ude af det konsoliderede skattegrundlag. Problemet er dog, at CCCTB kun er aktuelt for medlemmerne af EU, hvorfor det ikke løser problemerne med transfer pricing i forhold til stater udenfor EU.

¹⁰⁴ Niels Winther-Sørensen m.fl.: "Skatteretten 3", 6. udgave, side 634-649

7 Abstract

Research and the media's increased attention to corporate tax affairs, have led to the assumption that governments lose substantial corporate tax revenue due to planning aimed at shifting profits in ways that erode the taxable base to locations, where they are subject to a more favorable tax treatment. According to OECD one of the key pressure areas to address is transfer pricing. Thus this dissertation will study the complexity of transfer pricing from a domestic and an international perspective with a special focus on documentation and intangibles.

Section 2 - regulation: The main provisions in the Danish legislation are SKL § 3 B and LL § 2. The purpose of SKL § 3 B is to assure that companies provide tax administrations with the information necessary to conduct an informed transfer pricing risk assessment. The arm's length principle, which state that the amount charged by one related party to another for a given product must be the same as if the parties were not related, is found in LL § 2. These two provisions are heavily inspired by the OECD TPG, which is why the international tax law is of great importance in the interpretation of these two provisions.

Section 3 - documentation: The documentation must be of such nature that it is possible to assess, whether or not the prices comply with the arm's length principle. The Danish Executive Order of Documentation¹⁰⁵ specifies the documentation requirements. To enhance transparency for tax administrations new rules regarding transfer pricing documentation is being developed by the OECD. Due to the fact, that the Danish requirements are strongly inspired by the OECD TPG, the new rules are of great importance in developing and changing the Danish requirements.

Section 4 - intangibles: The main issue with intangibles is the entitlement to retain a portion of the return attributable to the intangible. In Danish legislation the civil owner of the intangible is entitled to retain all the returns attributable to the intangible, even though other companies have contributed to the development or maintenance of the intangible. A greater part of businesses are based on mobile information technology and intangibles, and therefore the OECD wants to develop new guidelines to transfer pricing aspects of intangibles. In these guidelines the return attributable to the intangible is allocated with focus on the functions performed, assets used and risks assumed.

A lot is happening in the area of transfer pricing and especially the work from the OECD is expected to have great influence on the Danish transfer pricing regulations. But due to the ongoing development of these guidelines, it is difficult at this moment to determine the exact influence.

¹⁰⁵ Dokumentationsbekendtgørelsen

8 Kildefortegnelse

8.1 Love og bekendtgørelser

Dokumentationsbekendtgørelsen	DBEK	BEK 2006-01-24 nr. 42
Afskrivningsloven	AL	LBKG 2007-10-11 nr. 1191
Skatteforvaltningsloven	SFL	LBKG 2011-02-23 nr. 175
Ligningsloven	LL	LBKG 2013-04-22 nr. 405
Skattekontrolloven	SKL	LBKG 2013-10-31 nr. 1264

8.2 Afgørelser

SKM.2012.92.HR

SKM.2014.53.LSR

TfS.1989.605.H

TfS.1998.199.H

TfS.2003.363.V

8.3 Litteratur

Blume, Peter

Retssystemet og juridisk metode

1. udgave, 1. oplag, Jurist- og Økonomforbundets forlag, 2011

Hansen, Anders Oreby og Peter Andersen

Transfer pricing i praksis

1. udgave, 1. oplag, Magnus Informatik A/S, 2008

**Winther-Sørensen, Niels; Jakob Bundgaard; Jens Wittendorff; Jan Pedersen; Kurt Siggaard; Inge Langhave
Jeppesen; Malene Kerzel; Jane Ferniss og Claus Hedegaard Eriksen**

Skatteretten 3

6. udgave, 1. oplag, Karnov Group Denmark, 2013

Wittendorff, Jens

Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret

1. udgave, 1. oplag, Thomson Reuters Professional, 2009

8.4 Artikler

Beierholm, Ann-Charlotte og Søren Jesper Hansen

OECD's "Base Erosion and Profit Shifting initiative"

SU.2013.272

EY Tax Services

TP-dokumentation – et spørgsmål om mindstekrav og rettidighed

<http://www.ey.com/DK/da/Services/Tax/Transfer-pricing-and-tax-effective-supply-chain-management/artikel---tp-dokumentation---mindstekrav-og-rettidighed-121213>

Noes, Phillip

Transfer pricing – en kompleks problemstilling

RR.2013.07.0070

Vistisen, Eduardo

Transfer pricing og værdiskøn

TfS.2014.36

Wittendorff, Jens

Tidsfristen for TP-dokumentationen

TfS.2013.240

8.5 Rapporter, vejledninger, kommentarer m.v.

EU

Rådets resolution vedtaget af Rådet og repræsentanterne for medlemsstaternes regeringer, forsamlet i Rådet af 27. juni 2006 om en adfærdskodeks for transfer pricing-dokumentation for forbundne foretagender i Den Europæiske Union (EU TPD)

2006/C 176/01

OECD

Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting

OECD 19. juli 2013

OECD

Comments received on Discussion Draft on transfer pricing documentation and country-by-country reporting, volume 1-3

OECD 3. marts 2014

<http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/comments-discussion-draft-transfer-pricing-documentation.htm>

OECD

Comments received on the Revised Discussion Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangibles

OECD 22. oktober 2013

<http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/comments-intangibles-discussion-draft.htm>

OECD

Discussion draft – revision of the special considerations for intangibles in chapter VI of the OECD transfer pricing guidelines and related provisions

OECD 6. juni 2012

OECD

Revised discussion draft on transfer pricing aspects of intangibles

OECD 30. juli 2013

OECD

White paper on transfer pricing documentation

OECD 30. juli 2013

SKAT

Den Juridiske Vejledning 2014-1: C.D.11 – Transfer Pricing

VEJL 2014-01-15

SKAT

Vejledning af 2006-02-06 om Transfer pricing; Kontrollerede transaktioner; Dokumentationspligt

VEJL 2006-02-06

9 Bilag

9.1 Bilag 1

Annex I to Chapter V: Transfer pricing documentation - Master file
<p>The following information should be included in the master file:</p> <p>Organisational structure</p> <ul style="list-style-type: none">• Chart illustrating the MNE's legal and ownership structure and geographical location of operating entities. <p>Description of MNE's business(es)</p> <p>For each of the MNE's major business lines:</p> <ul style="list-style-type: none">• General written description of the MNE's business including:<ul style="list-style-type: none">○ Important drivers of business profit○ Chart showing supply chain for material products and services○ Chart showing important service arrangements between members of the MNE group other than R&D services○ A description of the main geographic markets for material products and services○ A written functional analysis describing the principal contributions to value creation by individual entities within the group, i.e. key functions performed, important risks assumed, and important assets used○ A description of important business restructuring transactions, acquisitions and divestitures occurring during the fiscal year.○ The title and country of the principal office of each of the 25 most highly compensated employees in the business line (note: names of such individuals should not be included) <p>MNE's intangibles</p> <ul style="list-style-type: none">• A description of the MNE's overall strategy for the development, ownership and exploitation of intangibles, including location of principal R&D facilities and location of R&D management.• A list of material intangibles or groups of intangibles of the MNE group and which entities own them.• A list of important related party agreements related to intangibles, including cost contribution arrangements, principal research service agreements and license agreements.• A description of the group's transfer pricing policies related to R&D and intangibles.• A description of any material transfers of interests in intangibles among associated enterprises during the fiscal year concerned, including the entities, countries, and compensation involved. <p>MNE's intercompany financial activities</p> <ul style="list-style-type: none">• A description of how the group is financed, including identification of important financing

arrangements with unrelated lenders.

- The identification of any members of the MNE group that provide a central financing function for the group, including the country under whose laws the entity is organised and place of effective management of such entities.
- A description of the MNE's general transfer pricing policies related to financing arrangements between associated enterprises.

MNE's financial and tax positions

- MNE's annual consolidated financial statement for the fiscal year concerned.
- A list and brief description of the MNE group's applicable unilateral and bilateral/multilateral APAs and Advance rulings.
- A list and brief description of other relevant tax rulings related to the allocation of income to particular jurisdictions.
- A list and brief description of transfer pricing matters pending under treaty MAP or resolved in MAP during the last two years.
- Country-by-country reporting template according to Annex III.

106

¹⁰⁶ OECD: "Discussion draft on transfer pricing documentation and CbC reporting", OECD 2014, Annex I to chapter V

9.2 Bilag 2

Annex II to Chapter V: Transfer pricing documentation - Local file
<p>The following information should be included in the local file:</p>
<p>Local entity</p> <ul style="list-style-type: none">• A description of the management structure of the local entity, a local organization chart and a description of the individuals to whom local management reports and the country(ies) in which such individuals maintain their principal offices.• An indication whether the local entity has been involved in or affected by business restructurings or intangibles transfers in the present or immediately past year and an explanation of those aspects of such transactions affecting the local entity.
<p>Controlled transactions</p> <p>For each material category of controlled transactions in which the entity is involved, provide the following information:</p> <ul style="list-style-type: none">• Description of the controlled transactions (e.g. procurement of manufacturing services, purchase of goods, provision of services, loans, licenses of intangibles, etc.) and the context in which it takes place (e.g. business activity, financial activities of the MNE group, cost contribution arrangement).• Aggregate amount of intercompany charges for each category of transactions.• Identification of associated enterprises involved in each category of controlled transactions, and the relationship amongst them.• A detailed functional analysis of the taxpayer and relevant associated enterprises with respect to each documented category of controlled transactions, i.e. functions performed, assets used and/or contributed (including intangibles) and risks borne, including any changes compared to prior years.¹• Identification and description of other controlled transactions of the taxpayer that can directly or indirectly affect the pricing of the controlled transaction being documented.• Indicate the most appropriate transfer pricing method with regard to the category of transaction and the reasons for selecting that method.• Indicate which associated enterprise is selected as the tested party, if applicable, and explain why.• Summarise the important assumptions made in applying the transfer pricing methodology.• If relevant, explain the reasons for performing a multi-year analysis.• List and description of selected comparable uncontrolled transactions (internal or external), if any, and information on relevant financial indicators for independent enterprises relied on in the transfer pricing analysis, including a description of the comparable search methodology and the source of such information.• Describe any comparability adjustments performed, and indicate whether adjustments have been made to the results of the tested party, the comparable uncontrolled transactions, or both.• Describe the reasons for concluding that relevant transactions were conducted on an arm's length basis based on the application of the selected transfer pricing method.

Annex II to Chapter V: Transfer pricing documentation - Local file

- A summary of financial information used in applying the transfer pricing methodology.

Financial information

- Annual local entity financial accounts for the fiscal year concerned. If audited statements exist they should be supplied and if they do not existing unaudited statements should be supplied.
- Information and allocation schedules showing how the financial data used in applying the transfer pricing method may be tied to the annual financial statements.
- Summary schedules of relevant financial data for comparables used in the analysis and the sources from which that data was obtained.

107

¹⁰⁷ OECD: "Discussion draft on transfer pricing documentation and CbC reporting", OECD 2014, Annex II to chapter V

9.3 Bilag 3

Country	Constituent Entities Organised in the Country	Place of Effective Management	Important business activity code(s)	Revenues	Earnings Before Income Tax	Income Tax Paid (on Cash Basis)		Total Withholding Tax Paid	Stated capital and accumulated earnings	Number of Employees	Total Employee Expense	Tangible Assets other than Cash and Cash Equivalents	Royalties Paid to Constituent Entities	Royalties Received from Constituent Entities	Interest Paid to Constituent Entities	Interest Received from Constituent Entities	Service Fees Paid to Constituent Entities	Service Fees Received from Constituent Entities
						(a) To Country of Organisation	(b) To All Other Countries											
	1																	
	2																	
	3																	
	4																	
	Total:																	
	1																	
	2																	
	3																	
	4																	
	Total:																	
	1																	
	2																	
	3																	
	4																	
	Total:																	
	1																	
	2																	
	3																	
	4																	
	Total:																	

CONFIDENTIAL

Annex III to Chapter V: A Model Template of Country-by-Country Reporting
 Overview of allocation of income, taxes and business activities on a country-by-country basis

CTPA/CF/A/NOE2(2014)4/REV1/CONF

¹⁰⁸ OECD: "Discussion draft on transfer pricing documentation and CbC reporting", OECD 2014, Annex III to chapter V