|  |
| --- |
| Transfer Pricing - dokumentationskrav |
|  |
| Udarbejdet af: Christina Christiansen, studie nr. 20121734 Vejleder: Anja Svendgaard Dalgas  Aalborg Universitet Cand.merc.aud. - studiet |

18-12-2015

# Abstrakt

The main objective of this report is to analyze transfer pricing legislation in Denmark with a special focus on the documentation requirements of SKL § 3B.

Transfer pricing is the allocation of the groups' total income (and taxes) between the countries where it operates.

SKAT and other tax authorities around the world have a focus on the area, and this places great demands on companies. This means that companies must be able to document that internal trade takes place on market terms (arm's length).

The OECD and G20 countries initiated in 2013 a project to discourage the transfer of profits between companies in a group. One of the projects is BEPS action plan 13, which deals with transfer pricing documentation. You want to increase the transparency for the tax authorities and ensure that multinationals' profits are taxed, where the economic activity that the profits are.

Besides, Denmark has prepared a new bill that implements the new rules from OECD.  These new rules and regulations also will be analyzed in this report to assess what new requirements for the companies' preparation of transfer pricing documentation.

[Abstrakt 0](#_Toc438145827)

[1. Emne, afgrænsning og metode m.v. 5](#_Toc438145828)

[1.1 Indledning 5](#_Toc438145829)

[1.2 Problemformulering 6](#_Toc438145830)

[2.3 Disposition 7](#_Toc438145831)

[2.4 Afgrænsning 7](#_Toc438145832)

[2.5 Model og metodevalg 8](#_Toc438145833)

[2.6 Kildekritik 8](#_Toc438145834)

[2. transfer pricing generelt 9](#_Toc438145835)

[3. national lovgivning 10](#_Toc438145836)

[3.1 Armslængdeprincippet i LL § 2 11](#_Toc438145837)

[3.1.1 Hvilke skattesubjekter er omfattet af armslængdeprincippet i LL § 2 11](#_Toc438145838)

[3.1.2 Hvilke konsekvenser har manglende overholdelse af armslængdeprincippet i LL § 2 13](#_Toc438145839)

[3.1.2.1 Den primære korrektion 13](#_Toc438145840)

[3.1.2.2 Den korresponderende korrektion 14](#_Toc438145841)

[3.1.2.3 Den sekundære korrektion 14](#_Toc438145842)

[3.2 Oplysningspligten i SKL § 3B 15](#_Toc438145843)

[3.2.1 Hvilke skattesubjekter er omfattet af oplysningspligten i SKL § 3B 15](#_Toc438145844)

[3.2.2 Hvilken konsekvenser har manglende overholdelse af oplysningspligten i SKL § 3B 15](#_Toc438145845)

[3.3 Hvilke skattesubjekter er omfattet af dokumentationspligten i SKL § 3B 17](#_Toc438145846)

[3.3.1 Hvilken konsekvenser har manglende overholdelse af dokumentationspligten i SKL § 3B 19](#_Toc438145847)

[3.3.2 Dokumentationspligten 20](#_Toc438145848)

[3.3.3 BEK nr. 42 af 24, januar 2006 20](#_Toc438145849)

[3.3.4 Dokumentationens indhold 20](#_Toc438145850)

[3.3.4.1 Beskrivelse af koncernen og de forretningsmæssige aktiviteter (§4) 21](#_Toc438145851)

[3.3.4.2 Beskrivelse af de kontrollerede transaktioner (§5) 24](#_Toc438145852)

[3.3.4.3 Sammenlignelighedsanalyse (§6) 34](#_Toc438145853)

[3.3.4.3.1 Den frie markedsprismetode (CUP-metoden) 36](#_Toc438145854)

[3.3.4.3.2 Videresalgsmetoden (RPM-metoden) 38](#_Toc438145855)

[3.3.4.3.3 Kostpris plus metoden (Cost Plus Method) 40](#_Toc438145856)

[3.3.4.3.4 Avancefordelingsmetoden (Profit Split-metoden) 41](#_Toc438145857)

[3.3.4.3.5 Den transaktionsbestemte nettoavancemetode 43](#_Toc438145858)

[3.3.4.3.6 Eksempler på anvendelse af OECD’s metoder 44](#_Toc438145859)

[3.3.4.4 Implementering af prisfastsættelsen (§7) 46](#_Toc438145860)

[3.3.4.5 Skriftlige aftaler (§8) 46](#_Toc438145861)

[3.3.4.6 Databaseundersøgelser 47](#_Toc438145862)

[3.3.4.7 Supplerende materiale 49](#_Toc438145863)

[3.3.5 EU transfer pricing dokumentation 51](#_Toc438145864)

[3.3.5.1 Fællesdokumentation 51](#_Toc438145865)

[3.3.5.2 Landespecifik dokumentation 52](#_Toc438145866)

[3.3.6 Perspektivering til BEPS action 13 samt lovforslag nr. L 46 54](#_Toc438145867)

[4. dokumentationspligt Norge og sverige 59](#_Toc438145868)

[4.1 Norge 59](#_Toc438145869)

[4.1.1 Oplysningspligt 59](#_Toc438145870)

[4.1.2 Dokumentationspligt 59](#_Toc438145871)

[4.1.3 Manglende overholdelse af oplysningspligt og dokumentationspligt 60](#_Toc438145872)

[4.1.4 Dokumentationens indhold 60](#_Toc438145873)

[4.1.5 Perspektivering til de danske regler 61](#_Toc438145874)

[4.2 Sverige 62](#_Toc438145875)

[4.2.1 Oplysningspligt 62](#_Toc438145876)

[4.2.2 Dokumentationspligt 62](#_Toc438145877)

[4.2.3 Manglende overholdelse af oplysningspligt og dokumentationspligt 63](#_Toc438145878)

[4.2.4 Dokumentationens indhold 63](#_Toc438145879)

[4.2.5 Perspektivering til de danske regler 64](#_Toc438145880)

[5. analyse og sammenfatning 66](#_Toc438145881)

[5.1 Konklusion 66](#_Toc438145882)

[6. litteraturliste 69](#_Toc438145883)

# Emne, afgrænsning og metode m.v.

## 1.1 Indledning

Transfer pricing defineres på dansk som koncerninterne afregningspriser, og vedrører fordelingen af koncernernes samlede indtjening (og skattebetaling) mellem de lande hvor koncernen er repræsenteret. Det vurderes, at omkring 60-70% af verdenshandlen foregår mellem koncernforbundne selskaber[[1]](#footnote-1).

Når koncernforbundne selskaber handler med hinanden, skal det foregå på armslængevilkår, svarende til de samme priser og de samme vilkår, de ville stå overfor, hvis de handlede med en uafhængig part. Ved at handle på markedsvilkår opfylder de koncernforbundne selskaber armslængdeprincippet og derved sikres den korrekte fordeling af beskatningsgrundlaget.

SKAT har gennem de seneste år haft stor fokus på, transfer pricing området, idet manglende overholdelse af armslængdeprincippet kan resultere i, at den skattepligtige indkomst placeres i “forkerte” lande. Antallet af forhøjelser på indkomsten for 2013 og 2014 er steget i antal forhold til 2012[[2]](#footnote-2). I 2014 har SKAT forhøjet den skattepligtige indkomst hos selskaberne med over 20 mia. kr[[3]](#footnote-3).

Der er forskelle på dokumentationspligtens indhold rundt omkring i verden, herunder også inden for medlemsstaterne i EU. Ved forskellige dokumentationskrav kan virksomheder blive pålagt bøder, såfremt dokumentationen ikke er udarbejdet eller fyldestgørende i relation til kravene i de enkelte lande.

For at imødekomme disse udfordringer har OECD udarbejdet OECD Guidelines som er alment accepteret af myndighederne og som bl.a. indeholde en vejledning, til hvorledes dokumentationen skal udarbejdes.

OECD har desuden udarbejdet en Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), som indeholder 15 handlinger[[4]](#footnote-4). Denne plan bringer opmærksomhed til problemstillingen ved forskellige internationale dokumentationskrav, da der i BEPS’ action plan nr. 13 fremgår et fælles sæt af regler vedrørende dokumentationskravene.

På baggrund af OECD’s action plan 13 har man i Danmark udarbejdet et nyt lovforslag. Lovforslag nr. L 46 er fremsat den 10. november 2015. Med det nye lovforslag foreslås de nye regler fra OECD implementeret. I SKL § 3B foreslås der indsat nye bestemmelser stk. 10-16, som vedrører den nye land-for-land rapport for koncerner med en konsolideret omsætning på 5,6 mia. kr. eller derover[[5]](#footnote-5).

## 1.2 Problemformulering

Opgaven har til formål, at analysere den gældende transfer pricing lovgivningen i Danmark med særligt fokus på dokumentationskravene i SKL § 3B. Der perspektiveres til OECD’s Action 13 samt dokumentationskravene i enkelte EU for, at analysere forskellen på dokumentationskravene. Landene som indgår i opgaven er Norge og Sverige.

Denne problemformulering søges besvaret ved hjælp af følgende spørgsmål:

* Hvilke bestemmelser og vejledninger ligger der på området?
* Hvilke skattesubjekter er omfattet af dokumentationskravet?
* Hvilke transaktioner er omfattet?
* Hvordan skal de omfattede transaktioner dokumenteres?
* Hvilke dokumentationskrav er der til de udvalgte lande?
* Hvilke bestemmelser fremgår af BEPS Action 13?

## 2.3 Disposition

Første del af opgaven vil give en kort introduktion til transfer pricing begrebet.

I anden del af opgaven gennemgås de danske regler, herunder særligt LL § 2 samt SKL § 3B. Endvidere vil de danske krav til udarbejdelsen af en transfer pricing dokumentation blive gennemgået. Til sidst i denne del af opgaven vil bestemmelserne i BEPS Action 13 og lovforslag nr. L 46 bliver gennemgået og sammenholdt med de gældende nuværende danske regler.

Sidste del af opgaven vil gennemgå transfer pricing reglerne i Norge og Sverige med fokus på dokumentationskravet og sammenholde disse med de danske regler på området.

## 2.4 Afgrænsning

Denne opgave vil beskrive hvordan koncerninterne transaktioner dokumenteres.

Fokus i opgaven vil blive lagt på aktie- og anpartsselskaber hvorfor hovedaktionærproblemstillingen ikke vil blive behandlet i denne opgave.

Opgaven er skrevet ud fra det skattemæssige synspunkt i transfer pricing reglerne og vægten ligges på udarbejdelsen af dokumentationen som underbygges af armslængdeprincippet i selskabernes koncerninterne transaktioner.

Transfer pricing effekten på selskabsbeskatning vil ikke indgå i opgaven, herudover vil opgaven ikke behandle revisors erklæring vedrørende transfer pricing.

Endvidere behandler opgaven ikke eventuelle tvister i eventuelle transfer pricing sager.

## 2.5 Model og metodevalg

Opgaven er opbygget som en teoretisk beskrivelse af transfer pricing dokumentationskravet i Danmark, herunder en beskrivelse af det danske lovgrundlag. Herudover vil OECD’s tiltag på dokumentationsområdet samt ny dansk lovgivning blive beskrevet.

Opgaven vil endvidere blive suppleret med skemaer og illustrationer hvor det er skønnet relevant for forståelse af problemstillingen.

## 2.6 Kildekritik

I forbindelse med min informationssøgning og brug af litteratur, har jeg forsøgt, at forholde mig kritisk til det fundne materiale. Det er forsøgt, at opsøge rigtigheden i dette.

Brugen af kilder, herunder bl.a. SKAT, er vurderet, at være troværdige og objektive kilder. Det vurderes derfor, at de brugte kilder er pålidelige samt tilstrækkelige som grundlag for udarbejdelsen af denne opgave.

# transfer pricing generelt

Som udgangspunkt handler transfer pricing om prisfastsættelse af kontrollerede transaktioner og dermed fordelingen af, blandt andet koncerners samlede indtjening mellem de lande, hvor koncernen har bidraget til indtjening i, og hvor selskabet er beliggende. Kontrollerede transaktioner er de transaktioner, der foregår ved f.eks. overdragelse af varer og serviceydelser mellem koncernforbundne selskaber eller dennes hovedaktionærer.

Var det op til selskaberne selv, ville de muligvis flytte indtjeningen rundt i koncernen til det land med den mest lempelige beskatning, for at optimere deres indtjening. Der er store forskelle på skatteprocenten rundt omring i verden, og det kan derfor betyde meget, hvor man betaler skat.

Selskaberne har, kunne flytte rundt på det samlede overskud til det land med den laveste beskatning hvilket for koncernen som helhed har været en fordel. Skattemyndighederne er de senest år blevet meget opmærksom på dette problem, og har derfor skærpet reglerne på området. Derfor skal man nu som koncernledelse være opmærksom på, at få de rigtige interne afregningspriser således, at afregningspriserne for de kontrollerede transaktioner er i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Derudover skal koncernledelsen også være opmærksom på, at der er en hel del eksterne regler som skal overholdes således at man kan klare et skattekontrol uden risiko for bøder osv.

I Danmark blev transfer pricing lovgivningen indført i 1998 ved indførsel af både armslængdeprincippet samt oplysningspligt og dokumentationspligt. Bestemmelserne har været gældende fra og med indkomståret 1999[[6]](#footnote-6).

Jeg vil gennem de næste kapitler gennemgå de regler og krav der er til transfer pricing i Danmark og i nogle udvalgte lande.

# national lovgivning

Udviklingen i samfundet er sket over en årerække. Samfundet er moderniseret, teknologien udvikler sig i flyvende fart og globaliseringen forøges. Mange selskaber prøver, at udnytte de muligheder vores samfund giver, for på den måde at holde fast i deres markedsandele. Der etableres filialer, faste driftssteder og datterselskaber i udlandet, og selskaberne udvikler sig på denne måde til internationale koncerner.

I koncernerne foregår der ofte transaktioner mellem selskaber, og disse transaktioner er oftest ikke på markedsvilkår, hvilket vil sige, at de ikke ligge på niveau som hvis man handlede med en uafhængig part. Grunden til at transaktionerne ikke altid er på markedsvilkår skyldes blandt andet, at partnerne i disse tilfælde typisk ikke har modstridende interesser.

Samlet set for koncernen sker der ingen indkomstforskydning, da det interne salg elimineres ved udarbejdelse af koncernregnskabet. Så målt på resultatet før skat, har det ingen betydning for, hvilken pris man afregner det interne salg til. Derimod har de interne afregningspriser en betydning for, hvordan indkomsten fordeler sig imellem koncernens selskaber. Hvis ikke markedsprisen anvendes kan indkomsten flyttes rundet, således man ikke kommer til, at betale skat i de lande med en høj skatteprocent, men derimod flytter den til lande med en lav skat.

Skattemyndighederne søger ved hjælp af skattelovgivningen, at forhindre denne form for spekulationer. De søger, at kunne kontrollere om handlerne internt i koncernerne forgår på markedsvilkår, de såkaldte armslængdevilkår.

## 3.1 Armslængdeprincippet i LL § 2

Armslængdeprincippet er helt centralt når man taler om transfer pricing. Når man handler efter armslængdeprincippet, handler man efter de samme vilkår som to uafhængige parter ville gøre[[7]](#footnote-7). Armslængdeprincippet er defineret i LL § 2 som blev indført ved lov nr. 432 af 26/6 1998.

### 3.1.1 Hvilke skattesubjekter er omfattet af armslængdeprincippet i LL § 2

Af LL § 2 stk. 1 fremgår, at 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 fast driftssted beliggende i udlandet,
5. der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med et fast driftssted i Danmark, eller
6. der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med fast driftssted efter KULBR § 21, stk. 1 eller 4

Juridiske personer i nr. 1 og 3 sidestilles med selskaber og foreninger m.v. Herunder bl.a. partner selskaber, kommanditselskab og interessentskaber. Men med juridiske personer jf. LL § 2 menes normalt aktie- og anpartsselskaber, foreninger og fonde.

Der er to former for bestemmende indflydelse, man kan enten have[[8]](#footnote-8):

* direkte eller indirekte ejerskab på over 50% af kapitalen, eller
* direkte eller indirekte rådighed over mere end 50% af stemmerettighederne

Ved direkte bestemmende indflydelse menes, at selskab A skal ejer mere end 50% af kapitalen i selskab B eller have rådighed over mere end 50% af stemmerrettigheder for at have direkte bestemmende indflydelse

Ved indirekte bestemmende indflydelse, udøves den bestemmende indflydelse gennem et mellem Holding selskab. Ved indirekte bestemmende indflydelse er der dog forskel på om udøves bestemmende indflydelse via ejerskab eller stemmerettigheder.

Ejerskab, eksempel:



For at finde ud af selskab A i denne konstruktion har indirekte bestemmende indflydelse over selskab C skal man sige A’s ejerandel i selskab B ganget med B’s ejerandel i selskab C.

75% \* 70% = 52,5%

Så længe denne forholdsmæssige andel er over 50% har selskab A indirekte bestemmende indflydelse.

Stemmerettigheder, eksempel:

Hvis selskab A råder over mere end 50% af stemmerettigheder i selskab B, og selskab B råde over mere end 50% af stemmerettigheder i selskab C, har selskab A indirekte bestemmende indflydelse over selskab C.

Ved denne opgørelse skal der ikke beregnes en forholdsmæssig andel, her skal mellemholdingselskabet blot have rådighed over 50% af stemmerettighederne for, at øverste selskab har indirekte bestemmende indflydelse

Endvidere kan det nævnes, at det er alle kontrollerede transaktioner som der er mellem parterne der er omfattet er reglerne i LL § 2. Eksempel på kontrollerede transaktioner som er omfattet kunne blandet andet være låneforhold, salg af vare eller overførsel af immaterielle aktiver.

Desuden af transaktioner mellem et fast driftssted beliggende i Danmark og et hovedkontor beliggende i udlandet (og også den omvendte situation) omfattet af reglerne[[9]](#footnote-9)

### 3.1.2 Hvilke konsekvenser har manglende overholdelse af armslængdeprincippet i LL § 2

Bliver SKAT opmærksom på, at et selskab ikke har selvangivet i overensstemmelse med armslængdeprincippet kan SKAT korrigere den skattepligtige indkomst.

En korrektion af den skattepligtige indkomst er ikke en selvstændig beskatningsmetode, men er alene en omfordeling af den samme indkomstmasse.

Der findes tre typer af korrektioner i forbindelse med omfordelingen af den samlede indkomstmasse:

1. den primære korrektion
2. den korresponderende korrektion
3. den sekundære korrektion

### 3.1.2.1 Den primære korrektion

En primær korrektion forhøjer den skattepligtiges indkomst med et beløb, som svarende til differencen op til armslængdeprisen[[10]](#footnote-10). Der kunne være tale om en primær korrektion hvis et selskab har solgt en vare til underpris i koncernen. Den primære korrektion vil forhøje denne afregningspris til hvad der svare til markedsprisen og selskabet som så har solgt varen for billigt vil dermed opnå et øget beskatning.

### 3.1.2.2 Den korresponderende korrektion

En korresponderende korrektion er modsætningen til den primære korrektion. Den korresponderende korrektion påvirker den anden part i ovenstående eksempel[[11]](#footnote-11). Det vil sige, at det selskab som har købt en vare til underpris, vil få et højere fradrag som svare til forskellen mellem den handlede pris og markedsværdien

### 3.1.2.3 Den sekundære korrektion

Den tredje del af korrektionssystemet kaldes for en sekundær korrektion. Selvom der er foretaget en primær korrektion og en korresponderende korrektion, således indkomstfordelingen er i overensstemmelse med armslængdeprincippet, er de underliggende transaktioner og pengestrømme uændret. På denne måde, er der sket en reel overførsel af midler fra den ene part til den anden – med andre ord, pengene er hos den forkerte part.

En sekundær korrektion betyder, at denne overførsel benævnes som et lån, tilskud, udbytte eller andet som kan havde skatteretlige konsekvenser[[12]](#footnote-12).

Denne korrektion kan dog undgås jf. LL § 2 stk. 5. Den skattepligtige som har fået skattenedsættelse kan undgå yderligere følgeskrivelse i form af den sekundære justering, hvis de forpligter sig til betaling, i overensstemmelse med de af SKAT anvendte priser og vilkår[[13]](#footnote-13).

## 3.2 Oplysningspligten i SKL § 3B

Oplysningspligten har hjemmel i SKL § 3B. Selskaber som er omfattet af oplysningspligten skal sammen med selvangivelsen give oplysninger om de kontrollerede transaktioners art og omfang herudover er oplysningspligten gældende for hver enkel skattepligtig enhed.

### 3.2.1 Hvilke skattesubjekter er omfattet af oplysningspligten i SKL § 3B

Under pkt. 3.1.1. er skattepligtige som er omfattet armslængdeprincippet i LL § 2 beskrevet, jf. SKL § 3B er det samme kreds af skattepligtige som er omfattet af oplysningspligten.

Det vil sige at, selskaber som har koncernrelationer eller på en anden måde er forbundet med et selskab, et fast driftssted, en person m.v. er omfattet af oplysningspligten. Og selvom selskabet ikke er omfattet af dokumentationskravet vil selskabet være omfattet af oplysningspligten hvis de samlede koncerninterne transaktioner overstiger 5 mio. kr.[[14]](#footnote-14)

### 3.2.2 Hvilken konsekvenser har manglende overholdelse af oplysningspligten i SKL § 3B

Selskaberne skal sammen med selvangivelsen, give oplysningerne om koncerninterne transaktioner som overstiger 5 mio. kr., hvilket vil sige, at der gælder samme frist for indsendelse af selvangivelsen, som for udfyldelse af oplysninger om koncerninterne transaktioner som overstiger 5 mio. kr. jf. SKL § 3B stk. 1.

Hvis ikke selskaberne overholder oplysningspligten, som sidestilles med, at selvangivelsesfristen ikke er overholdt[[15]](#footnote-15), vil selskabet blive pålagt et skattetillæg på kr. 200 for hver dag selvangivelsesfristen overskrides, dog maks. kr. 5.000 jf. SKL § 5 stk. 1. Herudover har SKAT mulighed for at give selskabet daglige bøder indtil oplysningspligten er overholdt jf. SKL § 5 stk. 2.

Endvidere har SKAT mulighed for, at give bøde hvis et selskab bevidst har indsendt urigtige oplysninger jr. SKL § 14, stk. 1, stk. 4 og stk. 6

Hvis der er tale om en koncern, som ikke har indberettet rettidig, eller som har givet urigtige oplysninger, straffes hvert selskab i koncernen med skattetillæg og bøde.

## 3.3 Hvilke skattesubjekter er omfattet af dokumentationspligten i SKL § 3B

Udarbejdelsen af dokumentation for samtlige kontrollerede transaktioner, er som udgangspunkt obligatorisk for alle skattepligtige, som er omfattet af SKL § 3 B, stk. 1. Herudover fremgår det af SKL § 3 B, stk. 5 at:

”De selvangivelsespligtige skal udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for de kontrollerede transaktioner, jf. dog § 6. Den skriftlige dokumentation skal på skattemyndighedernes begæring forelægges denne og skal være af en sådan art, at denne kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter…”

Dette betyder, at dokumentationen skal være af en sådan art, at den kan danne grundlag for en vurdering af, om de givne priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionen var sket mellem to vilkårlige, det vil sige transaktionen skal være forgået på armslængdevilkår.

Jf. SKL § 3 B, stk. 5 skal der ikke udarbejdes skriftlig dokumentation for kontrollerede transaktioner, der i omfang og hyppighed er uvæsentlige. Der ligger ikke nogen fast grænse for hvornår en transaktion er uvæsentlig, det vil altid være en konkret vurdering. Dog er det tiltænkt, at gælde transaktioner som ikke er den del af selskabets primære drift.

Der er desuden for mindre selskaber begrænset dokumentationspligt. Her er dokumentationspligten begrænset til kun at omfatte visse kontrollerede transaktioner. De mindre selskaber er defineret i SKL § 3 B, stk. 6 ved, at være selskaber som alene eller sammen med koncernforbundne selskaber har:

1. under 250 beskæftigede (gennemsnitlige antal heltidsbeskæftigede i løbet af indkomståret) og
2. enten har en samlet balance på under 125 mio. kr. eller en årlig omsætning på under 250 mio. kr.

Det vil sige, at koncernen ved årsafslutningen skal have under 250 beskæftigede og så enten have en samlet balance på under 125 mio. kr. eller en årlig omsætning på under 250 mio. kr. for at være omfattet af reglerne for begrænset dokumentationspligt. Har koncernen under 250 beskæftigede kan de veksle fra år til år med hensyn til kravet om enten en samlet balance på under 125 mio. kr. eller en årlig omsætning på under 250 mio. kr., da kun en af betingelserne som skal være opfyldt for selskabet kan anvende reglerne.

Ved opgørelse af antal beskæftigede for året beregner man det gennemsnitlige antal heltidsbeskæftigede for indkomståret. Den samlede balancesum eller det årlige omsætningstal tages fra de officielle regnskaber. Er der tale om koncernforbundne selskaber, skal man ved opgørelsen af den samlede balance regulere for koncerninterne mellemværender og kapitalandele, og man skal ved opgørelsen af omsætningen, regulere for den interne omsætning[[16]](#footnote-16).

De mindre virksomheder skal altid udarbejde og opbevare skriftlig dokumentation for hvorledes priser samt vilkår er fastsat for følgende kontrollerede transaktioner:

1. kontrollerede transaktioner med fysiske og juridiske personer, der er hjemmehørende i en fremmed stat, der ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, og som samtidig ikke er medlem af EU eller EØS,
2. kontrollerede transaktioner med et fast driftssted, der er beliggende i en fremmed stat, der ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, og som samtidig ikke er medlem af EU eller EØS, og
3. kontrollerede transaktioner med et fast driftssted, der er beliggende i Danmark, forudsat at den skattepligtige er hjemmehørende i en fremmed stat, der ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, og som samtidig ikke er medlem af EU eller EØS[[17]](#footnote-17).

Det vil sige, at selskabet som har begrænset dokumentationspligt, skal udarbejde dokumentation for de kontrollede transaktioner de har med en koncernforbundet part som ikke er medlem af EU eller EØS og hvor Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med.

For øvrige selskaber afhænger dokumentationens omfang af kompleksiteten af virksomheden og de kontrollerede transaktioner.

### 3.3.1 Hvilken konsekvenser har manglende overholdelse af dokumentationspligten i SKL § 3B

Hvis selskaber afgiver urigtige eller vildledende oplysning om antal beskæftigede, balancesum eller omsætningstal i forbindelse med, om de falder i gruppe der er omfattet af reglerne for begrænset dokumentationspligt, kan selskabet pålægges bødestraf. Herudover kan selskabet pålægges bødestraf, hvis de ikke opfylder pligten til, at udarbejde en fyldestgørende skriftlig dokumentation[[18]](#footnote-18). SKAT vurderer i forhold til bestemmelserne i BEK nr. 42 af 24. januar 2006 om dokumentationen er mangelfuld.

Transfer pricing dokumentationen skal være til SKAT disposition hvis de forespørg indenfor 60 dage jf. SKL § 3B, stk. 6.

Bødens grundbeløb for manglende overholdelse dokumentationspligten er 250.000 kr., denne bøde kan pålægges uanset om der er sket en indkomstforhøjelse eller ej. Hvis indkomsten forhøjes fordi SKAT vurdere at armslængdeprincippet ikke er overholdt forhøjes bøden med 10% af indkomstforhøjelsen[[19]](#footnote-19). Det vil sige, at hvis indkomsten forhøjes med 100.000 kr. forhøjes bøden til 260.000 kr.

Selskabet har også den mulighed, at udarbejde en ny dokumentation i en ordentlig kvalitet, hvis de gør det vil bøden blive nedsat til 125.000 kr.[[20]](#footnote-20)

For at selskabet kan ifalde bøde skal de have handlet forsætteligt eller grov uagtsomt.

### 3.3.2 Dokumentationspligten

I SKL § 3B er kravene til transfer pricing dokumentation angivet. Herudover har SKAT på bagrund af BEK nr. 42 af 24. januar 2006 udarbejdet en juridisk vejledning, med et afsnit om transfer pricing, som hele tiden opdateres. Den juridiske vejledning er dybdegående beskrivelse af, hvad selskabets transfer pricing dokumentation som minimum skal indeholde, således den opfylder kravene for en god og fyldestgørende dokumentation.

I Danmark er det SKAT som har bevisbyrden i sager om tilstrækkelig dokumentation for de kontrollerede transaktioner. Det vil sige at SKAT skal sandsynliggøre at de kontrollerede transaktioner ikke er foretaget på armslængdevilkår[[21]](#footnote-21).

### 3.3.3 BEK nr. 42 af 24, januar 2006

I 2005 strammede Danmark reglerne vedrørende transfer pricing herunder dokumentationskravet. I 2006 vedtog folketinget BEK nr. 42 som detaljeret beskriver hvad en transfer pricing dokumentation skal indeholde.

### 3.3.4 Dokumentationens indhold

SKAT har udarbejdet en juridisk vejledning om transfer pricing, som løbende opdateres, således selskaberne kan anvende denne, som vejledning når de skal udarbejde deres transfer pricing dokumentation.

Dokumentationen skal jf. BEK nr. 42 af 24. januar 2006 § 4-8 indeholde følgende:

1. Beskrivelse af koncernen og de forretningsmæssige aktiviteter (§4)
2. Oplysninger om de kontrollerede transaktioner (§5)
3. En sammenlignelighedsanalyse (§6)
4. Oplysninger om implementering af principperne for prisfastsættelsen (§7)
5. En liste over eventuelle skriftlige aftaler (§8)

De enkelte punkter vil blive yderligere gennemgået nedenfor.

### 3.3.4.1 Beskrivelse af koncernen og de forretningsmæssige aktiviteter (§4)

Jf. BEK af 24. januar 2006 § 4 skal transfer pricing dokumentationen indeholde en beskrivelse af koncernen som giver SKAT et overblik over koncernen og dens aktiviteter. Jf. stk. 2 i BEK af 24. januar 2006 § 4 skal dokumentationen indeholde følgende:

1. Beskrivelse af koncernens juridiske struktur, herunder angivelse af koncernenhedernes geografiske placering
2. Beskrivelse af koncernens organisatoriske struktur, herunder angivelse af den primære forretningsmæssige aktivitet for virksomheden og for de forbundne parter, som virksomheden har haft kontrollerede transaktioner med
3. En oversigt, der viser de seneste tre års omsætning og resultat af den primære drift for virksomheden og for de forbundne parter, som den skattepligtige har haft kontrollerede transaktioner med
4. Kort historisk beskrivelse af koncernen og virksomheden, en beskrivelse af omstruktureringer og skift i væsentlige funktioner og risici, samt en forklaring på eventuelle underskud
5. En kort beskrivelse af branchemæssige forhold for koncernen, herunder angivelse af de væsentligste konkurrencemæssige parametre

Alle disse punker skal indgå i koncernens transfer pricing dokumentationsmateriale.

Ad 1) Beskrivelse af koncernens juridiske struktur.

Ved beskrivelse af den juridiske struktur skal koncernen give SKAT et indblik i hvad den består af. Det kan i den forbindes være en god ide, at vedlægge et koncerndiagram, da dette skabe en god forståelse for hvordan koncernen hænger sammen. På denne måde får SKAT også et indblik i hvilke selskaber som indgår i koncernen, således det ikke kun de selskaber som er involveret i de kontrollerede transaktioner de kender til.

Selskabet kan derfor rimelig nemt dokumentere den juridiske struktur ved blot, at vedlægge et koncerndiagram hvor også ejerandele er påført.

Selskabet kan komme ud for, at skal skrive en smule mere. Det kan forekomme, hvis der sket ændringer i den juridiske struktur i løbet af året. I så fald skal den juridiske struktur beskrives ved både indkomstårets start og slutningen.

Ad 2) Beskrivelse af koncernens organisatoriske struktur

Selskabet skal beskrive den organisatoriske struktur i koncernen samt beskrive de primære forretningsmæssige aktiviteter for selskabet selv og for de selskaber som selskabet har haft kontrollerede transaktioner med.

Beskrivelsen af de forretningsmæssige aktiviteter kan blandt andet indeholde en opdeling af selskaberne, således beskrivelsen indeholde en oversigt over, hvilke selskaber i koncernen som for eksempel er et service selskab, eller hvilket selskab som er et produktionsselskab. Herudover kan man påføre hvilke selskaber som udfører hvilke opgave, samt hvilke selskaber som har påtaget sig en risiko[[22]](#footnote-22).

Alt dette giver SKAT en bedre mulighed for, at forstå koncernen og dermed til sidst bedre kunne vurdere, om armslængdeprincippet er overholdt.

Ad 3) Oversigt over de seneste tre års regnskabstal

Selskabet skal i deres dokumentation oplyse om de seneste tre års omsætning og resultat af den primære drift for både dem selv og for de forbundne parter som selskabet har haft kontrollerede transaktioner med.

Regnskabsoplysninger skal så vidt muligt opgøres efter samme principper for de forskellige selskaber og skal vedrøre det år som dokumentationen vedrøre samt de to år forinden. Det vil sige, hvis dokumentation udarbejdes for 2015, skal regnskabsoplysningerne være for år 2013, 2014 og 2015.

SKAT kan bruge disse oplysninger til, at se om der pludselig er sket store ændringer i omsætning eller resultat af primære drift uden yderligere forklaring. Er resultat for eksempel faldet et år i selskabet, mens det måske er steget hos et udenlandsk selskab i koncernen, kunne dette indikere, at der er flyttet noget omsætning ud af landet.

Ad 4) Beskrivelse af den historiske udvikling i koncernen

Selskabet skal beskrivelse af den historiske udvikling i koncernen idet SKAT ønsker, at få oplysninger om den historiske udvikling i koncernen og i selve selskabet og de ønsker endvidere at få oplysninger om eventuelle omstruktureringer og om eventuelle underskud.

Selskabet skal kun beskrive forhold som vedrører dem selv og som er relevante i forhold til de kontrollerede transaktioner.

Selskabet skal sætte SKAT i stand til at forstå hvilket selskab de er. Selskabet skal blandt andet gøre rede for, om de er et nyetableret selskab, et veletableret selskab, et selskab i vækst eller i krise. Dette er vigtig, således SKAT kan forstå de strategier og principper selskabet handler efter. Herudover er det væsentlig, at få beskrevet de ændringer der for eksempel måtte have været i selskabets forretningsområder i selskabets levetid

Har selskabet været ude for omstruktureringer, i form af skift i væsentlige funktioner, spaltning eller fusioner skal disse ændringer og konsekvenser ligeledes beskrives. Har ændringerne haft betydning for den interne afregningspris, skal der endvidere redegøres herfor. Der skal desuden redegøres for, om der i forbindelse med en eventuel omstrukturering er afstået eller overført brugsrettigheder til aktiver, herunder immaterielle aktiver.

Dokumentationen skal også indeholde en forklaring på underskud. Beskrivelsen af underskud skal være konkret. SKAT mener følgende skal indgå i beskrivelsen af underskud[[23]](#footnote-23):

* Årsag(er) til selskabets driftsmæssige og/eller finansielle underskud, underskudsgivende aktiviteter eller væsentlige tabsgivende transaktioner
* Den formelle kontrol over og risiko for de identificerede faktorer, der ligger til grund for underskuddet
* Aflønningen for selskabets funktioner, aktiver og risici set over en længere periode i forhold til det/de underskud, der er realiseret.

.

Beskrivelsen skal endvidere indeholde en præcis angivelse af underskuddets størrelse samt en oversigt over resultater i andre øvrige relevante koncernenheder. Herudover skal det fremgå om selskabet har tab på aktiviteter eller transaktioner som andre selskaber i koncernen har overskud på.

Det er vigtigt for SKAT, at få denne information da det kan være en indikator på, at armslængdeprincippet måske ikke er overholdt.

Ad 5) Beskrivelse af de branchemæssige forhold

Beskrivelsen af de branchemæssige forhold skal være på et overordnet koncernniveau, og skal være af general karakter. Beskrivelsen skal indeholde en introduktion til branchen selskabet opererer i, og en beskrivelse af koncernens position i branchen, samt en beskrivelse af de væsentligste konkurrencemæssige parametre.

Beskrivelsen skal give SKAT et indblik i, i hvilken branche koncernen opererer samt hvordan koncernen klare sig i denne branche. Det er med til, at SKAT til sidst kan vurdere om selskabets afregningspriser er i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

### 3.3.4.2 Beskrivelse af de kontrollerede transaktioner (§5)

Følgende punkter skal med i dokumentationen af kontrollerede transaktioner[[24]](#footnote-24):

1. Identifikation af de kontrollerede transaktioner
2. Transaktioner der kan beskrives samlet
3. Beskrivelse af transaktionernes omfang og fordeling
4. Transaktionerne i forhold til sammenlignelighedsfaktorerne
5. Beskrivelse af Cost Contribution Arrangements - CCA
6. Beskrivelse af andre forhold af betydning for en armslængdevurdering
7. Transaktioner, der ikke skal dokumenteres

Ad 1) Identifikation af de kontrollerede transaktioner

Selskabet skal identificere og gøre rede for alle deres kontrollerede transaktioner. Selskabet skal også identificere transaktioner hvor der ikke er tilknyttet en betaling.

De kontrollerede transaktioner kan opdeles i to typer. Der er transaktioner som vedrører resultatopgørelsen, det kan for eksempel være administrations fee, eller renteindtægter. Derudover er der transaktioner som vedrører balancen, dette kan for eksempel være salg af immaterielle aktiver, eller modtagelse af et lån[[25]](#footnote-25).

Når selskabet skal identificere de kontrollerede transaktioner, kan det være mere overskueligt at gøre det via et oversigtsdiagram, som så viser alle selskabets kontrollerede transaktioner. Jo færre kontrollerede transaktioner der jo nemmere er det.

Ad 2) Transaktioner der kan beskrives samlet

Ensartede transaktioner kan beskrives og dokumenteres samlet (aggregeret). Det skal dog fremgå af dokumentationen hvilke transaktioner, som er dokumenteret samlet jf. BEK nr. 42 af 24. januar 2006 § 5 stk. 2. Man vil ofte se, at flere transaktioner er tæt forbundet og det derfor giver sig selv, at de skal vurderes samlet.

Vurderingen af om transaktionerne kan beskrives samlet er en konkret vurdering. Vurderingen vil tage udgangspunkt i de fem sammenlignelighedsfaktorer.

Transaktioner som er ensartede i forhold til de fem sammenlignelighedsfaktorer kan beskrives samlet.

Som udgangspunkt er det op til selskabet selv, at vurdere hvilke transaktioner som kan beskrives samlet. Har selskabet samlet deres beskrivelse for nogle transaktioner, må dette ikke betyde, at SKAT ikke kan vurdere, om priserne er i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Herudover kan SKAT godt, hvis de finder det nødvendigt, anmode selskabet om, at specificere den anvendte aggregering på enkelttransaktioner jf. BEK nr. 42 af 24. januar 2006 § 9.

For at selskabet kan vurdere hvilke transaktioner som kan beskrives samlet er de nødt til at identificere deres kontrollerede transaktioner. Når selskabet har identificeret disse kan de tage stilling til hvilke der kan beskrives samlet og hvilke som ikke kan

For eksempel kan en virksomhed som producere og sælger vindmøller og skibe ikke beskrive deres varesalg samlet, da der ikke er grundlæggende ensartede transaktioner i forhold til de fem sammenlignelighedsfaktorer. Men havde de nu kun produceret forskellige dele til vindmøller vil man kunne argumentere for, at det er ensartede transaktioner, og de derfor så må beskrives samlet.

Ad 3) Beskrivelse af transaktionernes omfang og fordeling

Selskabet skal for hver enkel transaktion, eller for et samlet antal transaktioner, oplyse hvor meget som er overdraget til forbundne parter og oplyse mellem hvilke forbundne parter de er overdraget til.

Hvis der er tale om en løbende samhandel er det nok, at oplyse om den samlede omsætning for perioden, som skal dokumenteres. Den samlede omsætning skal dog stadig specificeres for hver enkel forbundet part. Det vil sige, at det skal altså fremgå af dokumentationen hvor stor omsætningen er for hvert enkelt koncernforbundet selskab.

Hvis der ikke er tale om løbende samhandel, som kan beskrives samlet, skal selskabet specificere overdragelsessummen på hver enkel transaktion i den periode som skal dokumenteres[[26]](#footnote-26).

Ad 4) Transaktioner i forhold til sammenlignelighedsfaktorerne

Selskabet skal beskrive de kontrollerede transaktioner i forhold til de fem sammenlignelighedsfaktorer. De frem sammenlignelighedsfaktorer er følgende[[27]](#footnote-27):

1. Produkters (varer, tjenesteydelser, aktiver, immaterielle aktiver mv.) egenskaber
2. En funktionsanalyse (funktioner, aktiver og risici)
3. Kontrakts vilkår
4. Økonomiske omstændigheder
5. Forretningsstrategi

De enkelte sammenlignelighedsfaktorer vil blive gennemgået yderligere nedenfor.

Formålet med, at selskabet skal beskrive deres transaktioner ud fra de fem sammenlignelighedsfaktorer, er fordi de skal danne grundlag for sammenlignelighedsanalysen som selskabet skal bruge når de skal redegøre for de anvendte sammenlignelige uafhængige transaktioner.

Beskrivelsen skal kun indeholde forhold af betydning for en armslængdevurdering. Øvrige forhold kan udelades. Dog skal det nævnes, at alle forhold af betydning, skal beskrives også selvom de ikke er en del af beskrivelsen af de fem sammenlignelighedsfaktorer jf. BEK nr. 42 af 24. januar 2006 § 5 stk. 6.

Anvendelsen af de enkelte sammenlignelighedsfaktorer afhænger af den prisfastsættelsesmetode som virksomheden har valgt.

- Produktets egenskab

Selskabet skal beskrive produktet egenskab, hvilket betyde, at selskabet skal beskrive hvad det er for et produkt/service de handler med. Det er vigtigt, at selskabet for beskrevet eventuelle forskelle i forhold til konkurrenten på lignende produkter hvis sådanne findes.

Handler selskabet med varer, er det bl.a. varens fysiske egenskaber, kvalitet, emballage, om der gives ekstra service eller garanti der skal beskrives.

Handler selskabet i stedet for med serviceydelser, skal selskabet beskrive hvad disse ydelser består i, således man kan søge efter sammenlignelige transaktioner.

Er der i stedet tale om handel med immaterielle aktiver er det vigtigt, at få defineret om der er tale om fx patent, varemærke eller goodwill. Endvidere kan det være relevant at få beskrevet kontraktens løbetid, rettighedernes beskyttelse og de forventede fordele ved brugen af aktivet. Desuden skal selskabet beskrive, om der er tale om salg eller brugsret af det immaterielle aktiv.

-Funktionsanalyse

En funktionsanalyse er et værktøj som bruges til, at beskrive og analysere funktionaliteten af hver juridisk enhed i en koncern. Med det menes, at man analyserer det enkelte selskabs funktioner, risici og aktiver. En god funktionsanalyse vil indeholde en konklusion vedrørende hvert selskab rolle i koncernen[[28]](#footnote-28).

Funktionsanalysen er en helt central del af dokumentationsmaterialet, den er derfor også som udgangspunkt den væsentligste sammenlignelighedsfaktor ved alle de avancebaserede prisfastsættelsesmetoder.

Analysen har til formål, at identificere de aktiviteter der har økonomisk betydning for selskabet. For eksempel kan den bruges til, at finde ud af, hvilke koncerninterne transaktioner der er af mindre økonomisk betydning, og på den baggrund kan udelades i analysen. Funktionsanalysen kan have fokus på det der skaber værdi for koncernen. Det er mindre vigtigt, at analysere administrative eller rutinepræget aktiviteter, end værdi skabende aktiviteter.

Som udgangspunkt skal en funktionsanalyse udarbejdes på en måde så den giver SKAT et klart indblik i hvordan funktionerne, risici og aktiver er fordelt mellem de enheder, som indgår i selskabets kontrollerede transaktioner.

OECD’s Transfer Pricing Guidlines indeholder ikke krav til hvordan en funktionsanalyse og dens konklusion skal udarbejdes, men nævner en rækker eksempler på forskellige funktioner som kan indgå:

* Design
* Produktion
* Montering
* Forskning og udvikling
* Serviceydelser
* Indkøb
* Distribution
* Salg og marketing
* Reklame
* Transport
* Finansiering
* Management (ledelse)

De vigtigste funktioner i et selskab bør analyseres. Hvilke funktioner som skal med er meget individuel fra selskab til selskab. Det er vigtigt, at det er den økonomiske betydning af funktionerne i relation til deres hyppighed, natur og værdi der er med.

Det er også vigtigt, at identificere de aktiver, som benyttes af partnerne i en koncernintern transaktion.

I beskrivelsen af aktiver skal det fremgå, hvilke parter der ejer og anvender de forskellige aktiver. De aktiver som har størst betydning for selskabet og dermed indtjeningen skal beskrives udførligt. Endvidere skal beskrivelsen indeholde en beskrivelse af arten og karakteren af de anvendte aktiver.

Især de immaterielle aktiver er relevante for analysen. Dette skyldes, at de immaterielle aktiver ofte repræsenterer en væsentlig værdi, og kan være af betydning for valg af transfer pricing metode.

Man skelner mellem to slags immaterielle aktiver. Trade intangibles og marketing intangibles.

Trade intangibles skabes ofte gennem forskning og udvikling, hvilket kan indebære store omkostninger og risici. Eksempler på trade intangibles kan være:

* Patenter
* Knowhow
* Mønstre
* Modeller
* Software

Eksempler på marketing intangibles kan være:

* Varemærker og varenavne
* Kundelister
* Distributionskanaler
* Unikke navne, symboler og billeder, som har markedsmæssig betydning i relation til salg af et produkt

Det skal desuden tydeligt fremgå af funktionsanalysen, hvem der har afholdt omkostninger, og haft risikoen i forhold til udvikling eller opbygning af de immaterieller aktiver, da denne enhed også skal have indtjeningen vedrørende aktivet. Derfor er det vigtigt, at funktionsanalysen oplyser om hvem i koncernen, der

* har udviklet aktiverne
* juridisk set ejer aktiverne
* har betalt for udviklingen af aktiverne
* bruger – eller har gavn af - aktiverne

Funktionsanalysen skal desuden indeholde en beskrivelse af de væsentligste risici, som hver af parterne i en kontrollerede transaktion påtager sig.

I OECD’s Transfer Pricing Guidlines fremgår det, at en funktionsanalyse ikke er komplet, medmindre man har en analyse med om risici. Dette skyldes, at fordelingen af risici vil påvirke den koncerninterne transaktion. Den part som påtager sig risikoen, skal derfor belønnes i form af et større forventet afkast.

Eksempler på typer af risici der skal medtages i funktionsanalysen kan være:

* Markedsrisici, fx udsving i omkostninger eller salgspris på grund af ændringer i efterspørgsel
* Risici vedrørende tab i forbindelse med investering
* Risici forbundet med succes eller fiasko ved investering i forskning og udvikling
* Lagerrisici på grund af ukurans mv.
* Finansielle risici som fx følger af svingninger i valutakurser og renter
* Kreditrisici
* Garantiforpligtelser
* Produktansvar
* Kapacitetsudnyttelse
* Operationelle risici i forhold til udnyttelse af administrative systemer

Allokeringen af risici mellem de koncernforbundne selskaber, vil ofte stemme overens med hvilket et af selskaberne der udøver kontrollen.

-Kontraktvilkår

Dokumentationen skal indeholde en beskrivelse af kontraktvilkårene i forhold til de kontrollerede transaktioner. Kontraktvilkårene omfatter en beskrivelse af alle væsentlige betingelse vedrørende fordelingen af forpligtelse, rettigheder, risici m.v. De kan omfatte specifikke leveringsbetingelser eller betalingsbetingelser, valutarisici, varelagerrisici m.v.

Endvidere skal dokumentationen indeholde en liste over skriftlige aftaler vedrørende de kontrollerede transaktioner jf. BEK nr. 42 af 24. januar 2006 § 8 stk. 1. Jf. BEK nr. 42 af 24. januar 2006 § 9 kan SKAT bede om at få udleveret de skriftlige aftaler hvorfor SKAT anbefaler, at der udarbejdes skriftlige aftaler ved koncerninterne handler med vare og tjenesteydelser således der efterfølgende ikke kan være tvivl om aftales indhold[[29]](#footnote-29).

-Økonomiske omstændigheder

Hvis to uafhængige handler sammen, vil prisen være afhængig af de markedsforhold, der er på det tidspunkt, handlen finder sted. Dokumentationen skal derfor indeholde en beskrivelse af de markedsmæssige forhold i forhold til de kontrollerede transaktioner.

Det er de markedsmæssige betingelser for selskabets primære forretningsområde der skal medtages i beskrivelsen. Har selskabet flere forretningsområder beskrives de markedsmæssige betingelser for hvert enkelt forretningsområde.

OECD’s Transfer Pricing Guidlines nævner en række forhold, der kan være relevante i denne henseende:

* Den geografiske placering af markedet
* Størrelsen på markedet
* Intensiteten af konkurrencen på markedet
* Forhandling position mellem køber og sælge
* Risiko forbundet med substituerende produkter eller ydelser
* Offentlige reguleringer på markedet
* Den generelle købekraft og omkostningsniveau på markedet
* Det markedsmæssige niveau
* Tid og sted for transaktionen

Samfundsøkonomiske forhold skal desuden også beskrives, hvis disse har betydning for armslængdevurderingen af de kontrollerede transaktioner.

-Forretningsstrategier

Forretningsstrategier er også meget relevante i forbindelse med sammenlignelighed, idet de kan have væsentlig indflydelse på prisfastsættelsen. Dette kan skyldes, at selskabet som sælger de samme produkter, kan have forskellige forretningsstrategier. Det kan eksempelvis være, at et selskab gerne vil konkurrere på prisen, for at forøge sin markedsandel, mens en anden måske indføre en ekstra garanti på det enkelte produkt.

I forbindelse med vurderingen af betydningen af forretningsmæssige strategier, er det vigtigt at fastlægge, hvilket koncernselskab som påtager sig risikoen for en strategi, og derved også skal afholde de omkostninger, og have den ekstra indtjening, som kan blive resultatet hvis strategien er en succes. Det er derfor vigtigt at dokumentationen indeholder en beskrivelse af de strategiske tiltag der har betydning for prisfastsættelsen.

De strategiske tiltag skal identificeres og beskrives, herunder

* målet med det strategiske tiltag
* hvordan målet søges nået
* hvilke overvejelser der er lagt til grund for de strategiske tiltag
* hvorfor og hvordan de strategiske tiltag påvirker priser og avancer

Har en virksomhed flere forskellige strategiske tiltag for de enkelte produkter og markeder skal disse beskrives enkeltvis.

Ad 5) Beskrivelse af Cost Contribution Arrangements - CCA

Har virksomheden indgået en/flere Cost Contribution Arrangements (omkostningsfordelingsaftaler) med koncernforbundne parter, skal disse beskrives og indgå som en del af dokumentationen jf. BEK nr. 42 af 24. januar 2006 § 5 stk. 5. Dokumentationskravet gælder både ved indtræden i en CCA, mens aftalen er gældende og når virksomheden udtræder eller CCA’en ophører.

Løbende bidrag og indskud til CCA skal værdiansættes til en værdi, som også uafhængige parter ville anvende i sammenlignelige situationer. Det er vigtigt, at værdien kan dokumenteres og det skal fremgå af den samlede dokumentation.

Herudover skal selskabet dokumentere den forventede værdi af CCA og det skal fremgå hvilken nytte selskabet har haft af at deltage.

6) Beskrivelse af andre forhold af betydning for en armslængdevurdering

Jf. BEK 42 af 24. januar 2006 § 5 stk. 6 kan selskabet hvis de vurderer, at der er andre relevante oplysninger som er helt central i forhold til armslængdevurderingen, beskrive disse forhold og lade dem indgå i dokumentationsmaterialet.

7) Transaktioner, der ikke skal dokumenteres

Selskabet kan ved enkeltstående uvæsentlige transaktioner godt være i den situation, at de ikke behøver dokumentere disse, men blot angive hvilke type transaktionen har jf. SKL § 3 B, stk. 5 og BEK af 24. januar 2006 § 3. SKAT skal dog have mulighed for, at spørge ind til transaktionen i forbindelse med en eventuel skattekontrol.

Der ligger ikke nogen fast grænse for hvor en transaktion er uvæsentlig, det vil altid være en konkret vurdering. Dog er det tiltænkt at gælde transaktioner, som ikke er den del af virksomhedens primære drift. Dette er dog ikke ens betydende med at transaktioner som vedrører den primære drift ikke ville kunne anses som uvæsentlige.

Transaktioner som vedrøre immaterielle aktiver vil som udgangs punkt aldrig anses som uvæsentlige lige meget hvor lille værdien af transaktionen er. Dette skyldes, at værdien af immaterielle aktiver ofte vil være forbundet med usikkerhed[[30]](#footnote-30).

### 3.3.4.3 Sammenlignelighedsanalyse (§6)

Jf. BEK nr. 42 af 24. januar 2006 § 6 skal dokumentationsmaterialet indeholde en sammenlignelighedsanalyse. Sammenlignelighedsanalysen skal sammen med beskrivelsen af koncernen og de kontrollerede transaktioner danne grundlag for, at SKAT kan vurdere om principperne for prisfastsættelse af de kontrollerede transaktioner stemmer overnes med armslængdeprincippet[[31]](#footnote-31).

Beskrivelsen af sammenlignelighedsanalysen skal indeholde følgende punkter jf. BEK nr. 42 af 24. januar 2006:

* En beskrivelse af prisfastsættelsen for de kontrollerede transaktioner (§ 6, stk. 2)
* En redegørelse for, hvorfor prisfastsættelsen er i overensstemmelse med armslængdeprincippet, herunder en beskrivelse af de anvendte sammenlignelige uafhængige transaktioner og en begrundelse for valget af metode (§ 6, stk. 2)
* Dokumentationen skal også indeholde oplysninger om fravalgte, mulige sammenlignelige transaktioner, ligesom et eventuelt fravalg skal begrundes. I den forbindelse skal virksomheden søge efter eventuelle sammenlignelige uafhængige transaktioner blandt egne transaktioner med uafhængige parter, og andre forbundne parters transaktioner med uafhængige parter (§ 6, stk. 3)

En databaseundersøgelse kan være en del af sammenlignelighedsanalysen, men det er ikke et krav. Men udarbejder selskabet en database undersøgelse skal denne vedlægges dokumentationen. SKAT kan herudover godt bede selskabet om, at udarbejde en databaseundersøgelse.

Sammenlignelighedsanalysen udarbejdes som udgangspunkt ved, at selskabet og de kontrollerede transaktioner sammenlignes med uafhængige virksomheders uafhængige transaktioner.

Når selskabet skal udarbejde deres sammenlignelighedsanalyse mellem de kontrollerede transaktioner og de ikke kontrollerede transaktioner skal det ske på baggrund af de fem sammenlignelighedsfaktorer (disse er gennemgået ovenfor under punkt 3.3.4.2)

Selskabet skal begrunde hvilken prisfastsættelsesmetode de vælge. Det anbefales, at selskabet vælger en af de 5 prisfastsættelsesmetoder som OECD anbefaler. Metoderne vil blive gennemgået nedenfor.

OECD har anbefalet 5 metoder til prisfastsættelse af de interne sammenhandler. Valg af hvilken metode man skal anvende, kommer blandt andet an på, hvilken funktionalitet hver part har i en koncernintern transaktion, hvor præcise resultater metoden giver, samt hvilke data der er til rådighed.

Figuren nedenfor giver en indledende oversigt over anvendelse af de 5 metoder.



Figur 3.3.4.3 De 5 OECD metoder[[32]](#footnote-32)

Det skal nævnes, at man godt kan anvende andre metoder end disse 5. Dog skal en anden metode, også tage udgangspunkt i armslængdeprincippet. Man skal være opmærksom på, at brugen af andre metoder end de 5 anbefalede, skal kunne forklares. Men det kan blive nødvendigt, hvis det er svært at finde sammenlignelige data, eller nok data til at anvende de 5 ovenstående metoder. Det kan skyldes, at der er tale om unikke transaktioner, eller hvis en branche er meget domineret af multinationale selskaber, så det er svært at finde transaktioner mellem uafhængige parter.

Når et selskab skal vælge, hvilken metode de skal anvende, kræver man ikke, at de skal analysere deres koncerninterne afregningspriser under alle metoder. De skal blot kunne dokumentere den metode de har valgt.

### 3.3.4.3.1 Den frie markedsprismetode (CUP-metoden)

Denne metode bygger på, at sammenligne prisen på vare/tjenesteydelser mellem interne koncernforbundne selskaber, med uafhængige parter under sammenlignelige forhold. Denne metode er den mest direkte metode, og bør anvendes, hvis der ligger tilstrækkelige sammenlignelige produkter. Hvis denne metode kan anvendes er det også den OECD foretrækker i forhold til andre[[33]](#footnote-33).

Det bedste grundlag for at sammenligne, er hvis en virksomhed på de samme vilkår sælger den samme vare eller tjenesteydelse, til både interne og eksterne parter.

Der findes to typer af frie markedspriser. Der findes den interne og den eksterne. En ekstern sammenligneligheds transaktion forgår mellem to uafhængige parter. Når der er tale om en ekstern fri markedspris er det vigtig at være opmærksom på, om der findes produkter, der er tilstrækkelige sammenlignelige. Følgende af to betingelser skal være opfyldt:

* Forskellen på eventuelle produkter skal ikke kunne påvirke prisen på det frie marked væsentlig.
* Hvis der er forskel, skal det så vidt det er muligt, kunne fortages regulering for, at eliminere de foreliggende forskelle.

En intern fri markedspris er en pris på baggrund af, at man kan sammenligne en transaktion mellem en intern og en uafhængig part. Salget fra koncernen til den eksterne part, vil være på armslængde vilkår, og vil kunne danne grundlag for transfer pricing prisen.

Hvis man anvender denne metode, vil man have stor fokus på en sammenligneligheds analyse, som vil have fokus på produktsammenlignelighed. Normalt er den interne fri marked pris mere sammenlignelig end den ekstern, hvilket skyldes, at man kender den ene part.

Når der er tale om den eksterne frie markedspris, skal man ofte regulere denne, for at kunne sammenligne. Dette skyldes, at hver spiller på et given marked vil prøve, at gøre deres produkter unikke, og derved skille sig ud og på den måde kunne tage en højere pris for deres produkter.

I forhold til brug af den frie markedsprismetode, forventer skattemyndigheder i større omfang, at skatteyderen undersøger tilstedeværelsen af interne frie markedspriser i koncernen på global plan.

Fordele ved brug af metoden[[34]](#footnote-34):

* Metoden har den store fordel, at det er den mest direkte metode, og at de armslængdepriser, som findes, anses for at være de mest pålidelige
* Metoden kan benyttes til at prisfastsætte både materielle og immaterielle aktiver samt ydelser
* Det er forholdsvis enkelt at dokumentere armslængdepriser ved anvendelse af metoden
* Analysen tager hensyn til begge parter i en transaktion

Ulemper ved brug af metoden[[35]](#footnote-35):

* Det er ofte ikke til at finde tilstrækkeligt sammenlignelige produkter, idet metoden kræver stor overensstemmelse mellem de varer og ydelser, der udveksles, fordi selv små produktforskelle ofte vil kunne have en væsentlig indflydelse på prisen på et produkt/ydelse
* Der mangler ofte sammenlignelige transaktioner

### 3.3.4.3.2 Videresalgsmetoden (RPM-metoden)

Videresalgsmetoden tager udgangspunkt i koncernens salg til en uafhængig part, altså koncernens kunder. Prisen på denne transaktion fratækkes en bruttoavance, som findes ved, at sammenligne med en vare hos en uafhængig distributør med tilsvarende funktioner og risici. Efter fradrag af bruttoavancen, kan det resterende beløb betragtes, som en armslængdepris. Den bruttoavance som den koncernforbundne virksomhed opnår, skal virksomheden bruge til at dække sine omkostninger til salg, markedsføring, administration m.v. samt opnå et overskud.

Når man ser på sammenlignelighed, så fokusere videresalgsmetoden på sammenlignelig funktionalitet, hvorimod produktsammenlignelighed ikke er i fokus. Begrundelsen for, at videresalgsprismetoden har dette fokus, skyldes at det antages, at det vil give nogenlunde samme bruttoavance, såfremt der udføres de samme funktioner. Så produktforskelle er ikke vigtige for prisen. Derimod er det vigtigt, at der ikke er branche forskelle, da forskellige brancher har forskellige overskudsgrader.

Som ved anvendelse af den fri markedsprismetode, så kan der ved anvendelse af videresalgsmetoden også her være interne og eksterne transaktioner til, at fastsætte armslængde niveauet for bruttoavancen. Og igen her, vil en handel mellem et koncerninternt selskab og en uafhængig part, være mere sammenlignelig end en transaktion mellem to uafhængige parter.

De typiske anvendelsesområder for videresalgsmetoden er salg, markedsføring og distribution og metoden anvendes typisk, hvor et selskab i koncernen videresælger sin produkter til en uafhængig part. Videresalgsprisen findes lettest, hvor produktet ikke ændres væsentligt før eller i forbindelse med videresalget.

Fordele ved brug af metoden[[36]](#footnote-36):

* Metoden er rimelig simpel og kan derfor give et forholdsvist præcis resultat
* Metoden kræver mindre lighed mellem de produkter, der overdrages, end den fri markedspris
* Metoden hører til blandt de fortrukne af OECD’s prisfastsættelsesmetoder

Ulemper ved brug af metoden[[37]](#footnote-37):

* Det kan være svært at finde sammenlignelige data på bruttoavanceniveau
* Metoden kan som udgangspunkt kun anvendes ved materielle aktiver
* Metoden er begrænset til primært at finde anvendelse, hvor der er tale om et salg eller distributionsvirksomhed
* Metoden er mindre velegnet for virksomheder, der i væsentligt omfang bidrager til den værdi skabende proces
* Der kan være forskel i regnskabspraksis i forhold til sammenligningsgrundlag
* Metoden er ensidig og ser dermed kun på den ene part i transaktionen

### 3.3.4.3.3 Kostpris plus metoden (Cost Plus Method)

Kostpris plus avancemetoden tager udgangspunkt i de omkostninger som en leverandør har afholdt i relation til en koncernintern transaktion. Disse omkostninger tillægges en passende procentdel, som til sammen udgør armslængdeprisen. Omkostningerne udgøres typisk af direkte og indirekte omkostninger.

Kostpris plus avancemetoden fokuserer i sammenlignelighedsanalysen mere på funktioner end på produktsammenlignelighed. Et af de problemer der kan opstå ved anvendelse af denne metode er, hvordan omkostningsbasen, som procenttillæg skal beregnes på grundlag af, skal defineres.

I OECD’s Transfer Pricing Guidelines nævnes, at det er vigtig at anvende et sammenligneligt procenttillæg på en sammenlignelig base[[38]](#footnote-38). Derudover nævnes det, at konsekvensen mht. definition af omkostninger samt sammenlignelighed er afgørende for, hvilken omkostningsbase der skal anvendes.

Metoden anvendes i produktions- og service selskaber, som leverer varer og tjenesteydelser til de koncernforbundne selskaber. Metoden bruges ofte ved kontraktproduktion og kontraktforskning.

Fordele ved brug af metoden[[39]](#footnote-39):

* Det er ikke nødvendigt med så tæt produktlighed som ved den fri markedsmetode
* Metoden anvendes i praksis af uafhængige parter til prisfastsættelse
* Metoden hører til blandt de fortrukne af OECD’s prisfastsættelsesmetoder

Ulemper ved brug af metoden[[40]](#footnote-40):

* Det kan være vanskeligt at finde sammenlignelige data på bruttoavanceniveau
* Der kan være vanskeligheder forbundet med allokering af indirekte produktions-omkostninger
* Der kan være problemer med fordeling af omkostningerne mellem de forbundne parter
* Metoden er ikke velegnet ved værdifulde immaterielle aktiver
* Metoden kan indebære et manglende incitament til at begrænse de omkostninger, der danne grundlag for tillægget af bruttoavance
* Der er ikke nødvendigvis en sammenhæng mellem omkostninger og markedspris
* Der kan være forskel i regnskabspraksis i forhold til sammenligningsgrundlaget
* Metoden er ensidig og ser dermed kun på den ene part i transaktionen

### 3.3.4.3.4 Avancefordelingsmetoden (Profit Split-metoden)

Avancefordelingsmetoden er en resultatbaseret prisfastsættelses metode, i modsætning til de ovenstående metoder, som alle er transaktionsbaseret. De resultatbaserede metoder bør kun anvendes, hvis ikke det er muligt at benytte de transaktionsbaserede metoder pålideligt. Dette kunne f.eks. være manglen på et pålideligt sammenligningsgrundlag.

Denne metode begynder med at identificere det samlede overskud af de kontrollerede transaktioner, som skal deles mellem produktionsselskabet og distributionsselskabet. Overskuddet deles mellem partnerne på grundlag af de økonomiske argumenter, der nærmer sig den fordeling, som uafhængige parter ville have fortaget. Når overskuddet skal fordeles, findes der to mulige tilgange til at fortage fordelingen:

1. Bidragsanalysen
2. Residualanalysen

Fordele ved brug af metoden[[41]](#footnote-41):

* Avancefordelingsmetoden er ikke i samme omfang afhængig af sammenlignelige transaktioner som de øvrige metoder, og kan derfor anvendes i de situationer, hvor der ikke kan identificeres sammenlignelige transaktioner mellem uafhængige parter
* Metoden indebærer, at alle de forbundne parter, der indgår i de kontrollerede transaktioner, bliver vurderet
* Der er ikke den store sandsynlighed for, at den ene part i transaktionen eksempelvis ender med ikke at have en fortjeneste på den kontrollerede transaktion, og den anden part en ekstrem avance

Ulemper ved brug af metoden[[42]](#footnote-42):

* Metoden er kun i begrænset omfang baseret på eksterne markedsdata og er derfor mere upræcis end de øvrige metoder
* Uafhængige parter fastlægger som udgangspunkt ikke de interne afregningspriser efter avancefordelingsmetoden
* Metoden kræver adgang til data vedrørende de udenlandske forbundne parter

Ad 1) Bidragsanalysen

Bidragsanalysen fordeler nettoresultatet mellem selskaberne ud fra hvilke risici de har påtaget sig, hvilken funktion de har udført, samt hvilke aktiver de besidder. Avancen fordeler herefter relativt ud fra, hvor meget der bidrages med af ovennævnte. Fordelingen skal tage udgangspunkt i, hvordan uafhængige selskaber ville have fordelt overskuddet, og skal såvidt muligt baseres på data fra transaktioner mellem uafhængige parter.

Ad 2) Residualsanalysen

Residualanalysen fortages i to faser. I første fase tildeles selskaberne et basisafkast svarende til, hvad de ville have opnået, hvis de havde handlet ved almindelige markedsforhold. Herefter fordeles det resterende overskud ud fra, hvad selskabet har bidraget med af eksempelvis immaterielle aktiver og lignende. Dette kan også fordeles på grundlag af forventet relativ forhandlingsstyrke, hvis dette er muligt.

### 3.3.4.3.5 Den transaktionsbestemte nettoavancemetode

Den transaktionsbestemte nettoavancemetode fordeler nettooverskuddet i forhold til en relevant basis f. eks. omsætning, omkostninger eller aktiver. Denne metode er den mest anvendte metode i praksis[[43]](#footnote-43). Dette skyldes, at det typisk kun kræver, at en af parterne til en koncernintern transaktion analyseres. Dette kan være en fordel, idet det kan være svært, at få adgang til oplysninger om koncernforbundne selskaber i andre lande.

Sammenlignelighedsanalysen set i forhold til den transaktionsbestemte nettoavance-metode fokuserer på funktioner. Et problem ved anvendelsen af denne metode, er at den kræver segmenterede regnskabsoplysninger.

Det vil altså sige, at alle indtægter og omkostninger som ikke vedrører den konkrete koncerninterne transaktion skal elimineres. Især på omkostningssiden kan det være svært at gøre rigtigt.

Fordele ved brug af metoden[[44]](#footnote-44):

* Der stilles ikke de samme krav til sammenlignelighed med hensyn til produktegenskaber og funktioner, aktiver og risici, som gælder for de traditionelle transaktionsbestemte metoder
* Der er ikke de samme problemer med at klassificere omkostninger eksempelvis som variable produktionsomkostninger eller faste kapacitetsomkostninger, når metoden anvender nettoavancer til prisfastsættelse

Ulemper ved brug af metoden[[45]](#footnote-45):

* Det kan være vanskeligt at henføre de omkostninger, der relaterer sig til den kontrollerede transaktion, ved opgørelse af nettoavancen
* Det kan være vanskeligt at fremskaffe de ønskede data vedrørende de uafhængige virksomheders sammenlignelige transaktioner
* Metoden er ensidig og ser dermed kun på den ene part i transaktionen

### 3.3.4.3.6 Eksempler på anvendelse af OECD’s metoder

I dette afsnit gives et eksempler på hvordan de 5 metoder anvendes og forskellen mellem metoderne.

Eksemplet forudsætter, at to selskaber i en koncern har følgende resultatopgørelser:



Den fri markedsprismetode fokuserer på prisen på varen eller tjenesteydelsen i koncerninterne transaktioner. I ovenstående eksempel er problemstillingen om prisen på 10.000 kr. for salget af varer mellem produktionsselskabet er sammenlignelige med hvad en uafhængig part ville betale.

Videresalgsmetoden fokuserer på distributionsselskabets bruttoavance. Ud af denne avance skal distributionsselskabet dække sine omkostninger samt opnå et passende resultat. Den bruttoavance som uafhængige parter med sammenlignelig funktionalitet opnår, vil være grundlaget for fastlæggelse af en passende bruttoavance. I eksemplet er distributionsselskabets bruttoavance 50% (10.000/20.000). Problemstillingen er så om denne bruttoavance er sammenlignelig.

Kostpris plus avancemetoden har fokus på det avancetillæg som produktionsselskabet tjener i tillæg til dets produktionsomkostninger. Armslængde prisen fastsættes ved at lægge dette avancetillæg til produktionsomkostningerne. Dette tillæg fremkommer ved at undersøge, hvilket tillæg uafhængige produktionsselskaber tjener. I dette eksempel får produktionsselskabet et avancetillæg på 100% ((10.000-5.000)/5.000). Det skal her vurderes om dette avancetillæg er på armslængdevilkår.

Avancefordelingsmetoden begynder med, at identificere det samlede overskud som skal deles mellem produktionsselskabet og distributionsselskabet. Normalt anvendes nettooverskuddet. Dette overskud deles derefter mellem parterne, på grundlag af de økonomiske argumenter som nærmer sig den fordeling uafhængige parter ville have fortaget. I eksemplet er overskuddet 8.000. Dette overskud vil kunne fordeles mellem parterne på grundlag af deres relative bidrag i værdikæden.

Den transaktionsbestemte nettoavancemetode fokuserer på den nettoavance som en skatteyder opnår fra en koncernintern transaktion i forhold til et beregningsgrundlag, dette kunne f. eks være afkast på aktiver, afkast i forhold til omsætning eller afkast i forhold til omkostninger. I eksemplet kunne distributionsselskabet beregne overskud i forhold til salg til kunder, hvilket ville give en overskudsgrad på 30% (6.000/20.000). Herefter skal man vurdere om denne overskudsgrad svarer til den overskudsgrad som uafhængige distributører opnår.

Det endelige metode valg skal begrundes, det skal fremgå af dokumentations materiale hvor denne metode er valgt. Uanset hvilket metode selskabet vælge til prisfastsættelse af de kontrollerede transaktioner, kan manglende data eller oplysninger om sammenlignelighedsgrundlaget give usikkerhed omkring resultatet. Det kan derfor anbefales, at man understøtter resultatet ved, at fortage en kontrol med en anden metode[[46]](#footnote-46).

### 3.3.4.4 Implementering af prisfastsættelsen (§7)

Selskaberne skal i deres transfer pricing dokumentation redegøre for hvordan de vil implementere principperne for prisfastsættelsen. Det betyder at selskaberne skal beskrive hvordan den løbende prisfastsættelse af kontrollerede transaktioner stemmer overens med den valgte prisfastsættelsesmetode som er anvendt til at dokumentere de kontrollerede transaktioner.

Grunden til, at selskaberne skal redegøre for implementeringen i deres dokumentation, er for at SKAT har en mulighed for, at vurdere om afregningsprisen rent faktisk er i overensstemmelse med de principper som er beskrevet i selskabet dokumentation.

Endvidere vil det være, at fortrække for SKAT, hvis også redegørelsen indeholder en beskrivelse af, hvordan og hvor ofte selskabet selv laver en opfølgning på om de priser de anvender på de kontrollerede transaktioner stemmer overnes med armslængdeprincippet. Dette giver også SKAT et indblik i om de valgte metoder er korrekt implementeret i selskabet[[47]](#footnote-47).

Foretages der justeringer af armslængdeprisen, skal disse justeringer også indgå i redegørelsen om implementering af prisfastsættelsen. Redegørelsen skal indeholde oplysninger om, at justeringerne er i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Selskabet skal oplyse om hvilke parter der er berørte er prisændringen samt hvor meget prisen er justeret[[48]](#footnote-48).

### 3.3.4.5 Skriftlige aftaler (§8)

Selskabet skal i dokumentationen vedlægge en liste oven eventuelle skriftlige aftaler som er indgået mellem de koncernforbundne parter vedrørende de kontrollerede transaktioner.

Er der indgået aftaler med myndigheder i andre lande skal disse aftaler også skrives på listen, dette gælder også hvis det er de forbundne parter som har indgået aftale, så længe den er om de kontrollerede transaktioner, skal den med. Er der indgået bindene aftaler med udenlandske myndigheder skal kopi af disse også fremgå af dokumentationsmaterialet[[49]](#footnote-49).

I aftaler mellem koncernforbudne parter fastlægges vilkårene for de kontrollerede transaktioner herunder parternes funktioner, aktiver og risici. Herudover beskrives prisfastsættelsesmoden og om der er indgået aftale om genforhandling.

Hvis ikke selskabet udarbejder skriftlige aftaler eller kontrakter skal de i dokumentationen stadigvæk redegøre for de aftalemæssige vilkår vedrørende de kontrollerede transaktioner[[50]](#footnote-50).

SKAT kan ved en skattekontrol bede om at få kopi af de skriftlige aftaler[[51]](#footnote-51), hvilket vil give dem et overblik over om de aftaler der er indgået er på armslængdevilkår.

### 3.3.4.6 Databaseundersøgelser

Sammenlignelighedsanalyse er et vigtigt element i en hver transfer pricing analyse. Formålet med at foretage en sammenlignelighedsanalyse er, at etablere en objektiv økonomisk reference bestående af data fra ukontrollerede transaktioner, eller uafhængige parter, med henblik på, at fortage en prisfastsættelse.

Sammenlignelighedsanalysen er tæt forbundet med valg af transfer pricing metode, og de kriterier der bliver anvendt i en sammenlignelighedsanalyse, hvilket skyldes, at det ofte er helt afgørende for valg at transfer pricing metode, hvor meget data der er til rådighed om uafhængige transaktioner.

I praksis udføres en sammenlignelighedsanalyse ofte i form af en databaseundersøgelse med henblik på, at identificere oplysninger om nettoavancer for uafhængige virksomheder med samme funktionalitet, som den koncernforbundne virksomhed som sammenlignelighedsanalysen vedrører.

Sammenlignelighedsanalysen er et helt centralt område, når man taler om transfer pricing. Det er meget vigtigt hvilke oplysninger der er tilgængelige, det er også på dette område den egentlige konflikt mellem skattemyndighederne og koncernerne findes. I transfer pricing sager er det helt afgørende nemlig, om man har valgt de korrekte udsøgningskriterier i databaseundersøgelsen.

I en del lande kræves ikke, at man i forbindelse med udarbejdelsen af sin transfer pricing dokumentation udarbejder en databaseundersøgelse. Men selvom det ikke er et krav, kan det være til selskabernes fordel, at udarbejde en databaseundersøgelse med gode udsøgningskriterier som en vigtig del i en koncerns transfer priscing politik.

Det skal dog nævnes, at det ikke er enhver form for databaseundersøgelse der bliver accepteret, da man ikke har været klar over hvad den korrekte måde er for udarbejdelsen af en databaseundersøgelse og hvordan en konkret resultat fremkommer.

Grundet den store usikkerhed for hvordan en databaseundersøgelse skal udarbejdes, har OECD i maj 2006 offentliggjort udkast til en rapport. Rapporten behandler en lang række emner vedrørende sammenlignelighedsanalyse. Et af emnerne drejer sig om udvælgelsen af sammenlignelige selskaber i databaser. OECD foreslår at følgende 10 punkter følges:

1. Overordnet analyse
2. Fastlæg hvilke år der skal omfattes
3. Gennemgå de koncerninterne transaktioner, som skal undersøges, for at identificere relevante faktorer, der kan have indflydelse på valget af transfer pricing metode og sammenlignelighedsanalysen
4. Undersøg eventuelle interne sammenlignelige transaktioner. Om nødvendigt træffes beslutning om at søge efter eksternt sammenlignelighedsgrundlag
5. Fastlæg, hvilke informationskilder for eksternt sammenlignelighedsgrundlag, der er til rådighed, og hvor brugbare og pålidelige disse kilder er
6. Vælg den relevante transfer pricing metode og, afhængig af metodevalget, det relevante nøgletal
7. Identificer mulige sammenlignelige transaktioner eller selskaber på grundlang af pkt. 3 samt OECD’s 5 sammenlignelighedsfaktorer
8. Foretag justeringer med henblik på at forbedrede sammenligneligheden
9. Fortolkning af databasematerialet, herunder fastlæggelse af et armslængdeinterval
10. Implementering af processer, herunder opdatering af datamateriale

Det der er vigtigt i forbindelse med anvendelse af database er, hvordan søgningen er fortaget, og hvordan den er dokumenteret. Søgestrategien og de beslutninger der er foretaget undervejs, bør derfor forklares og dokumenteres således, at det er muligt, at efterprøve søgningen på et senere tidspunkt.

I Danmark er der ikke krav til selskaberne om at de skal udarbejde en databaseundersøgelse. Selskaberne kan kun blive pålagt dette hvis SKAT beder om det i forbindelse med en skattekontrol. Selskabet har mellem 60-90 dage til at udarbejde en databaseundersøgelse[[52]](#footnote-52)

### 3.3.4.7 Supplerende materiale

Hvis ikke SKAT i forbindelse med en skattekontrol er blevet overbevist om at armslængdeprincippet overholdes kan de bede om supplerende materiale[[53]](#footnote-53). Ved selskaber som for eksempel sælger vare til et andet selskab i koncernen og der i forbindelse med købet indgår en service aftale, kan SKAT bede selskaber om at redegøre for den nytteværdi af service aftalen som det købende selskab har købt. Af det supplerende materiale skal det fremgå om en uafhængig part også ville have valgt at betale ekstra for at få denne service aftale.

Herudover kan SKAT også bede om supplerende materiale i form af mødereferater eller bestyrelsesprotokoller. SKAT vil på baggrund af det supplerende materiale, kunne danne sig et bedre indtryk af selskabet, og vil derfor være i stand til bedre, at vurdere om armslængdeprincippet er overholdt.

Alt dokumentationen samt supplerende materiale skal udarbejdes på dansk, norsk, svensk eller engelsk[[54]](#footnote-54). Hvis ikke materialet er udarbejdet på et af disse sprog kan SKAT i forbindelse med en skattekontrol godt bede selskabet om at fået et givent dokument oversat.

### 3.3.5 EU transfer pricing dokumentation

Hvis man er koncernforbundet med selskaber i EU kan man vælge, at udarbejde dokumentationen som en EU transfer pricing dokumentation jf. dokumentbekendtgørelsen § 11, stk. 1. Det er frivilligt for en koncern, om den vil udarbejde dokumentation som en EU transfer pricing dokumentation. Vælger koncernen at udarbejde en EU transfer pricing dokumentation, skal den som udgangspunkt omfatte alle EU selskaberne og bør række over en flerårig periode, således man får kontinuitet i koncernens transfer pricing politik.

En EU transfer pricing dokumentation består af to dele, en fællesdokumentation og en landespecifik dokumentation, som så tilsammen udgør den samlede dokumentationen for kon[[55]](#footnote-55)cernen.

### 3.3.5.1 Fællesdokumentation

Fællesdokumentationen er en overordnet dokumentation med ensartede oplysninger, som er relevante for alle koncernens selskaber i EU.

Nedenstående punkter skal indgår i en EU transfer pricing dokumentation[[56]](#footnote-56):

* En general beskrivelse af aktiviteterne og forretningsstrategien, herunder ændring af forretningsstrategien i forhold til det foregående skatteår.
* En general beskrivelse af den multinationale koncerns organisatoriske, juridiske og operationelle struktur.
* 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, det vil sige en beskrivelse af transaktionsstrømmen af materielle og immaterielle aktiver, tjenester og finansielle elementer, faktureringsstrømmen og transaktionsstrømmenes beløb og mængde.
* En general beskrivelse af funktioner og risici, og en beskrivelse af ændring i funktioner og risici i forhold til foregående skatteår
* En liste over immaterielle aktiver 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.
* En liste over aftaler om omkostningsfordeling, forhåndsaftaler om metoder for interne afregningspriser og afgørelser om forskellige aspekter af interne afregningspriser, såfremt de finder anvendelse på EU baserede koncernenheder
* En erklæring hvori hver enkel national skattepligtig forpligter sig til at levere supplerende oplysninger på anmodning og inden for en passende frist i overensstemmelse med nationale regler.

I praksis skal indholdet af punkterne tage hensyn til det enkelte selskab og dens kontrollerede transaktioners kompleksitet. Det vil sige, at dokumentationen kun skal indeholde en beskrivelse af de punkter som er relevant for koncernen. Har en koncern ingen immaterielle aktiver skal der/kan der i dokumentationen ikke fremgå noget om dem.

Det er altid en konkret vurdering. Selskabet skal beskrive de punkter som er relevante og som gør SKAT i stand til at vurdere om armslængdeprincippet er overholdt.

### 3.3.5.2 Landespecifik dokumentation

Den landespecifikke dokumentation indeholder en mere specifik dokumentation som kun vedrørende det enkelte selskab i det land selskabet er repræsenteret.

Koncernen vil kunne flytte nogle af punkterne fra den landespecifikke dokumentation op til fællesdokumentationen, hvis man kan beskrive nogle punkter samlet for koncernen. Dog er betingelsen for dette, at detaljeringsgraden skal være den samme, som hvis den stod beskrevet under den landespecifikke dokumentation.

Der skal under den landespecifikke dokumentation udarbejdes følgende[[57]](#footnote-57):

* En detaljeret beskrivelse af selskabet, herunder en beskrivelse af hvilken aktiviteter de har samt hvilken forretningsstrategi de anvender
* En beskrivelse af de landespecifikke kontrollerede transaktioner
* En redegørelse for valg af og anvendelse af prisfastsættelsesmetode, det vil sige en beskrivelse som begrunder hvorfor man har valgt en bestemt metode og hvordan den er blevet anvendt.
* Relevante oplysninger om eventuelle interne og eksterne sammenlignelige transaktioner.
* En beskrivelse af implementeringen og anvendelse af den koncerninterne transfer pricing politik.

At der er sammenfald mellem den landespecifikke dokumentation og dokumentationsbekendtgørelsen er ikke overraskende, da der er tale om oplysninger som er helt centrale for en vurdering af, om der er handlet på markedsvilkår, og som også er i overensstemmelse med OECD’s Transfer Pricing Guidlines.

For Danmark gælder det, at hvis virksomheden har valgt, at udarbejde en EU transfer pricing dokumentation skal de beskrivelser og analyser som fremgår af dokumentations-bekendtgørelsen §§ 4-8 medtages i fællesdokumentation eller den landespecifikke dokumentation for Danmark[[58]](#footnote-58).

Udarbejder koncernen en EU transfer pricing dokumentation skal hele denne fremlægges for SKAT i forbindelse med en eventuel skattekontrol. Selskabet kan ikke kun fremlægge de informationer som er omfattet af BEK nr. 42 af 24. januar 2006 §§ 4-8, men skal fremlægge hele EU transfer pricing dokumentationen.

I overensstemmelse med dokumentationsbekendtgørelsens § 2, stk. 3, vil fællesdokumentationen og den landespecifikke dokumentation kunne udarbejdes på dansk, norsk, svensk eller engelsk.

I Danmark vil en EU transfer pricing dokumentation være omfattet af den normale regel om, at dokumentationen skal kunne indsendes med en frist på 60 dage.

### 3.3.6 Perspektivering til BEPS action 13 samt lovforslag nr. L 46

OECD og G20 landende indledte i 2013 et projekt der skulle modvirke flytning af overskud mellem selskaber i en koncern[[59]](#footnote-59). Et af projekter er BEPS action plan 13 som omhandler transfer pricing dokumentation.

Man ønsker at øge gennemsigtigheden for skattemyndigheder og på den måde sikre, at multinationale koncerners overskud beskattes der hvor den økonomiske aktivitet som skaber overskuddet er.

Det opdaterede kapitel V fra OECD indeholder nye standarder for transfer pricing dokumentation. Transfer pricing dokumentationen skal opdeles i tre dele[[60]](#footnote-60):

1. En masterfil
2. En lokal fil
3. Land-for-land rapport

Masterfilen, som også kan kaldes en fællesdokumentation, skal indeholde en beskrivelse af den globale virksomhedsdrift herunder specifikt beskrive immaterielle aktiver og finansielle aktiviteter. Beskrivelsen skal endvidere indeholde en beskrivelse af fordelingen af indkomst globalt set. Denne beskrivelse skal være til rådighed for de relevante landes skattemyndighed. Man kan altså inddele den ønskede information indtil 5 kategorier[[61]](#footnote-61):

1. Det multinationale selskabs organisatoriske struktur
2. En beskrivelse af den/de multinationale selskaber
3. En beskrivelse af det multinationale selskabs immaterielle aktiver
4. En beskrivelse af det multinationale selskabs finansielle aktiviteter
5. En beskrivelse af det multinationale selskabs finansielle og skattemæssige position

De nye krav vil kræve, at de multinationale selskaber indsamler en del mere information end de tidligere har været vant til.

Lokalfilen, som også kan kaldes en landespecifikke dokumentation, skal indeholde en detaljeret beskrivelse af de kontrollerede transaktioner for hvert selskab i koncernen. Herudover skal den indeholde en funktionsanalyse[[62]](#footnote-62). Lokalfilen skal supplere informationen som er givet i masterfilen.

Land-for-land rapporten som er tredje del af dokumentationen og som er den ”nye” del skal indeholde en beskrivelse af en multinational koncerns fordeling af indkomst og betalte skatter, samt en beskrivelse af hvor den økonomiske aktivitet forgår inden for koncernen[[63]](#footnote-63).

Herudover skal land-for-land rapporten indeholde oplysninger om følgende[[64]](#footnote-64):

1. Samlede landespecifikke oplysninger om koncernens omsætning
2. Overskud før skat
3. Betalt selskabsskat
4. Beregnet selskabsskat undtagen hensættelse til udskudt skat
5. Antal fuldtidsbeskæftigede
6. Vedtaget kapital
7. Overført resultat
8. Materielle aktiver udover likvider

Oplysninger skal gives pr. selskab og uden nogen form for elimineringer.

Land-for land rapporten regler gælder for multinationale selskaber med en konsolideret omsætning på 750 mio. EUR eller over, for det foregående år end rapporten vedrører. Denne beløbsgrænse er ikke gældende for masterfilen eller lokalfilen, her er det op til de enkelte lande, at fastsætte grænser for hvornår man er underlagt disse dokumentationskrav[[65]](#footnote-65).

De første land-for-land rapporter indføres med virkning fra 01.01.2016 og frist for indlevering af data er senest 12 måneder efter årets afslutning, det vil altså sige senest 31.12.2017[[66]](#footnote-66).

Endvidere skal land-for-land rapporten gerne give skattemyndighederne yderligere information end hidtil og på den måde gøre dem i stand til at vurdere transfer pricing risici, herudover skulle det gerne blive lettere for skattemyndighederne, at kontrollere om koncernen har flyttet indkomst.

Som udgangspunkt skal det ultimative moderselskab i den multinationale koncern udarbejde land-for-land rapporten og indrapportere denne til skattemyndigheden i det land selskabet er hjemhørende i. Herefter vil skattemyndigheden i dette land automatisk skulle udveksle land-for-land rapporten til de øvrige skattemyndighede i de lande hvor koncernen opererer[[67]](#footnote-67).

I Danmark har man allerede taget de nye retningslinjer fra OECD til sig, da der den 10. november 2015 blev fremsat et nyt lovforslag nr. L. 46 som vedrører implementeringen af de nye regler fra OECD. Dette lovforslag forslår at der i SKL § 3B indsættes ny bestemmelse i stk. 10-16 som omhandler den nye land-for land rapportering.

Lovforslaget har til formål, at forpligtet de store danske multikoncerner til, at indgive en land-for-land rapport hvert år. Jf. SKL § 3B stk. 10 skal selskaber som konsolideret har en omsætning på over 5,6 mia. kr. udarbejde en land-for-land rapport. Omsætningsgrænsen på 5,6 mia. kr. svare ca. til omsætningsgrænsen på 750 mio. EUR som fremgår af OECD’s retningslinjer.

Ser man bort fra land-fra-land rapporten, er kravene til dokumentationen i den nye OECD standard meget lig de krav Danmark i dag allerede stille til dokumentationen. Der er dog nye tiltag, blandt andet er det fremadrette et krav at fællesdokumentationen skal indeholde oplysninger og skatteaftaler, immaterielle aktiver og finansiering hvorfor det forventes, at de Danske transfer pricing dokumentationsregler skal tilpasses.

Ifølge bemærkningerne til lovforslag L. nr. 46 forventes det, at tilpasningerne til dokumentationskravene vil ske ved, at man ændre den nuværende bekendtgørelse BEK 42 af 24. januar 2006. Ændringen i bekendtgørelsen vil fremover gøre det obligatorisk for selskaberne, at anvende fællesdokumentationen og landedokumentationen. Herudover vil de nye krav til skatteaftaler, immaterielle aktiver og finansiering også blive obligatorisk da de indgår som en del af fællesdokumentationen.

Herudover vil land.for-land rapporten blive indført, bestemmelserne vil rame koncerner som konsolideret set har en omsætning på 5,6 mia. kr. er derover. Det antages dog kun, at det er mellem 10-15% af de multinationale koncernen globalt, som vil blive ramt af rapporteringsreglerne[[68]](#footnote-68).

Som det fremgår af ovenstående har Danmark lagt op til, at implementere de nye retningslinjer fra OECD. Man ligger op til, at den internationale standard skal følges, således kravene til de skattepligtige er ens med retningslinjerne fra OECD. Dette bør også gøre det lettere for selskaberne.

Det vil i fremtiden kræve en del mere af selskaberne at udarbejde en transfer pricing dokumentation også selvom selskabet ikke bliver omfattet af reglerne for at indgive en land-for-land rapport. Selskabets dokumentation skal nu deles op i to dele, samt der er kommet krav til oplysninger om skatteaftaler, immaterielle aktiver og finansiering til. Disse oplysninger skal indhentes for hvert selskab i koncernen, også selvom man ikke har kontrollerede transaktioner med dem, da disse oplysninger er en del af den nye fællesdokumentation (masterfil).

Har selskaberne tidligere været vant til at udarbejde en EU transfer Pricing dokumentation er forskellen over til de nye tiltag mindre idet man i forvejen så er vant til en to-delt-dokumentation.

Bliver man omfattet af reglerne om at indlevere en land-for-land rapport kræver dette en del af koncernen da der skal indhentes en masse ny information som tidligere ikke har været nødvendigt. Har koncernen selskaber i mange lande kræver det en del af det ultimative moderselskab at indhente alt den fornødne information inden for 12 måneder fra regnskabsårets afslutning.

Indsendes land-for-land rapporten ikke rettidigt, eller slet ikke vil selskaberne blive straffet med de sanktioner som er gældende i de enkelte lande. I Danmark foreslås det, at selskaber straffes efter de gennerelle sanktioner i skattekontrolloven og særligt bestemmelserne i SKL § 17, stk. 3 hvis ikke land-for-land rapporten indsendes eller hvis der er givet urigtige eller vildledende oplysninger[[69]](#footnote-69).

# dokumentationspligt Norge og sverige

I dette kapitel vil transfer pricing reglerne for Norge og Sverige, med fokus på dokumentationskravet, blive gennemgået og analyseret. Både Danmark, Norge og Sverige har gennem en årerække haft stor fokus på transfer pricing og i 2005 -2007 indførte landene omfattende transfer pricing regler[[70]](#footnote-70).

## 4.1 Norge

I 2007 indførte det norske parlament nye regler vedrørende transfer pricing dokumentation. Der blev endvidere indført krav om at selskaberne sammen med selvangivelsen skal indsende oplysninger om koncerninterne transaktioner[[71]](#footnote-71).

### 4.1.1 Oplysningspligt

Oplysningspligten er obligatorisk for skattepligtige som har kontrollerede transaktioner som overstiger 10 mio. NOK (7.798.000 kr., omregnet med kursen 09.12.15) og hvor summen af koncerninterne gæld overstiger 25 mio. NOK (19.495.000 kr., omregnet med kursen 09.12.15)[[72]](#footnote-72).

### 4.1.2 Dokumentationspligt

Dokumentationspligten er gældende for selskaber som er underlagt bestemmende indflydelse eller som udøver bestemmende indflydelse overfor andre selskaber. Det er både den direkte og indirekte kontrol, som dækker både de rent norske transaktioner og de grænseoverskridende. Herudover er udenlandske selskaber som er skattepligtige til Norge (faste driftssteder) også omfattet af dokumentationspligten.

Små og mellemstore selskaber kan undgå dokumentationspligten hvis de på konsolideret basis har:

* Under 250 medarbejdere og enten har
* En salgsomsætning på under 400 mio. NOK (311.920.000 kr., omregnet med kursen 09.12.15), eller
* En balancesum på under 350 mio. NOK (272.930.000 kr., omregnet med kursen 09.12.15)[[73]](#footnote-73)

Selskaberne skal indsendes deres transfer pricing dokumentation indenfor 45 dage efter anmodning fra skattemyndighederne[[74]](#footnote-74).

### 4.1.3 Manglende overholdelse af oplysningspligt og dokumentationspligt

Der findes ingen specifikke transfer pricing bødekrav. Dog er de almindelige bødekrav gældende. Bøderne er som udgangspunkt sat til 30% af den skattemæssige regulering, men kan under særlige omstændigheder sættes ned til 15% eller forhøjes til 60%.

### 4.1.4 Dokumentationens indhold

Dokumentationen i Norge skal indeholde følgende[[75]](#footnote-75):

* En beskrivelse af koncernens ejer struktur og den geografiske placering
* En beskrivelse af koncernens operationelle struktur
* En kort historisk beskrivelse af koncernens aktivitet og eventuelle omstruktureringer
* En beskrivelse af branchen
* En beskrivelse af væsentlige ændringer i koncernen i det pågældende år
* Finansielle nøgletal for de seneste tre år, herunder en forklaring på eventuelle underskud
* En beskrivelse af arten og omfanget af de kontrollerede transaktioner i året, herunder med fokus på de fem sammenlignelighedsfaktorer
* En funktionsanalyse
* En beskrivelse af valg af prisfastsættelsesmetode
* En sammenlignelighedsanalyse
* Kopi af skriftlige aftaler med relevans for de kontrollerede transaktioner
* En beskrivelse af enhver immateriel transaktion

Dokumentationen skal udarbejdes på norsk, dansk, svensk eller engelsk.

### 4.1.5 Perspektivering til de danske regler

Både Danmark og Norge har indført regler vedrørende oplysningspligt og dokumentationspligt.

Selskaber som er omfattet af oplysningspligten, skal i både Danmark og Norge sammen med selvangivelsen indsende oplysninger om kontrollerede transaktioner. I Danmark bliver flere selskaber omfattet af oplysningspligten end i Norge. Det skyldes, at beløbsgrænsen for hvor mange kontrollerede transaktioner man må have, før man bliver omfattet, er 2,8 mio. kr. lavere i Danmark end i Norge.

Begge lande har også en undtagelses grænse for hvornår man kan undgå at udarbejde dokumentation. Her har begge lande krav til, at selskabet konsolideret set skal have under 250 beskæftigede. Herefter har Danmark igen strammere krav, da både omsætningstal og samlet balancesum er noget lavere end i Norge.

Selvom om både Danmark og Norge har regler om oplysningspligt og dokumentationspligt er grænserne for hvornår man er omfattet forskellige fra hinanden. I Danmark bliver flere mindre selskaber omfattet af reglerne end i Norge.

Selve kravene til indholdet i dokumentationen som skal udarbejdes ligner hinanden og lever op til de gældende anbefalinger fra OECD.

Danmark har indført straf i form af bøde hvis selskaberne har en manglefuld dokumentation eller slet ikke har udarbejdet en dokumentation. Norge derimod har ingen specifik transfer pricing bøder, her gælder blot de almindelige skattebøder.

Ud fra ovenstående kan det konkluderes, at Danmark har stramme krav for hvornår selskaber skal forholde sig til deres kontrollerede transaktioner, samt hvornår de skal udarbejde en transfer pricing dokumentation. Derudover bliver selskaberne straffet med bøde hvis ikke de har dokumentationen i orden også selvom det ikke resulterer i en forhøjelse af indkomsten[[76]](#footnote-76).

## 4.2 Sverige

I 2006 vedtog det svenske parlament et nyt lovforslag, som skulle forhindre økonomisk kriminalitet og skatteunddragelse. Ifølge det nye lovforslag blev internationale selskaber forpligtet til, at udarbejde transfer pricing dokumentation ved grænseoverskridende koncerninterne transaktioner[[77]](#footnote-77).

### 4.2.1 Oplysningspligt

I Sverige er der ikke krav om, at selskaberne sammen med selvangivelsen skal indsende oplysninger om kontrollerede transaktioner.

### 4.2.2 Dokumentationspligt

Dokumentationspligten er gældende for transaktioner mellem associerede virksomheder. Transaktioner med faste driftssteder er ikke omfattet af dokumentationspligten[[78]](#footnote-78)

Der gælder ingen lempelse for små og mellemstore selskaber, dog er der for selskaber med transaktioner af mindre værdi en lempelse i kravet til dokumentationen. Definitionen af mindre værdi er følgende[[79]](#footnote-79):

* Transaktioner vedrørende salg eller køb af varer med en markedsværdi på maksimalt 630 basic amounts pr. koncern. Dette svare til ca. 27 mio. SEK (21.756.600 kr., omregnet med kursen 09.12.15).
* Andre transaktioner med en markedsværdi på maksimakt 125 basic amounts pr. koncern. Dette svare til ca. 5 mio. SEK (4.029.000 kr., omregnet med kursen 09.12.15)

Transaktioner der vedrører salg af immaterielle aktiver er ikke omfattet af reglerne om begrænset dokumentationspligt uanset beløbets størrelse.

Selskaberne skal indsendes deres transfer pricing dokumentation når de svenske myndigheder anmoder om det. Dokumentationen skal ikke indsendes til de svenske myndigheder årligt, men dokumentationen skal være til rådighed senest på datoen for indlevering af selskabets selvangivelse[[80]](#footnote-80).

### 4.2.3 Manglende overholdelse af oplysningspligt og dokumentationspligt

Der findes ingen specifikke transfer pricing bødekrav. Dog er de almindelige bødekrav gældende. Bøderne spænder fra 10% - 40% af det beløb der vedrører indkomstreguleringen[[81]](#footnote-81).

### 4.2.4 Dokumentationens indhold

Dokumentationen i Sverige skal indeholde følgende[[82]](#footnote-82):

* En beskrivelse af selskabet, dens organisation og aktiviteter
* En beskrivelse af arten og omfanget af de kontrollerede transaktioner
* En funktionsanalyse
* En beskrivelse af valg af prisfastsættelsesmetode
* En sammenlignelighedsanalyse
* Kopi af skriftlige aftaler med relevans for de kontrollerede transaktioner

Dokumentationen skal udarbejdes på svensk, dansk, norsk eller engelsk.

Skattepligtige som er omfattet af reglerne for at udarbejde en forenklet dokumentation skal udarbejde følgende[[83]](#footnote-83):

* En beskrivelse af koncernens juridiske og organisatoriske struktur
* En beskrivelse af andre deltagere i koncerninterne transaktioner og information om dennes selskab
* En liste over alle transaktioner samt oplysninger om transaktionernes type, størrelse og værdi
* Beskrivelse af prisfastsættelsesmetode
* Beskrivelse af sammenlignelige transaktioner, hvis der er opstået sådanne

Som det kan ses ud fra de to regelsæt undgår man for at udarbejde en funktionsanalyse samt en sammenlignelighedsanalyse hvis man er omfattet af reglerne for at udarbejde en forenklet dokumentation.

### 4.2.5 Perspektivering til de danske regler

Der er en del forskelle på reglerne i Danmark og Sverige.

I Sverige har man ikke indført nogen oplysningspligt i forbindelse med selvangivelsen, hvilet man har i Danmark. Her skal selskaber med kontrollerede transaktioner på over 5 mio. kr. giver oplysninger om de kontrollerede transaktioner.

Både Sverige og Danmark har indført krav vedrørende dokumentationspligten. I Sverige er faste driftssteder og indenlandske transaktioner ikke omfattet reglerne som de er i Danmark.

I Sverige findes der ingen undtagelse for små og mellemstore selskaber for hvornår de kan undgå at udarbejde en transfer pricing dokumentation som der gør i Danmark. I Sverige har man i stedet indført en lempelse til dokumentation hvis man har transaktioner af mindre værdi.

Selve kravene til indholdet i dokumentationen som skal udarbejdes ligner hinanden og lever op til de gældende anbefalinger fra OECD.

Danmark har indført straf i form af bøde hvis selskaberne har en manglefuld dokumentation eller slet ikke har udarbejdet en dokumentation. Sverige derimod har ingen specifik transfer pricing bøder, her gælder blot de almindelige skattebøder.

Ud fra ovenstående kan det konkluderes, at Danmark stiller flere krav da selskaberne har også bliver oplysningspligtige. Herudover er flere omfattet af reglerne, da de omfatter både fast driftssteder og indenlandske transaktioner. Derudover bliver selskaberne straffet med bøde hvis ikke de har dokumentationen i orden også selvom det ikke resulterer i en forhøjelse af indkomsten[[84]](#footnote-84).

I Sverige har man strammere regler når det kommer til udarbejdelse af dokumentation, her bliver flere pålagt at udarbejde denne da de ikke har en undtagelses regel.

# analyse og sammenfatning

Opgaven har haft til formål at fastlægge hvilke gældende regler og vedledninger der ligger til grund for dokumentationskravet i Danmark. Herudover at sammenholde reglerne til dokumentation med regler i Norge og Sverige.

## 5.1 Konklusion

Transfer pricing lovgivningen i Danmark indført i 1998, herfra er transfer pricing kun blevet mere og mere aktuelt. SKAT prøver via lovgivningen at forhindre, at indkomst som er genereret i Danmark flyttes ud af landet til lande med lavere beskatning.

I Danmark har selskaberne oplysningspligten jf. SKL § 3B. Selskaberne er i forbindelse med selvangivelsen forpligtet til, at angive oplysninger om de kontrollerede transaktioner, hvis disse over stiger 5 mio. kr. Ved indførsel af oplysningspligten har SKAT fået mulighed for, at se hvilke selskaber så har væsentlige kontrollerede transaktioner.

Endvidere har Danmark også dokumentationspligt for kontrollede transaktioner jf. SKL § 3B. Danmark har dog indført regler om begrænset dokumentationspligt for små og mellemstore selskaber.

Kravene til udformningen af dokumentationen er beskrevet i BEK nr. 42 af 24. januar 2006 og indeholde 5 hovedpunkter, som ligger til grund for SKAT’s vurdering af hvorvidt armslængdeprincippet er overholdt. Herudover har SKAT udarbejdet en juridisk vejledning, som løbende opdateres, og som gennemgået kravene i bekendtgørelsen mere detaljeret.

Man har i Danmark også mulighed for, at udarbejde en EU transfer pricing dokumentation. Denne gør at dokumentationen er ensartede i hele koncernen. EU transfer pricing dokumentationen er opdelt i to dele, og kræve både en fælles dokumentation for hele koncernen, og en landedokumentation for de enkelte lande, som skal supplere fællesdokumentationen. Denne mulighed for at udarbejde dokumentationen kan spare selskaberne for noget tid, da oplysninger om koncernen som helhed kun skal udarbejdes en gang.

Da der landende imellem er store forskelle i udformningen af dokumentationen, har dette medvirket til, at man fra OECD og G20 landendes side har ønsket, at få en mere ensartet dokumentation på tværs af landende. Desuden skulle dette også øge gennemsigtigheden for skattemyndigheder og gøre det lettere for dem, at vurdere eventuelle risici ved transfer pricing.

De nye standarder fra OECD ligger sig tæt op af den EU transfer pricing dokumentation som man kender i dag. Den væsentligste forskel er, at det går fra at være en to-delt-dokumentation til at være en tre-delt-dokumentation. Det tredje punkt i dokumentationen er en land-for-land rapport som skal indleveres af de helt store multinationale koncerner med en omsætning på 750 mio. EUR.

I Danmark har man allerede taget de nye standarder til sig og har udarbejdet et lovforslag. I lovforslaget forslås de nye regler fra OECD implementeret. Derudover er det hensigten at bekendtgørelsen skal opdateres således at selskaberne fremadrette skal udarbejde en fællesdokumentation og en landedokumentation.

For de selskaber som skal udarbejde en land-for-land rapport stilles der store krav til informationsindsamlingen. Selskaberne skal til at indsamle en del mere information end de hidtil har været vant til.

Ved gennemgang af reglerne for transfer pricing i Norge og Sverige, er selve kravet til udformningen af dokumentationen næsten det samme for alle tre lande og landende lever derfor op til OECD Guidlines.

Der forekommer dog forskellige krav til hvem der er omfattet af dokumentationskravet. I både Danmark og Norge har man indført begrænset dokumentationspligt for små og mellemstore selskaber. I Sverige findes der ikke sådan en begrænsning, de har i stedet indført lempelige krav til dokumentationen for transaktioner af mindre værdi.

Endvidere har Sverige ingen oplysningspligt i forbindelse med indsendelse af selvangivelsen, hvilket man har i både Danmark og Norge.

Grænserne for begrænset dokumentationspligt og for oplysningspligt er ikke ens for Norge og Danmark. Danmarks regelsæt er strammere end Norges, så flere selskaber i Danmark skal indsende oplysninger om kontrollerede transaktioner, og skal udarbejde en transfer princing dokumentation end i Norge.

Danmark er det eneste land af de tre som har specifikke transfer pricing bøder. I både Norge og Sverige er det de almindelige bødekrav som er gældende.

Slutteligt kan det konkluderes, at Danmark er med fremme når det gælder transfer pricing, og fokus er klart fra dansk side at man vil være med til, at stoppe flytning af overskud således dette beskattes der hvor overskuddet er, skabt og øge gennemsigtigheden for skattemyndighederne.

# litteraturliste

**Bøger:**

* Transfer i praksis af Anders Oreby Hansen og Peter Andersen, Magnus Informatik 1. udgave 1. oplag 2008
* Armslængdeprincippet & Transfer Pricing af Jakob Bundgaard og Jens Wittendorff, Magnus Informatik 1. udgave 1 oplag 2001
* Karnov Group Skattelove 3 med noter 2015 S-Å

**Artikler:**

* Transfer Pricing i Norden af Partner og leder af Deloittes transfer pricing team i København Jonathan Bernsen og konsulent Benedicte Byrgesen, Deloitte SU 2008, 48
* Styring af international transfer pricing: Et casestudie i en dansk-baseret multinational virksomhed af Peder Reuther og Christian Plesner Rossing, Ledelse & Erhvervsøkonomi nr. 03, 2011
* Skatteministeriet: Aktuelle skattetal, 2. april 2014
* Skatteministeriet: Aktuelle skattetal 11. marts 2015
* IBFD, Transfer Pricing, opdateret i juli 2015, Richard Arvidsson og Olov Persson
* IBFD, Transfer Pricing Norge, opdateret i juli 2015, Joachim Bjerke og Simen Søgaard

**Transfer Pricing guides:**

* Deloitte: “2014 Global Transfer Pricing Country Guide”
* Deloitte “The new transfer pricing landscape – A practical guide to the BEPS changes
* Action 13: Guide on the Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project

**Love og bekendtgørelse:**

* Ligningsloven
* Skattekontrolloven
* BEK nr. 42 af 24. Januar 2006
* Lovforslag nr. L. 46 (fremsat 10. November 2015)

**Juridisk vejledning:**

* SKAT’s juridiske vejledning 2015-2 afsnit C.D.11 Transfer Pricing

**Hovedopgaver:**

* Christina Christiansen - Transfer Pricing – Hovedopgave HD(R) – Copenhagen Business School
* Malene Bech Larsen – Transfer Pricing I Danmark – Hovedopgave HD(R) - Copenhagen Business School
* Chris Marker – Transfer Pricing dokumentationskravene I Danmark samt i EU

1. Aktuelle skattetal 2. april 2014 – side 2 [↑](#footnote-ref-1)
2. Aktuelle skattetal 11. marts 2015 – side 2 [↑](#footnote-ref-2)
3. Aktuelle skattetal 11. Marts 2015 – side 1 [↑](#footnote-ref-3)
4. OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting [↑](#footnote-ref-4)
5. Lovforslag nr. L 46 - § 1 punkt 2 [↑](#footnote-ref-5)
6. Transfer Pricing i praksis, 2008 af Anders Oreby Hansen og Peter Andersen – side 35 og 67 [↑](#footnote-ref-6)
7. Transfer Pricing i praksis, 2008 af Anders Oreby Hansen og Peter Andersen – side 28 [↑](#footnote-ref-7)
8. Juridisk vejledning 2015-2, afsnit C.D.11.1.2.2 [↑](#footnote-ref-8)
9. Juridisk vejledning 2015-2, afsnit C.D.11.1.1 [↑](#footnote-ref-9)
10. Transfer Pricing i praksis, 2008 af Anders Oreby Hansen og Peter Andersen – side 87 [↑](#footnote-ref-10)
11. Transfer Pricing i praksis, 2008 af Anders Oreby Hansen og Peter Andersen – side 87 [↑](#footnote-ref-11)
12. Juridisk vejledning 2015-2, afsnit C.D.11.8 [↑](#footnote-ref-12)
13. Juridisk vejledning 2015-2, afsnit C.D.11.8 [↑](#footnote-ref-13)
14. Den juridiske vejledning, afsnit C.D.11.3.1, side 87 [↑](#footnote-ref-14)
15. Den juridiske vejledning, afsnit C.D.11.3.4, side 89 [↑](#footnote-ref-15)
16. SKL § 3B stk. 6 [↑](#footnote-ref-16)
17. Skattekontrolloven § 3B, stk. 6 [↑](#footnote-ref-17)
18. Juridisk vejledning 2015-2, afsnit C.D.11.4 [↑](#footnote-ref-18)
19. Juridisk vejledning 2015-2, afsnit C.D.11.4 [↑](#footnote-ref-19)
20. Juridisk vejledning 2015-2, afsnit C.D.11.4 [↑](#footnote-ref-20)
21. Transfer Pricing i praksis 2008 af Anders Oreby Hansen og Peter Andersen, 1. udgave – side 65 [↑](#footnote-ref-21)
22. Juridisk vejledning 2015-2, afsnit C.D.11.4.2.3 [↑](#footnote-ref-22)
23. Juridisk vejledning 2015-2, afsnit C.D:11.4.2.5 [↑](#footnote-ref-23)
24. Juridisk vejledning 2015-2, afsnit C.D.11.4.3 [↑](#footnote-ref-24)
25. Juridisk vejledning 2015-2, afsnit C.D.11.4.3.1 [↑](#footnote-ref-25)
26. Juridisk vejledning 2015-2, afsnit C.D.11.4.3.3 [↑](#footnote-ref-26)
27. Juridisk vejledning 2015-2, afsnit C.D.11.4.3.4.1 [↑](#footnote-ref-27)
28. Transfer Pricing i praksis, 2008 af Anders Oreby Hansen og Peter Andersen – side 97 [↑](#footnote-ref-28)
29. Juridisk vejledning 2015-2, afsnit C.D.11.4.3.4.4 [↑](#footnote-ref-29)
30. Juridisk vejledning 2015-2, afsnit C.D.11.4.3.7 [↑](#footnote-ref-30)
31. Transfer pricing i praksis, 2008 af Ander Oreby Hansen og Peter Andersen – side 74 [↑](#footnote-ref-31)
32. Anders Oreby Hansen og Peter Andersen ”Transfer Pricing i praksis”, side 106 [↑](#footnote-ref-32)
33. Anders Oreby Hansen og Peter Andersen ”Transfer Pricing i praksis”, side 110 [↑](#footnote-ref-33)
34. Juridisk vejledning 2015-2, afsnit C.D.11.2.2.2.2 [↑](#footnote-ref-34)
35. Juridisk vejledning 2015-2, afsnit C.D.11.2.2.2.2 [↑](#footnote-ref-35)
36. Juridisk vejledning 2015-2, afsnit C.D.11.2.2.2.3 [↑](#footnote-ref-36)
37. Juridisk vejledning 2015-2, afsnit C.D.11.2.2.2.3 [↑](#footnote-ref-37)
38. Anders Oreby Hansen og Peter Andersen ”Transfer Pricing i praksis”, side 115 [↑](#footnote-ref-38)
39. Juridisk vejledning 2015-2, afsnit C.D.11.2.2.2.4 [↑](#footnote-ref-39)
40. Juridisk vejledning 2015-2, afsnit C.D.11.2.2.2.4 [↑](#footnote-ref-40)
41. Juridisk vejledning 2015-2, afsnit C.D.11.2.2.2.5 [↑](#footnote-ref-41)
42. Juridisk vejledning 2015-2, afsnit C.D.11.2.2.2.5 [↑](#footnote-ref-42)
43. Anders Oreby Hansen og Peter Andersen ”Transfer Pricing i praksis” side 117 [↑](#footnote-ref-43)
44. Juridisk vejledning 2015-2, afsnit C.D.11.2.2.2.6 [↑](#footnote-ref-44)
45. Juridisk vejledning 2015-2, afsnit C.D.11.2.2.2.6 [↑](#footnote-ref-45)
46. Juridisk vejledning 2015-2, afsnit 11.4.4.2 [↑](#footnote-ref-46)
47. Juridisk vejledning 2015-2, afsnit C.D.11.4.5.1 [↑](#footnote-ref-47)
48. Juridisk vejledning 2015-2, afsnit C.D.11.4.5.2 [↑](#footnote-ref-48)
49. Juridisk vejledning 2015-2, afsnit C.D.11.4.6 [↑](#footnote-ref-49)
50. Juridisk vejledning 2015-2, afsnit C.D.11.4.6 [↑](#footnote-ref-50)
51. BEK 42 af 24. januar 2006, § 9 [↑](#footnote-ref-51)
52. BEK nr. 42 af 24. januar 2006 § 10, stk. 4 [↑](#footnote-ref-52)
53. BEK nr. 42 af 24. januar 2006 § 9 [↑](#footnote-ref-53)
54. BEK nr. 42 af 24. januar 2006 § 2, stk. 3 [↑](#footnote-ref-54)
55. Juridisk vejledning 2015-2, afsnit C.D.11.4.9.3 [↑](#footnote-ref-55)
56. Anders Oreby Hansen og Peter Andersen ”Transfer Pricing i praksis”, side 77-78 [↑](#footnote-ref-56)
57. Juridisk vejledning 2015-2, afsnit C.D.11.4.9.3 [↑](#footnote-ref-57)
58. Juridisk vejledning 2015-2, afsnit C.D.11.4.9.3 [↑](#footnote-ref-58)
59. Lovforslag nr. L 46 – bemærkninger til lovforslag, side 5 [↑](#footnote-ref-59)
60. Deloitte ”The new transfer pricing landscape – a practical guide to the BEPS changes”, side 32 [↑](#footnote-ref-60)
61. Deloitte ”The new transfer pricing landscape – a practical guide to the BEPS changes”, side 32 [↑](#footnote-ref-61)
62. Deloitte ”The new transfer pricing landscape – a practical guide to the BEPS changes”, side 33 [↑](#footnote-ref-62)
63. Deloitte ”The new transfer pricing landscape – a practical guide to the BEPS changes”, side 32 [↑](#footnote-ref-63)
64. Deloitte ”The new transfer pricing landscape – a practical guide to the BEPS changes”, side 34 [↑](#footnote-ref-64)
65. Deloitte ”The new transfer pricing landscape – a practical guide to the BEPS changes”, side 34 [↑](#footnote-ref-65)
66. Deloitte ”The new transfer pricing landscape – a practical guide to the BEPS changes”, side 34 [↑](#footnote-ref-66)
67. Bemærkninger til lovforslag nr. L 46, side 7 [↑](#footnote-ref-67)
68. Bemærkninger til lovforslag nr. L 46, side 9 [↑](#footnote-ref-68)
69. Bemærkninger til lovforlag nr. L 46, side 9 [↑](#footnote-ref-69)
70. ”Transfer Pricing i Norden”, SU 2008, 48 – afsnit 1 [↑](#footnote-ref-70)
71. IBFD, Transfer Pricing Norge, opdateret i juli 2015, Joachim Bjerke og Simen Søgaard, afsnit 13.1 [↑](#footnote-ref-71)
72. IBFD, Transfer Pricing Norge, opdateret i juli 2015, Joachim Bjerke og Simen Søgaard, afsnit 13.9 [↑](#footnote-ref-72)
73. Deloitte ”2014 Global Transfer Pricing Contry Guide, side 145 [↑](#footnote-ref-73)
74. Deloitte ”2014 Global Transfer Pricing Contry Guide”, side 145 [↑](#footnote-ref-74)
75. Deloitte ”2014 Global Transfer Pricing Contry Guide”, side 145 [↑](#footnote-ref-75)
76. Den juridiske vejledning 2015-2, afsnit C.D.11.4.11 – side 140 [↑](#footnote-ref-76)
77. ”Transfer Pricing i Norden”, SU 2008, 48 – afsnit 3.1 [↑](#footnote-ref-77)
78. ”Transfer Pricing i Norden”, SU 2008, 48 – afsnit 3.2 [↑](#footnote-ref-78)
79. IBFD, Transfer Pricing afsnit som opdateret i juli 2015, Richard Arvidsson og Olov Persson, afsnit 13.8 [↑](#footnote-ref-79)
80. Deloitte ”2014 Global Transfer Pricing Contry Guide”, side 187 [↑](#footnote-ref-80)
81. IBFD, Transfer Pricing afsnit som opdateret i juli 2015, Richard Arvidsson og Olov Persson, afsnit 13.6 [↑](#footnote-ref-81)
82. IBFD, Transfer Pricing afsnit som opdateret i juli 2015, Richard Arvidsson og Olov Persson, afsnit 13.3 [↑](#footnote-ref-82)
83. IBFD, Transfer Pricing afsnit som opdateret i juli 2015, Richard Arvidsson og Olov Persson, afsnit 13.8 [↑](#footnote-ref-83)
84. Den juridiske vejledning 2015-2, afsnit C.D.11.4.11 – side 140 [↑](#footnote-ref-84)