



AALBORG UNIVERSITET

Kandidatspeciale - cand.merc.jur

20.05.2019

# Transfer Pricing

---

Skønsmæssig ansættelse  
og  
bevisbyrdens placering

*Forfatter: Louise Melchert Kragh Ottesen, studienr.:20144842*

*Vejleder: Erik Andresen*

# Indholdsfortegnelse

<b>Summary</b>	<b>2</b>
<b>1. Indledning</b>	<b>3</b>
1.1 Problemformulering	5
1.2 Afgrænsning	6
1.3 Metode og opbygning	6
<b>2. Transfer pricing</b>	<b>9</b>
2.1 Historisk udvikling	9
<b>3. Retsgrundlaget for transfer pricing</b>	<b>11</b>
3.1 Armslængdeprincippet	12
3.2 Skønsmæssig ansættelse	14
3.2.1 Tidsperspektivet i adgangen til skønsmæssig ansættelse	15
3.3 Oplysnings- og dokumentationspligt	16
3.3.1 Indholdet i en transfer pricing dokumentation	21
3.4 Bevisbyrdens placering	24
<b>4. Transfer Pricing Guideline</b>	<b>28</b>
4.1 Opdateringen af Transfer Pricing Guidelines 2017	29
4.2 TPG om Skønsmæssig ansættelse og bevisbyrdens placering	32
<b>5. Delkonklusion</b>	<b>33</b>
<b>6. Den juridiske vejledning</b>	<b>34</b>
<b>7. Afgørelser om skønsmæssig ansættelse</b>	<b>36</b>
7.1 SKM 2017.187 LSR	36
7.2 SKM 2018.62 LSR	39
7.3 SKM 2018.511 LSR	42
7.4 Højesteretsdom afsagt 31. januar 2019	46
7.5 Samlet vurdering	50
<b>8. Konklusion</b>	<b>53</b>
<b>9. Perspektivering</b>	<b>55</b>
<b>10. Litteraturliste</b>	<b>57</b>

## Summary

The purpose of this master thesis has been to examine the Danish tax authorities' access to make estimated tax assessments in transfer pricing cases where, there is tax liability in Denmark, while at the same time clarifying who, in such a case, bears the burden of proof.

By explaining the content of the legislation, as well as the content of the preparatory work to the law, it could be concluded that the legislation alone could not provide a definitive answer to the question of the burden of proof. It could, however, be deduced from the interpretation of the content of the legislation, and of the preparatory work to the law, that the access to make estimated tax assessments is not entirely free. It is required that the taxpayer does not having complied with his obligation to document the group transactions, and that these transactions are not in compliance with the arm's length principle.

Through analysis of four selected court decisions, three from the Landsskatteretten and one from the danish Supreme Court, it was also clear that there were doubts in relation to who bears the burden of proof. It could also be deduced from the same that access to make estimated tax assessments, as stated in the legislation, has clear limitation.

The result of the legislation and the court decisions are, as stated in the conclusion, that the access to make estimated tax assessments in transfer pricing cases, firstly, requires that the lack in the documentation must be of importance, in relation to the valuation of whether the arm's length principle has been complied with. Next, it is also a requirement that the change SKAT itself make, in the estimated tax assessments, also conform to the arm's length principle.

In 2017, the danish Skattekontrolllov was amended, after which there is no longer any doubt as to when the transfer pricing documentation must be available in adequate form, and when the burden of proof turns from lying on SKAT to the taxpayer. The new Skattekontrolllov from 2017 has not changed this conclusion, due to the fact that the obligation to provide documentation have not been changed with the amendment of the law.

In relation to the burden of proof it was after the danish Supreme Court's decision in 2019, regarding Microsoft Denmark, finally established that the burden of proof lies on SKAT, until SKAT makes their decision on whether or not to make estimated tax assessments.

Finally, however, it was also concluded that this decision has no bearing on income years after 2018, as the new Skattekontrolllov has made changes in the time of when the transfer pricing documentation must be adequate, and therefore, in the future, in cases where the there is lack in the transfer pricing documentation, it is the taxpayer who bears the burden of proof.

## 1. Indledning

Det er i dag almindeligt for mange multinationale koncerner at handle internt med hinanden, idet der her kan opnås billigere priser og mere fordelagtige vilkår, ikke mindst sker det ofte at virksomheder i en koncern bliver specialiseret inden for et bestemt område, og producerer varer der alene er anvendelige for koncernens øvrige virksomheder.

Når koncernforbundne parter handler med hinanden, er det ikke givet at de naturlige markeds kræfter gør sig gældende, hvormed andre faktorer kan spille en rolle i fastsættelsen af pris og vilkår. Det er ikke nødvendigvis givet, at det er muligt at indgå samme handel med uafhængige parter eller der kan være forhold der gør at det både er mere fordelagtigt prismæssigt og praktisk at producere eksempelvis varer og ydelser internt i koncernen.

Set fra et skattemæssigt synspunkt kan denne interne handel i en koncern både være positiv og negativ, hvor det givet er positivt at der skabes en økonomisk aktivitet i forlængelse med oprettelse af flere underafdelinger der skaber både arbejdspladser og økonomisk vækst. Omvendt kan dette også medføre en økonomisk risiko, hvis store dele af indkomsterne allokeres til andre virksomheder i koncernen uden for landet, hvormed skatteprovenuet mindskes eller helt forsvinder fra den danske statskasse.

Der er ikke tvivl om at Danmark er et af de lande i verden der har den højeste beskatning, hvilket kan virke begrænsende på virksomheders ønske om at etablere virksomhed her. Til gengæld har vi også højtuddannede medarbejder og en høj viden på mange områder der gør Danmark til et attraktivt område at placere virksomheder.

Set alene fra et økonomisk perspektiv kan være fordelagtigt for virksomheder at oprette underafdelinger i lavskattelande, med det formål at flytte overskud derhen hvor beskatningen er lavest, og dermed opnå en reel højere fortjeneste. Det er ikke forbudt at tænke skattemæssigt, men skatteunddragelse er i både Danmark og i mange andre lande forbudt.

Når koncerner vælger at placere virksomheder i flere forskellige lande, opstår to overordnede skattemæssige udfordringer, der ikke kun har betydning for den skattepligtige, men i den grad også for det enkelte lands skatteprovenue. Hvor den ene udfordring omhandler risikoen for dobbeltbeskatning, vedrører den anden udfordringer den risiko, at skatteprovenuet risikerer at blive flyttet til et andet land, end der hvor aktiviteten faktisk foregår. Transfer pricing er den gren indenfor international skatteret der omhandler den sidstnævnte udfordring.

Kernen i transfer pricing findes i armslængdeprincippet, defineret i OECD's Modeloverenskomst art. 9, der fastlægger at interesseforbundne parter skal handle med hinanden som var de uafhængige.<sup>1</sup>

De danske regler om transfer pricing går tilbage til 1998 med indførelsen af LL § 2 der lovfæstede omtalte armslængdeprincip, samt SKL § 3 B der pålagde de skattepligtige en oplysnings og dokumentationspligt, der skulle gøre det lettere for SKAT at vurdere om armslængdeprincippet overholdes, i transaktioner mellem koncernforbundne parter.

Omfanget af og indholdet i reglerne er baseret på OECD's transfer pricing guidelines, der siden 1995 er opdateret 2 gange, henholdsvis i 2010 og senest i 2017, hvor der blandt er sket tilføjelser vedrørende selve armslængdeprincippet og et helt nyt kapitel om dokumentationskravet.

De danske transfer pricing regler står heller ikke uændret, hvor især kravene til transfer pricing dokumentation er blevet udvidet væsentligt gennem tiden, blandt andet som følge af den seneste opdateringen af OECD's transfer pricing guidelines, samt et behov for at øge SKATs mulighed for at føre kontrol med koncerners interne afregningspriser.

Behovet for kontrol af de skattepligtiges prisfastsættelse i koncerninterne transaktioner ikke med tiden blevet mindre, og alene i 2017 gennemførte SKAT 153 transfer pricing kontroller. Samlet resulterede det i indkomstforhøjelser for 6.103 mio kr. Sammenlignet med de to foregående år ligger niveauet på et gennemsnit. Hvor der i 2015 var 142 sager med forhøjelser for 5.921 kr. og 188 sager med forhøjelser for 7.322 kr. i 2016.<sup>2</sup>

De mange sager, og forhøjelserne, kan fortolkes på flere måder. Tallene kan give anledning til den antagelse at flere virksomheder forsøger at foretage egentlig skatteunddragelse, og bevidst forsøger at holde indkomsten så lav som det er muligt. Tallene kan også fortolkes ud fra det synspunkt at SKAT er blevet bedre til at opfange sager, hvor der ikke er der ikke er handlet efter armslængdeprincippet.

Tallene skal dog læses med et vist forbehold, idet redegørelsen ikke indeholder nærmere oplysninger om hvad der ligger bag begrundelsen forhøjelserne, herunder om der er enighed mellem skatteyderne og SKAT om fortolkningen af reglerne, og de ændringer der er sket. Endeligt fortæller redegørelsen heller ikke hvor mange af sagerne der efterfølgende er påklaget af den skattepligtige.

---

<sup>1</sup> TPG kap. 1 afsnit B

<sup>2</sup> Transfer pricing - redegørelse 2017

## 1.1 Problemformulering

Skattepligtige i Danmark der er indgår i kontrollerede transaktioner er forpligtet til at oplyse om og dokumentere omfanget af disse transaktioner, jf. SKL § 3 B stk. 1 og stk. 5 / SKL §§ 38 og 39<sup>3</sup>.

Denne oplysnings- og dokumentationspligt danner grundlaget for SKATs vurdering af om den skattepligtige har opgjort sin skattepligtige indkomst korrekt, samt om der er handlet i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Oplysnings- og dokumentationspligten blev indført i 1997 efter lovforslag nr. 84 af 14. november 1997, og er sidenhen ændret flere gange, hvor især kravene til opfyldelsen af dokumentationspligten er udvidet væsentligt. Hvor der oprindeligt var stor frihed for den skattepligtige i hvordan dokumentationen blev udformet og med hvilket indhold, er der i dag specifikke krav til både form og indhold. Den seneste ændring af reglerne kom med lovforslag nr. 13 af 4. oktober 2017, som resultatet af et behov for at modernisere og omskrive den eksisterende skattekontrollov.

Indholdsmæssigt er der dog ikke sket væsentlige ændringer, og bestemmelsen om adgangen til skønsmæssig ansættelse er i store træk uændret. Det står dog klart i forarbejderne til den nye Skattekontrollov, at der på nogle områder indenfor transfer pricing reglerne har været behov for præciseringer.<sup>4</sup>

Skønsmæssig ansættelse af den skattepligtige indkomst kan medføre store økonomiske konsekvenser, og ud fra ovennævnte transfer pricing-redegørelse står det klart at der er tale om meget store summer. En forkert ansættelse af den skattepligtige indkomst har for Danmark en afgørende betydning for skatteindtægterne, men en skønsmæssig ansættelse, på et forkert grundlag eller med forkert ansættelse, kan også omvendt have en alvorlig indvirkning i den skattepligtiges økonomiske grundlag.

Det er selvsagt at SKAT ikke har helt frie hænder til at foretage skønsmæssig ansættelse, og at der skal foreligge både en begrundelse og et bevis for om armslængdeprincippet er overholdt. Til trods for dette fremgår det ingen steder i loven klart hvem af parterne der bærer denne bevisbyrde for at armslængdeprincippet er overholdt, eller hvornår bevisbyrden eventuelt vender mellem parterne.

Det er på baggrund af ovenstående til formål at belyse følgende problemstilling i nærværende speciale:

*Hvor omfattende er SKATs adgang til skønsmæssig ansættelse i transfer pricing sager, og hvem bærer bevisbyrden for at armslængdeprincippet er overholdt?*

---

<sup>3</sup> Henholdsvis Skattekontrolloven (2013) og (2017)

<sup>4</sup> L 13 (2017) alm. bemærkninger

## 1.2 Afgrænsning

Alene inden for de danske regler er transfer pricing et både omfattende og komplekst område at analysere og beskrive, hvorfor det er nødvendigt både af hensyn til omfanget af specialet men også af hensyn til formålet, at afgrænse problemformuleringen hvad der indgår i besvarelsen af problemformuleringen.

I Ligningslovens § 2 stk. 1<sup>5</sup>, der er identisk med Skattekontrolloven § 3 B stk. 1 / § 37 stk. 1 nr 6)<sup>6</sup>, er der opremset de skattepligtige der er omfattet af reglerne. Specialet er heraf afgrænset til kun at omhandle de skattepligtige der i LL § 2 stk. 1 nr. 3 er defineret som koncernforbundne.

Endvidere foreligger der en afgrænsning fra skattepligtige omfattet af Skattekontrolloven § 3 B stk. 6 / § 40 stk. 1<sup>7</sup>, med begrundelse i at disse ikke er omfattet af den fulde dokumentationspligt, som danner grundlag for specialets problemstilling.

Endelig er der afgrænset fra transaktioner der defineres som værende uvæsentlige i omfang og hyppighed, idet der ikke er krav om dokumentation for disse, jf. SKL § 3 B stk. 5 4.pkt. / § 39 stk. 2.<sup>8</sup>

Specialet er udarbejdet på baggrund af en gennemgang og analyse af de danske transfer pricing forhold, hvorfor de anvendte kilder i specialet primært er danske love og lovbekendtgørelser samt bekendtgørelser, herunder med vægt på især forarbejderne. Der er endvidere gjort brug af den juridiske vejledning, der har til formål at redegøre for skattemyndighedens opfattelse og anvendelse af de respektive transfer pricing regler anvendt i specialet.

Af sekundære kilder vil der i begrænset omfang blive inddraget bøger og artikler, udvalgt med det formål at understøtte analyse og beskrivelse af retsreglerne.

Udenlandsk litteratur inddraget i specialet er udelukkende OECD's Transfer Pricing Guidelines og OECD's rapporter i forbindelse med BEPS projektet, der er valgt af hensyn til at de danske regler er udarbejdet på baggrund af disse og der heri kan findes fortolkningsbidrag til forståelse af de danske regler.

## 1.3 Metode og opbygning

Formålet med specialet er at undersøge hvad der allerede er gældende ret indenfor transfer pricing i Danmark, med henblik på at belyse retsreglernes anvendelsesområde. Det er samtidigt også formålet at belyse og vurdere om ændringerne i loven fremadrettet får nogen betydning for spørgsmålet i problemstillingen. Det er givet at det ikke er muligt at spå om fremtiden, og målet er

---

<sup>5</sup> Ligningsloven

<sup>6</sup> Henholdsvis Skattekontrolloven (2013) og (2017)

<sup>7</sup> Henholdsvis Skattekontrolloven (2013) og (2017)

<sup>8</sup> Henholdsvis Skattekontrolloven (2013) og (2017)

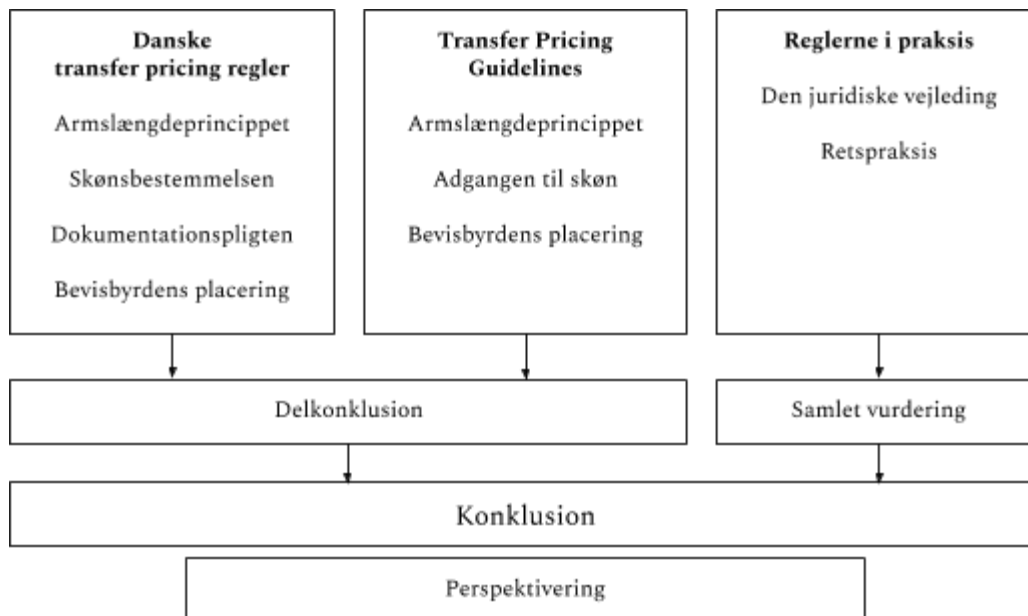
således heller ikke at opstille forslag til hvad der skal være gældende ret fremadrettet, eller udarbejde forslag til lovmæssige ændringer.

På baggrund heraf og ud fra specialets formål, er specialet udarbejdet ud fra den retsdogmatiske metode. Metoden er netop kendetegnet ved at den har til formål at redegøre for hvad der er gældende ret, herunder at klarlægge dens anvendelse i praksis.<sup>9</sup>

Det må dog hertil erkendes at metoden ikke umiddelbart er anvendelig for den del af specialet der omhandler vurderingen af lovændringen af Skattekontrolloven i 2017. Det må dog her holdes for øje at formålet med denne del ikke er at fastlægge ny ret, eller komme med forslag til ændringer, men alene at fremlægge hvad ændringerne må antages at få betydning.

Med baggrund i den valgte metode, og formålet med specialet, er dette bygget op over 3 overordnede dele; den beskrivende del, den analyserende og vurderende del samt den konkludernde del, som det fremgår af nedenstående figur.

fig. 1<sup>10</sup> Specialets opbygning



I den beskrivende del gennemgås de danske regler samt indholdet af udvalgte dele i OECD's Transfer Pricing Guidelines, der sammen fører til en delkonklusion baseret på et rent teoretisk grundlag.

Anden del af specialet er bygget op på en analyse af praksis, hvor afgørelserne vil blive vurderet i forhold til deres betydning for problemformuleringen. Sidste del af specialet omhandler den samlede konklusion, baseret på delkonklusionen og den foregående vurdering.

<sup>9</sup> Munk-Hansen, Carsten, s. 86-89, s. 202-203

<sup>10</sup> egen tilvirkning



**Anvendte forkortelser og definitioner**

LL → *Ligningsloven*

SKL → *Skattekontrolloven*

SL → *Statsskatteloven*

Dokumentationsbekendtgørelsen → *Bekendtgørelse om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner*

SKAT → *Anvendes som betegnelse for SKAT og Skattestyrelsen, samt skattemyndighederne i tilfælde hvor det ikke ændrer indholdet i beskrivelsen*

OECD → *Organisation for Economic Co-operation and Development*

Modeloverenskomsten → *OECD's Model Tax Convention on Income and on Capital*

TPG → *OECD's Transfer Pricing Guidelines*

BEPS → *Base Erosion and Profit Shifting*

Uafhængige parter → *Parter der ikke er omfattet af LL § 2*

Interesseforbundne parter → *Parter der forbundet i koncernforhold, som defineret i LL § 2, SKL § 3 B/§ 37 stk. 1 nr. 6)*

Kontrolleret transaktion → *Transaktion mellem interesseforbundne parter*

## 2. Transfer pricing

Direkte oversat betyder transfer pricing afregningspriser, og henleder til prisfastsættelsen i en kontrolleret transaktion.

I den ideelle verden, hvor der er fuldkommen konkurrence, er prisen på varer og ydelser baseret alene på udbud og efterspørgsel, samt parternes evne til at forhandle. I den virkelige verden gør det sig dog ikke altid gældende, og specielt i kontrollerede transaktioner kan prisen være fastsat på baggrund af andre faktorer. Ud over udbud og efterspørgsel har også risici ved transaktionen en væsentlig betydning, idet ingen virksomhed vil indgå i risikofyldte transaktioner, uden at prisen også modsvarer den risiko der løbes.

En forkert prisfastsættelse mellem interesseforbundne parter kan meget vel have indvirkning på den generelle prisfastsættelse på et marked, og kan være skadelig for konkurrence, og dermed også en afledt effekt samfundsøkonomien i en helhed. Ikke desto mindre kan en forkert prisfastsættelse have den konsekvens, at den skattepligtige indkomst ikke svarer til hvad den skattepligtige faktisk har tjent, med det resultat at skatteindtægten heller ikke stemmer overens med hvad der ville være opnået hvis en lignende transaktion var sket til almindelige markedsvilkår mellem uafhængige parter.

For at imødekomme de udfordringer der ligger i kontrollerede transaktioner er det i OECD's modeloverenskomst art. 9 fastlagt at priser og vilkår mellem interesseforbundne parter skal afspejle det uafhængige parter vil have opnået i en tilsvarende transaktion. Dette armslængdeprincip er endvidere grundlaget for TPG, der indeholder principper og retningslinjer for hvordan udfordringerne i transfer pricing skal løses<sup>11</sup>, hvilket også er udgangspunktet for de danske transfer pricing regler.

### 2.1 Historisk udvikling

Forud for lovfæstelsen af armslængdeprincippet i LL § 2 i 1998, blev der i 1997 fremsat og vedtaget lovforslag om oplysnings- og dokumentationspligt for skattepligtige, der deltager i kontrollerede transaktioner, i SKL § 3 B. På daværende tidspunkt var det antaget, at hjemlen til at foretage priskorrektion i kontrollerede transaktioner var til stede i SL §§ 4-6.<sup>12</sup> Efter en højesteretsafgørelse fra 11. februar 1998, vedrørende rentekorrektion mellem interesseforbundne parter, stod det dog klart at denne antagelse ikke var holdbar, og der var et lovmæssigt et hul i transfer pricing reglerne. På baggrund heraf blev armslængdeprincippet dermed først lovfæstet

---

<sup>11</sup> TPG kap. 1 afsnit B

<sup>12</sup> L 84 (1997) alm. bemærkninger

efterfølgende, baseret på den definition der gør sig gældende i TPG med henvisning til modeloverenskomstens art. 9.<sup>13</sup>

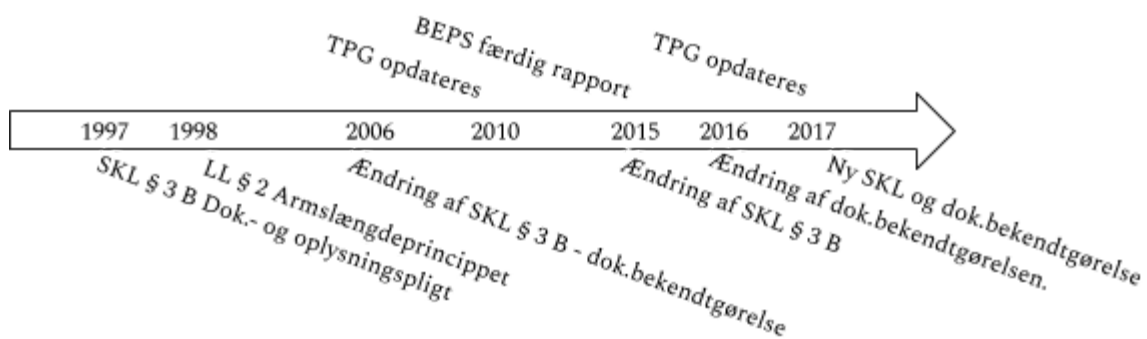
Baggrunden for, og formålet med, SKL § 3 B var både at indføre regler svarende til de principper der findes i TPG som Danmark sammen med andre lande havde tilsluttet sig, men i høj grad også at styrke SKATs mulighed for at løfte bevisbyrden i transfer pricing sager.

Adgangen til at foretage skønmæssig ansættelse var allerede før 1997 at finde i Skattekontrolloven, hvorfor der i § 3 B stk. 5 derfor blot blev henvist til dennes bestemmelse i § 5 stk. 3, i tilfælde hvor dokumentationspligten ikke blev overholdt.<sup>14</sup>

Efterfølgende er SKL § 3 B blevet justeret flere gange, primært på baggrund af OECD's videre arbejde med transfer pricing og de udfordringer der ligger heri.

I figur 2 nedenfor er vist de væsentligste ændringer der er sket siden lovforslaget om oplysning- og dokumentationspligten fra 1997, samt armslængdeprincippet i ligningsloven i 1998, blev fremsat og vedtaget.

Fig. 2<sup>15</sup> historisk udvikling



1997: SKL § 3 B indeholder ingen formelle krav til omfang af og indhold i transfer pricing dokumentationen, ud over den skulle kunne danne grundlag for vurdering af om armslængdeprincippet var overholdt.

2006: Mindre ændringer i Skattekontrolloven medfører en dokumentationsbekendtgørelse hvori der fastlagt minimumskrav til indholdet i transfer pricing dokumentationen.

2010: TPG opdateres og udvides med nye kapitler i forhold til indholdet fra 1995

2015: BEPS rapporten omskriver hele kapitel 5 i TPG, hvilket fører til indførelsen land-for-land rapporten i SKL § 3 B

<sup>13</sup> L 101 (1998) alm. bemærkninger

<sup>14</sup> L 84 (1997) alm. bemærkninger

<sup>15</sup> Egen tilvirkning

2016: Fællesdokumentationen og landespecifik dokumentation bliver på baggrund af BEPS 2015 gjort obligatorisk og indføres i dokumentationsbekendtgørelsen.

2017: TPG opdatere på baggrund af ændringerne efter BEPS. Den danske skattekontrollov bliver omskrevet. Der er ikke ændringer i dokumentationsbekendtgørelsen ud over den er udstedt med hjemmel i den nye skattekontrollov.

### 3. Retsgrundlaget for transfer pricing

De danske transfer pricing regler findes, som beskrevet, i henholdsvis Ligningsloven og Skattekontrolloven, der begge indeholder en klar henvisning til at reglerne er udarbejdet på baggrund af principperne i TPG.

Uanset der er sket flere ændringer af Skattekontrolloven, og den tilhørende dokumentation bekendtgørelse, som vist i figur 2, er der ikke, ud over det indholdsmæssige krav til dokumentationen, sket ændringer.

Ud over land-for-land rapporten indeholder selve Skattekontrolloven ikke nogen bestemmelser omkring det indholdsmæssige i transfer pricing dokumentationen, og beskæftiger sig således kun med oplysnings- og dokumentationspligten samt sanktionsmulighederne. Hvorledes den skattepligtige opfylder betingelserne i SKL § 3 B stk. 5 / SKL § 39<sup>16</sup>, må derfor findes i de respektive dokumentationsbekendtgørelserne, samt i principperne indholdt i TPG.

Det følger af SKL § 5 stk. 3, jf. § 3B stk. 9 / § 46<sup>17</sup> at den skattepligtiges indkomst kan fastsættes skønsmæssigt, såfremt den skattepligtige ikke indleverer dokumentation, eller dokumentationen har mangler der gør at den ikke kan danne grundlag for vurdering af om armslængdeprincippet i LL § 2 er overholdt.

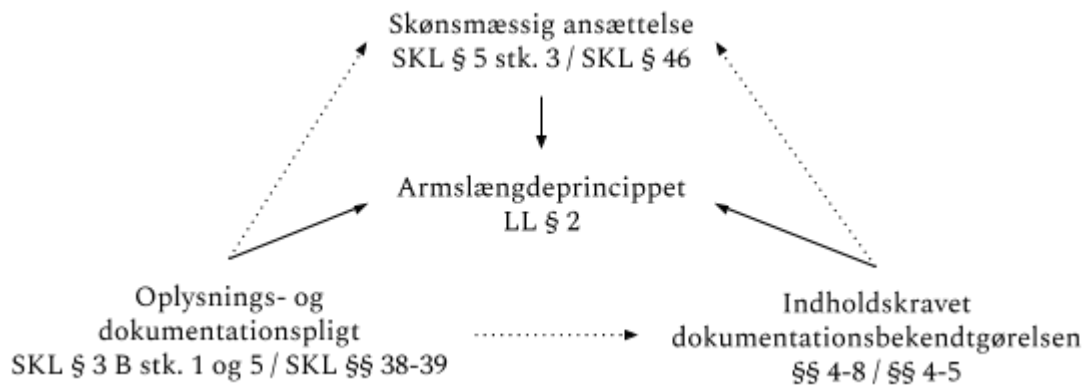
Sammenhængen mellem armslængdeprincippet, dokumentationspligten og adgangen til skønsmæssig ansættelse fremgår af figur 3.

---

<sup>16</sup> Henholdsvis Skattekontrolloven (2013) og (2017)

<sup>17</sup> Henholdsvis Skattekontrolloven (2013) og (2017)

Fig. 3<sup>18</sup>, sammenhæng mellem retsreglerne



Som figuren viser, indeholder oplysnings- og dokumentationspligten et krav om at der dokumenteres, at der er handlet til armslængdevilkår, hvor selve opfyldelsen af denne pligt sker ved at dokumentere i overensstemmelse med reglerne i dokumentationsbekendtgørelsen. Den skønmæssig ansættelse er således kun mulig i tilfælde hvor armslængdeprincippet ikke er overholdt, eller hvor dokumentationspligten ikke er overholdt.

Formålet med dette de kommende afsnit er i første omfang at fastlægge hvad der ligger i selve armslængdeprincippet, som udgør den materielle transfer pricing regel. Dernæst belyses selve adgangen til skønmæssig ansættelse, efterfulgt af selve dokumentationskravet og de indholdsmæssige krav, der samlet set udgør de formelle transfer pricing regler.

### 3.1 Armslængdeprincippet

Det grundlæggende i transfer pricing sager er vurderingen af om den kontrollerede transaktion sket på armslængdevilkår. Uddybning og fortolkning af hvad der ligger i selve begrebet armslængdeprincippet skal findes i TPG kapitel 1, der med henvisning til modeloverenskomstens art. 9 har defineret begrebet som udtryk for en standard for hvilken pris og vilkår interesseforbundne parter skal handle til. Kapitlet 1 i TPG indeholder en uddybende gennemgang af de faktorer der er afgørende for prisfastsættelsen, herunder vurderingen af om der er overensstemmelse mellem kontrakten og den faktiske adfærd, hvilke funktioner parterne bidrager med i transaktionen, påtagelse af risici samt aktiver den enkelte bidrager med. Der er ikke ét element der i sig selv er afgørende, men derimod den samlede vurdering af de omtalte elementer, der sættes op imod om uafhængige parter i en tilsvarende transaktion ville have handlet til samme vilkår og til samme pris.<sup>19</sup>

<sup>18</sup> Egen tilvirkning

<sup>19</sup> TPG kap. 1

Den danske bestemmelse om armslængdeprincippet er fastlagt i LL § 2 med følgende ordlyd:

*“Skattepligtige,*

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

*skal ved opgørelsen af den skatte- eller udlodningspligtige indkomst anvende priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med ovennævnte parter i nr. 1-6 (kontrollerede transaktioner) i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter.”<sup>20</sup>*

Af formuleringen, samt fra indholdet i forarbejderne til den oprindelige LL § 2, er der ikke tvivl om at armslængdeprincippet ikke kun gælder for traditionelle transaktioner som køb og salg.

Omfanget af armslængdeprincippet er rækker vidt, og dækker også over transaktioner af tjenesteydelser, overførsel af materielle og immaterielle aktiver, lån mellem parterne, flytning af funktioner samt øvrige transaktioner der flytter værdier fra den ene part til den anden.<sup>21</sup>

Bestemmelsen har indholdsmæssigt ikke ændret sig siden lovforslag nr. 101 af 2. juni 1998, ud over tilføjelser i den kreds af skattepligtige der er omfattet af bestemmelsen. Det afgørende om at transaktionen skal være tilsvarende hvad uafhængige parter ville opnå, er således ikke ændret.

Der ligger i armslængdeprincippet en grundlæggende antagelse om at der findes, eller kan findes, en tilsvarende transaktion mellem uafhængige parter, der kan anvendes til en sammenligning af om disse i priser og vilkår er overensstemmende. Grundlaget for denne sammenligning findes i sammenlignelighedsanalysen der også i TPG er defineret som selve hjertet i armslængdeprincippet.<sup>22</sup> Analysen bygger på 5 faktorer; egenskaber ved produktet, funktionsanalyse, de kontraktmæssige vilkår, økonomiske omstændigheder ved transaktionen samt forretningsstrategien, der sammenlagt har betydning for valg af transfer pricing metode.<sup>23</sup> At der er flere faktorer der spiller ind, skal ses i lyset af at de enkelte transfer pricing metoder har forskellige krav til hvor sammenlignelige de interesseforbundne parter skal være med uafhængige parter, samt hvor store krav der er til sammenligneligheden af den vare eller ydelse der er handlet.

---

<sup>20</sup> Ligningsloven § 2

<sup>21</sup> L 101 (1998) bemærkninger til § 1

<sup>22</sup> TPG kap 1 afsnit B 1.6/TPG (2010) kap. 1 afsnit B 1.6

<sup>23</sup> Schmidt, Peter Koerver m.fl. kap. 9

Hvor CUP metoden fokuserer mest på produktets egenskaber og markedsvilkår, og stiller høje krav til ligheden mellem produkterne eller ydelserne, er det ikke de samme krav der gør sig gældende for eksempelvis TNMM metoden, der sammenligner på nettoavancen, og ikke stiller samme strenge krav til produktets eller ydelsens sammenlignelighed.<sup>24</sup>

Sammenlignelighedsanalysen er indarbejdet i den danske dokumentationsbekendtgørelse, hvor den efter 2016 udgør en del af den obligatoriske landespecifikke dokumentation<sup>25</sup>, mens den i versionen fra 2006 indgår som et af de dokumentationskrav der skal opfyldes.<sup>26</sup> I bekendtgørelserne er det ikke fuldt ud fyldestgørende beskrevet hvad de enkelte elementer der skal indgå i analysen skal indeholde, hvorfor der i høj grad her må henvises til kapitel 1 og 3 i TPG.

### 3.2 Skønsmæssig ansættelse

Skattekontrollovens § 5 stk. 3 indeholder den overordnede hjemmel til at foretage skønsmæssig ansættelse i tilfælde hvor den skattepligtige ikke har overholdt sin selvangivelsespligt, hvor SKL § 3 B stk. 5 henviser til at dette også er gældende for for kontrollerede transaktioner.<sup>27</sup> Efter ændring af skattekontrolloven er adgangen til skønsmæssig ansættelse flyttet til en separat bestemmelse, SKL § 46, der alene omhandler skønsmæssig ansættelse i transfer pricing sager<sup>28</sup>

Hvor der i SKL § 5 stk. 3<sup>29</sup> fremgår at adgangen til skønsmæssig ansættelse kræver at der ikke er selvangivet korrekt, er det i SKL § 46<sup>30</sup> en forudsætning at der ikke er udarbejdet transfer pricing dokumentation. Denne ændring i formulering har ikke nogen praktisk betydning, og der kan ikke tvivl om at adgangen både dækker i tilfælde hvor der ikke er afleveret dokumentation, samt i situationer hvor der er afleveret, men hvor dokumentationen ikke lever op til de indholdsmæssige krav. I forarbejderne til lovændringen af Skattekontrolloven er dette tydeligt fastlagt, at selvom formuleringen henleder til at der kun er adgang til skønsmæssig ansættelse ved manglende dokumentation, så skal dette fortolkes bredt. *“Såfremt den skattepligtige ikke har udarbejdet en transfer pricing-dokumentation, eller dokumentationen er mangelfuld, vil den skattepligtige indkomst vedrørende de kontrollerede transaktioner kunne fastsættes skønsmæssigt efter § 46.”*<sup>31</sup>

Der er ikke sat rammer op for hvor omfattende manglerne skal være, men det må gælde at manglerne, alt andet lige, skal være væsentlige for vurderingen af om transaktionen er i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

---

<sup>24</sup> Schmidt, Peter Koerver m.fl. kap. 9

<sup>25</sup> Dok.bekg. 2016

<sup>26</sup> Dok.bekg. 2006

<sup>27</sup> Skattekontrolloven (2013)

<sup>28</sup> Skattekontrolloven (2017)

<sup>29</sup> Skattekontrolloven (2013)

<sup>30</sup> Skattekontrolloven (2017)

<sup>31</sup> L 13 (2017) bemærkninger til § 39, s. 128 1. spalte

At der ikke er sket ændringer er dog ikke ensbetydende med at indholdskravet ikke er ændret, og der er i dag, i modsætning til tidligere, strenge formkrav til hvordan dokumentationen skal udformes og hvad den skal indeholde. I afsnit 3.3.1 gennemgås overordnet de indholdsmæssige formkrav til transfer pricing dokumentation.

Med baggrund i ovennævnte er der således to mulige situationer, hvor SKAT kan foretage skønsmæssig ansættelse:

- 1) Den skattepligtige har ikke afleveret transfer pricing dokumentationen, som fastlagt i SKL § 3 B stk. 5 / § 39<sup>32</sup>, samt dokumentationsbekendtgørelsen
- 2) Den skattepligtige har afleveret transfer pricing dokumentation, men indholdet lever ikke op til kravene i SKL § 3 B stk. 5 / § 39<sup>33</sup>, samt dokumentationsbekendtgørelsen

Herudover findes også en tredje mulighed. Med henvisning til indholdet i, og formålet bag, LL § 2, kan det udledes at adgangen til skønsmæssig ansættelse også er til stede i tilfælde hvor SKAT er uenig i at den kontrollerede transaktion er i overensstemmelse med armslængdeprincippet. At dette er tilfældet fremgår også utvetydigt i forarbejderne til nye skattekontrollov fra 2017. *“At SKAT vil kunne foretage en skønsmæssig forhøjelse af indkomsten, fordi transaktionerne ikke har været på armslængdevilkår, følger af ligningslovens § 2, stk. 1.”*<sup>34</sup> Det er dermed muligt for SKAT at foretage skønsmæssig ansættelse, selvom der er afleveret både rettidigt og indholdsmæssigt efter reglerne, såfremt der ikke, efter SKAT vurdering, er handlet til armslængdevilkår..

### 3.2.1 Tidsperspektivet i adgangen til skønsmæssig ansættelse

Adgangen til skønsmæssig ansættelse er ikke uden begrænsninger. I Skatteforvaltningsloven findes bestemmelser om sagsfremstilling, jf. § 19, samt en agterskrivelse til den skattepligtige, jf. § 20, hvor det skal beskrives at der påtænkes ændringer i skatteansættelsen, samt hvad der er lagt til grund herfor.<sup>35</sup>

I første omgang er SKAT således begrænset af de forvaltningsretlige regler. Herudover findes der også i Skatteforvaltningsloven en tidsmæssig begrænsning. Af de almindelige regler for ansættelsesfrister følger det at der kan ændres 4 år tilbage.<sup>36</sup> Det betyder således at 1. maj 2019 var sidste frist for SKAT at fremsende agterskrivelse om ændring af indkomståret 2015.

---

<sup>32</sup> Henholdsvis Skattekontrolloven (2013) og (2017)

<sup>33</sup> Henholdsvis Skattekontrolloven (2013) og (2017)

<sup>34</sup> L 13 (2017) bemærkninger til § 46 s. 138 2. spalte

<sup>35</sup> Skatteforvaltningsloven

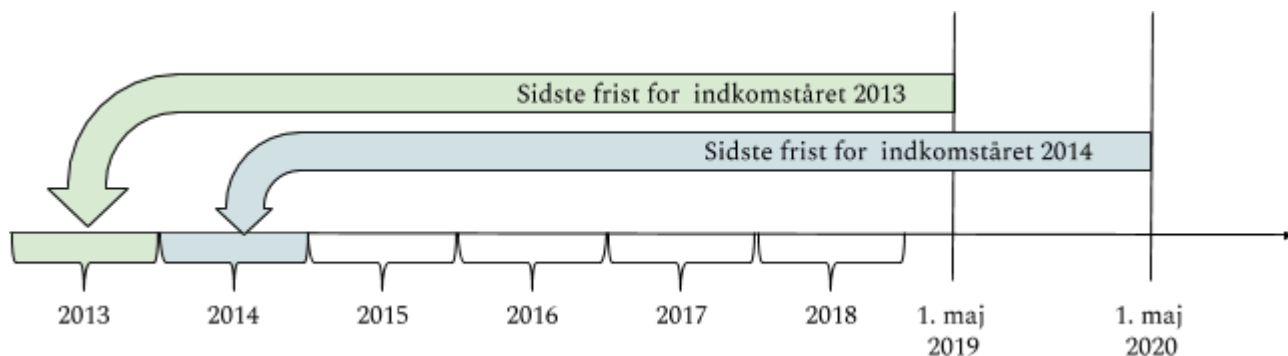
<sup>36</sup> Skatteforvaltningsloven § 26 stk. 1



For kontrollerede transaktioner er det dog vedtaget, at tidsfristen er omfattet af den forlængede tidsfrist der findes i SFL § 26 stk. 5, hvoraf det fremgår at det her er muligt at foretage ændringer i skatteansættelsen 6 år tilbage.<sup>37</sup>

Konsekvensen heraf medføre at det således var muligt til og med 1. maj 2019 at foretage ændringer i indkomståret tilbage til og med 2013, som illustreret i nedenstående figur

**Fig. 4<sup>38</sup> Frister for skønsmæssig ansættelse**



Som figuren viser er det i dag, juni 2019, muligt for SKAT at kontrollere den skattepligtige indkomst for interesseforbundne parter, der indgår i kontrollerede transaktioner, tilbage til og med indkomståret 2014. Fristen 1. maj betyder at der på daværende tidspunkt skal være udsendt en agterskrivelse om den påtænkte skønsmæssige ansættelse. Anmoder SKAT således i dag transfer pricing dokumentation for indkomstårene for 2014, er det således afgørende at sagen er færdigbehandlet inden 1. maj 2020.

### 3.3 Oplysnings- og dokumentationspligt

Pligten til at oplyse og dokumentere at kontrollerede transaktioner er i overensstemmelse med armslængdeprincippet blev til ud fra et ønske om at øge SKATs mulighed for at foretage en bedre kontrol af indkomsten i transfer pricing sager. Herunder var formålet også at øge SKAT mulighed for at bevise at armslængdeprincippet ikke var overholdt.<sup>39</sup>

Indholdsmæssigt er bestemmelsen ikke ændret fra den første bestemmelse ved lovforslaget i 1997 til den nye skattekontrolllov i 2017.

<sup>37</sup> Skatteforvaltningsloven § 26 stk. 5

<sup>38</sup> Egen tilvirkning

<sup>39</sup> L 84 (1997) alm. bemærkninger

Indholdsmæssigt har SKL § 3 B følgende ordlyd:

*“Skattepligtige [...] skal i selvangivelsen afgive oplysninger om art og omfang af handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med ovennævnte parter i nr. 1-6 (kontrollerede transaktioner). [...]*

*Stk. 5. [...] skal udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for de kontrollerede transaktioner, jf. dog stk. 6. Den skriftlige dokumentation skal på told- og skatteforvaltningens begæring forelægges denne og skal være af en sådan art, at den kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter.*

*[...]*

*Stk. 9. Såfremt den skattepligtige ikke har udarbejdet dokumentation efter stk. 5 eller 6 eller indsendt erklæring efter stk. 8, finder § 5, stk. 3, anvendelse, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner.”<sup>40</sup>*

I den nye skattekontrollov oplysnings- og dokumentationspligten adskilt i 2 bestemmelser der har følgende ordlyd:

*“Skattepligtige skal i oplysningsskemaet give told- og skatteforvaltningen oplysninger om art og omfang af handelsmæssige eller økonomiske transaktioner, når der er tale om kontrollerede transaktioner.”<sup>41</sup>*

*“[...] skal udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for de kontrollerede transaktioner [...]. Den skriftlige dokumentation skal være af en sådan art, at den kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat, i overensstemmelse med hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter. [...]*

*Stk. 3. Den skriftlige dokumentation efter stk. 1 skal udarbejdes løbende og senest færdiggøres på tidspunktet, hvor oplysningsskemaet skal indgives til told- og skatteforvaltningen. Den skattepligtige skal på told- og skatteforvaltningens anmodning indsende dokumentationen inden for en frist, som nærmere fastsættes af told- og skatteforvaltningen. Fristen kan ikke være på mindre end 60 dage.<sup>42</sup>*

---

<sup>40</sup> Skattekontrolloven (2013) § 3 B stk. 1, stk. 5 og stk. 9

<sup>41</sup> Skattekontrolloven (2017) § 38

<sup>42</sup> Skattekontrolloven (2017) § 39 stk. 1 og stk. 3

Umiddelbart er de to bestemmelser SKL § 3 B og SKL §§ 38 - 39 identiske indholdsmæssigt.

Oplysningspligten er i formuleringen "...afgive oplysninger om art og omfang..."<sup>43</sup> ikke ændret. Det samme gør sig også gældende i første del af dokumentationspligten, hvor der med formuleringerne "...udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation.." samt "...være af en sådan art, at den kan danne grundlag..."<sup>44</sup>

Herefter ophører ligheden dog også. Som det fremgår af ovennævnte bestemmelse er dokumentationspligten udvidet til også at omhandle en frist for udarbejdelse af transfer pricing dokumentation, hvilket er nyt i SKL § 39.

Ud over kravet om at transfer pricing dokumentationen skal være færdig på selvangivelsestidspunktet, er der også sket en lovfæstelse af 60 dages fristen for indsendelse af dokumentationen. I forarbejder til den nye skattekontrollov fremhæver lovgiver at 60 dages fristen nok er en ny bestemmelse i skattekontrolloven, men at dette alene er udtryk for en lovfæstelse, og at 60 dages fristen også hidtil har været gældende.<sup>45</sup>

De 60 dages frist for indsendelse er også at finde i dokumentationsbekendtgørelsen fra 2006.

I dokumentationsbekendtgørelsen står der i § 2 stk. 4 "*Dokumentationen skal på begæring fremsendes til told- og skatteforvaltningen inden 60 dage.*"<sup>46</sup>

Retsmæssigt er der således ikke sket nogen ændringer ved lovfæstelsen af 60 dages fristen, og der kan ikke udledes andet end at denne frist også var gældende førhen.

Der kan derimod stilles spørgsmål ved om det også tidligere var gældende at transfer pricing dokumentation skulle foreligge i en færdig og fyldestgørende form på selvangivelsestidspunktet, tidspunktet for indgivelse af oplysningsskemaet, som det er fastlagt i SKL § 39 stk 3.<sup>47</sup>

Spørgsmålet er specielt afgørende i forhold til at vurdere hvornår SKAT har adgang til at foretage skønsmæssig ansættelse, samt hvem der har bevisbyrden. Som vist i figur 5, nedenfor, er der en udefineret periode mellem udløbet af 60 dages fristen og ansættelsesfristen. I denne periode er det op til SKAT at vurdere det indleverede materiale, inden der på ansættelsestidspunktet træffes afgørelse om hvorvidt der er påtænkes skønsmæssig ansættelse samt om det indleverede dokumentation er udtryk for at der er handlet til armslængdevilkår.

---

<sup>43</sup> Skattekontrolloven (2013) § 3 B stk. 1, Skattekontrolloven (2017) § 39 stk. 1

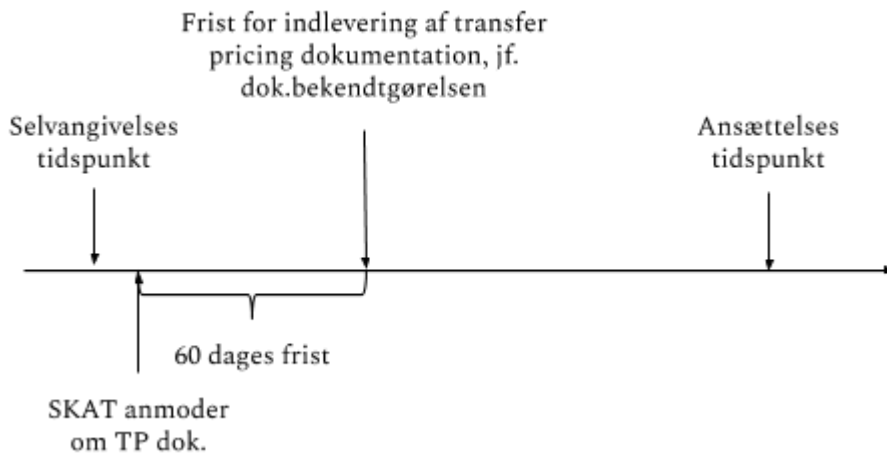
<sup>44</sup> Skattekontrolloven (2013) § 3 B stk. 1, Skattekontrolloven (2017) § 39 stk. 1

<sup>45</sup> L 13 (2017) Alm. bemærkninger

<sup>46</sup> Dok.bekg. (2016) § 2 stk. 4

<sup>47</sup> SKattekontrolloven (2017)

Fig. 5<sup>48</sup>



Skal transfer pricing dokumentationen foreligge fyldestgørende på selvangivelsestidspunktet, betyder det således, at den dokumentation der er indleveret på dette tidspunkt, danner grundlaget for vurdering af om dokumentationspligten er overholdt både tidsmæssigt og indholdsmæssigt. Mangler på dette tidspunkt, der indleveres senere under sagsbehandlingen, vil derfor ikke blive tillagt nogen betydning i vurderingen af om armslængdeprincippet er overholdt. Det ligger i reglerne at den skattepligtige uanset har 60 dage til at udarbejde dokumentationen, hvorfor mindre mangler er muligt for den skattepligtige at fremskaffe inden for de 60 dage. At transfer pricing dokumentationen skal være færdig på selvangivelsestidspunktet må dermed fortolkes som selvangivelsestidspunktet, plus 60 dage.

Er det afgørende tidspunkt derimod først på ansættelsestidspunktet, vil det være muligt for den skattepligtige at fremlægge yderligere dokumentation under skattekontrollen, der skal indgå i vurderingen af om transfer pricing dokumentationen er fyldestgørende, og i vurderingen af om armslængdeprincippet er overholdt.

I lovforslag nr. L 13 fra 2017 om forslag til ny skattekontrollov fremhæver lovgiver at uanset bestemmelsen er ny, så er det ikke en ændring af hvad der hidtil har været gældende.

*“At dokumentationsmaterialet skal udarbejdes løbende og senest færdiggøres på tidspunktet, hvor selvangivelsen (oplysningsskemaet) skal indgives, følger af forarbejderne til skattekontrollen fra 1998, hvor der blev indført krav om udarbejdelse af transfer pricing-dokumentation”<sup>49</sup>*

Det fremgår dog ikke direkte i hverken lovforslaget fra 1997 om SKL § 3 B, eller af senere ændringer hertil, at det hidtil har været gældende at dokumentationen skal være færdiggjort på selvangivelsestidspunktet. I bemærkninger og kommentarer til høring vedrørende ændringen af

<sup>48</sup> Egen tilvirkning

<sup>49</sup> L 13 (2017) bemærkninger til § 39, s. 129 1. spalte

lovforslag om ændring af SKL § 3 B fra 2005, blev spørgsmålet også stillet, uden dette dog medførte yderligere klarhed.

Foreningen af Statsautoriserede Revisorer nævner i et høringsvar tilbage i 2005: *“at hvis det er tanken, at dokumentationen skal foreligge senest på selvangivelsestidspunktet, bør dette fremgå direkte af loven”*<sup>50</sup>. I kommentarerne hertil bliver der ikke svaret direkte, men der henvises blot til at det ligger i dokumentationskravet at dokumentationen skal være færdig på selvangivelsestidspunktet.<sup>51</sup>

Hverken i SKL § 3 B, citeret ovenfor, eller SKL § 5 stk. 3, er der muligt ud fra en ordlydsfortolkning muligt at udlede at dette skulle være gældende. Det står heri: *“Hvis den selvangivelsespligtige ikke har selvangivet fyldestgørende på ansættelsestidspunktet, kan skatteansættelsen foretages skønsmæssigt.”*<sup>52</sup> Bestemmelsens ordlyd indeholder uden tvivl en henvisning til ansættelsestidspunktet som det afgørende tidspunkt for hvornår dokumentationen skal være fyldestgørende, hvilket kun bekræfter at der er uklarhed om hvad der er gældende.

Efter vedtagelsen af den nye Skattekontrollov efter Lovforslag L 13 af 4. oktober 2017, og med ændringen af dokumentationspligten, er der dog ikke tvivl om at det fremover er gældende at transfer pricing dokumentationen skal være færdiglavet og fyldestgørende på selvangivelsestidspunktet.

Ud fra ordlyden af SKL § 5 stk. 3, samt af forarbejderne til den nye skattekontrollov, hvor det står: *“Baggrunden for forslaget er, der i øjeblikket verserer flere sager for Landskatteretten og domstolene, hvor spørgsmålet er, om dokumentationsmaterialet – efter gældende regler - skal udarbejdes løbende. Med forslaget sikres det, at det direkte af loven fremgår, hvornår dokumentationen skal være udarbejdet”*<sup>53</sup>, er det dog svært at argumentere endegyldigt for at det også hidtil har været selvangivelsestidspunktet der er det afgørende.

Fortolkningen heraf skal dog ikke læses som at den skattepligtige hidtil har kunne vente med at indlevere transfer pricing dokumentation til SKAT anmoder om supplerende materiale under skattekontrollen, hvorfor det uanset må være gældende at den skattepligtige med sin dokumentationspligt skal indlevere en grundig udarbejdet og færdig dokumentation, der sætter SKAT i stand til at vurdere om armslængdeprincippet er overholdt. Konsekvenserne af om den skal være fyldestgørende på selvangivelsestidspunktet er ikke desto mindre betydningsfuldt, specielt for bevisbyrdens placering som vil blive gennemgået senere i afsnit 3.4

---

<sup>50</sup> L 120 (2005) Bilag 1 i fremsatte lovforslag, bemærkninger i høringsvar fra Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (FSR)

<sup>51</sup> L 120 (2005) Bilag 1 i fremsatte lovforslag, kommentarer til bemærkninger til høringsvar fra FSR

<sup>52</sup> Skattekontrolloven (2013) § 5 stk. 3

<sup>53</sup> L 13 (2017) bemærkninger til § 39, s. 129, 1.spalte

### 3.3.1 Indholdet i en transfer pricing dokumentation

Et af hovedformålene bag udarbejdelsen af SKL § 3 B var at forbedre SKATs mulighed for at føre bevis i transfer pricing sager. Grundet der ikke tidligere havde været specifikke krav om transfer pricing dokumentationens form og indhold var det således også svært for SKAT at bevise at armslængdeprincippet ikke var overholdt. Med indførelsen af SKL § 3 B, blev der således skabt et minimumskrav til indhold i transfer pricing dokumentationen, i overensstemmelse med retningslinjerne i TPG.<sup>54</sup>

Indholdet i transfer pricing dokumentationen blev dog med lovforslaget ikke fastlagt nærmere. Det blev alene fremhævet at minimumskravet var en redegørelse for hvordan priser og vilkår i den kontrollerede transaktion var i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Endvidere var der krav om at den skattepligtige skulle tage udgangspunkt i de 5 prisfastsættelsesmetoder fra TPG, og begrunde valget af disse i deres dokumentation.

Oplysninger om modparten i den kontrollerede transaktion samt oplysninger om parternes funktioner er ikke beskrevet som et krav, men alene som en anbefaling til hvad der yderligere bør være med i dokumentationen.<sup>55</sup>

Den relativt store frihed der var at finde i kravene til transfer pricing dokumentationen blev dog indskrænket væsentligt første gang tilbage i 2006, og yderligere i 2016.

I 2006 kom bekendtgørelse nr. 42 af 24. januar 2006 om transfer pricing dokumentation, som resultat af et lovforslag til ændring af SKL § 3 b fra 2005. Baggrunden for lovforslaget om ændringen af dokumentationspligten i SKL § 3 B var flere, herunder at sikre en vis standard i dokumentationsindholdet, stadig med grundlag i principperne i TPG.<sup>56</sup> Selvom dokumentationsbekendtgørelsen fra 2006 opstillede flere krav til indholdet i dokumentationen, herunder krav om sammenligneligheds- og funktionsanalyse, beskrivelse af koncernen samt selve transaktionen i §§ 4-8<sup>57</sup>, var det først med ændringen af dokumentationsbekendtgørelsen i 2016, at der blev fastlagt specifikke rammer for dokumentationen.

På baggrund af lovforslag nr. 46 af 10. november 2015, vedrørende lovfæstelsen af land-for-land rapporten i SKL § 3 B, blev også bekendtgørelse nr. 401 af 28.04.2016 ændret med de nye krav om en fællesdokumentation og landespecifik dokumentation. Indholdsmæssigt er dokumentationsbekendtgørelsen gældende for i dag den samme.

Forud for ændringen af SKL § 3 B i 2015, og dokumentationsbekendtgørelsen fra 2016, ligger den endelige rapport fra OECD vedrørende BEPS projektet. I BEPS Action 13 er der redegjort for at

---

<sup>54</sup> L 84 (1997) alm. bemærkninger

<sup>55</sup> L 84 (1997) bemærkning til § 1

<sup>56</sup> L 120 (2005) alm. bemærkninger

<sup>57</sup> Dok.bekg. (2006)

skattemyndighedernes adgang til oplysninger om multinationale koncernes indkomst, aktivitet og skattebetaling bør øges. Resultatet medførte en fuldstændig omskrivning af det eksisterende i TPG kapitel 5 fra 2010 til et nyt, indeholdende en 3-delning af transfer pricing dokumentationen i en Masterfile, Local file og Country-by-Country report.<sup>58</sup>

De danske regler følger med indførelsen af SKL § 3 B i 1997 de principper der ligger i TPG, hvorfor også ændringen af TPG kapitel 5 blev implementeret i dansk ret. Masterfile og Local file, på dansk fællesdokumentation og Landespecifik dokumentation blev allerede kendt i dokumentationsbekendtgørelsen fra 2006, med baggrund i de EU retlige regler for transfer pricing. På daværende tidspunkt var det valgfrit for den skattepligtige at gøre brug af denne dokumentationsform.<sup>59</sup>

Med lovforslaget om ændringen af SKL § 3 B i 2015 blev der indført en ny bestemmelse om land-for-land rapportering (country-by-country report) bestemmelsens stk. 10 til 16. Formålet med land-for-land rapporten er blandt andet at give skattemyndighederne, i de enkelte lande, hvor koncernen er hjemmehørende, oplysninger om hvordan koncernen allokerer indkomster og skattebetalinger.<sup>60</sup> Samtidig blev også fællesdokumentationen og den landespecifikke dokumentation, der tidligere var nævnt ved bekendtgørelsen fra 2006, gjort obligatorisk på baggrund af det nye kapitel 5 i TPG efter BEPS rapporten.<sup>61</sup>

Resultatet af denne lovfæstelse af fælles- og landespecifik dokumentation, og det nærmere indhold heri, er uddybet i bekendtgørelse nr. 401 af 28. april 2016 §§ 4 og 5.

En sammenligning af de to bekendtgørelser, fra henholdsvis 2006 og 2016, viser at der ikke er tale om en fuldstændig ændring af de indholdsmæssige krav. Ligheden ligger blandt andet i kravene om en sammenlignelighedsanalyse, funktionsanalyse, beskrivelse af de kontrollerede transaktioner, valg og begrundelse for valg af transfer pricing metode, samt beskrivelse af både koncernen og den skattepligtige. Til forskel fra tidligere er indholdet i dokumentationen fra og med 2016 mere tydeligt opdelt i hvad der vedrører den enkelte skattepligtige, samt hvad der omhandler selve koncernen som den skattepligtige er en del af.

I dokumentationsbekendtgørelsen § 4, der omhandler fællesdokumentationen, skal der således udarbejdes dokumentation om selve koncernen. Indholdsmæssigt er der tale om oplysninger der gør at SKAT kan få overblik over koncernen som helhed, herunder hvem der udføre hvilke funktioner, hvem der ejer væsentlige aktiver, opgørelse over koncernens skattebetaling m.v. I den landespecifikke dokumentation i § 5 er det den skattepligtige der er i fokus. Her er der tale om oplysninger vedrørende den skattepligtige, og dennes forretning, en detaljeret beskrivelse af de

---

<sup>58</sup> BEPS action 13

<sup>59</sup> Dok.bekg. (2006) § 11

<sup>60</sup> Michelsen, Aage m.fl. kap. 16

<sup>61</sup> L 46 (2015) alm. bemærkninger

kontrollerede transaktioner den skattepligtige er involveret i, indeholdende blandt andet sammenlignelighedsanalyse, samt en redegørelse og begrundelse for valg af transfer pricing metode.<sup>62</sup>

Kravene til indholdet er blevet større, og specielt i forhold til beskrivelse af koncernen er der sket en udvidelse af kravene. Det er dog ikke ensbetydende med at den skattepligtige er tillagt en væsentlig større byrde, idet implementeringen af fællesdokumentationen også må antages at være implementeret i øvrige medlemslande i OECD. Dermed er det muligt for den skattepligtige at anvende mange af de samme oplysninger i denne dokumentation flere steder, idet indholdet i høj grad er udtryk for nogle generelle informationer om koncernen, og ikke direkte er relateret til den enkelte kontrollerede transaktion som den skattepligtige er del i.

Sanktionen ved ikke at overholde dokumentationspligten er, som beskrevet, at der kan foretages skønsmæssig ansættelse efter reglerne i SKL § 5 stk. 3 jf. SKL § 3 B stk. 5 / § 46<sup>63</sup>, hvor det er et krav at der enten ikke er afleveret transfer pricing dokumentation, eller denne er mangelfuld.

Endvidere er der adgang til skønsmæssig ansættelse, med hjemmel i LL § 2, hvor der er afleveret, men hvor SKAT ikke er enig i at armslængdeprincippet er overholdt.

I vurderingen af om transfer pricing dokumentationen er mangelfuld, er det kravene i dokumentationsbekendtgørelsen der er afgørende, og her er det vigtigt at holde sig for øje at der i indkomståret 2016 findes et overlap, hvor begge dokumentationsbekendtgørelsen kan være gældende, jf. § 8.<sup>64</sup>

Transfer sager strækker sig ofte over flere indkomstår, idet SKAT som beskrevet kan gå 6 år tilbage. Det betyder dermed også i tilfælde hvor SKAT anmoder om transfer pricing dokumentation med den forlængede frist på 6 år, vil der skulle tages højde for 2 forskellige regelsæt, som illustrere i nedenstående figur.

---

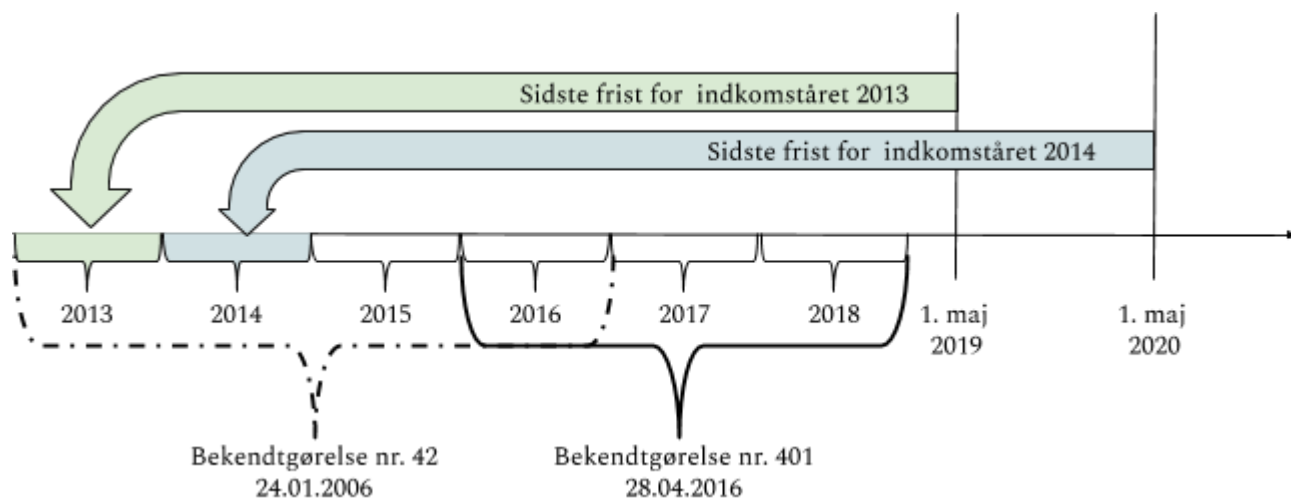
<sup>62</sup> Dok.bekg. (2016)

<sup>63</sup> Henholdsvis Skattekontrolloven (2013) og (2017)

<sup>64</sup> Dok.bekg. (2016)



Fig. 6<sup>65</sup> Tidsperspektivet for de 2 dokumentationsbekendtgørelser



Det fremgår af figuren at indkomståret 2016 kan være omfattet af både bekendtgørelsen fra 2006 og den fra 2016. Ved en skattekontrol vil dokumentationspligten muligt skulle vurderes efter 2 forskellige regelsæt. Yderligere kompliceret bliver det delvist at at der fra og med indkomståret 2019 gælder endnu en ny dokumentationsbekendtgørelsen. En skattekontrol efter 2019, kan dermed i realiteten derfor omfatte 3 forskellige regelsæt.

### 3.4 Bevisbyrdens placering

Transfer pricing dokumentationen, og indholdet i denne, danner udgangspunktet for om SKAT kan ansætte den skattepligtige indkomst skønsmæssigt. Kernen i transfer pricing dokumentationen, som gennemgået ovenfor, er grundlæggende at dokumentere at priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

I afsnittet 3.2 om skønsmæssig ansættelse blev 3 mulige situationer for adgangen hertil fremhævet som værende:

- 1) Den skattepligtige har ikke afleveret transfer pricing dokumentationen som fastlagt i SKL § 3 B stk. 5 / § 39<sup>66</sup>, samt dokumentationsbekendtgørelsen
- 2) Den skattepligtige har afleveret transfer pricing dokumentation, men indholdet lever ikke op til kravene i SKL § 3 B stk. 5 / § 39<sup>67</sup>, samt dokumentationsbekendtgørelsen
- 3) Den skattepligtige har afleveret dokumentation, men SKAT er uenig i at prisen er i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

<sup>65</sup> Egen tilvirkning

<sup>66</sup> Henholdsvis Skattekontrolloven (2013) og (2017)

<sup>67</sup> Henholdsvis Skattekontrolloven (2013) og (2017)

Det er fastlagt at den skattepligtige er forpligtet til at indlevere den korrekte dokumentation, og med det rette indhold, uden at dette dog er ensbetydende med at det er den skattepligtige der også bærer bevisbyrden for, at armslængdeprincippet er overholdt.

Der findes ingen bestemmelser i de omtalte skattekontrollove der tager stilling til hvor bevisbyrden skal placeres. Ikke desto mindre er det fastslået flere gange i forarbejderne, at bevisbyrden undervejs kan skifte mellem skatteyder og SKAT. Ved indførelsen af dokumentationspligten i SKL § 3 B i 1997, blev der stillet spørgsmål ved om reglerne medførte en omvendt bevisbyrde, hvortil det blev understreget at de almindelige bevisregler også i transfer pricing sager er gældende og lovændringen derfor netop ikke medførte omvendt bevisbyrde.<sup>68</sup>

Uanset hensigten ikke har været at indføre omvendt bevisbyrde i transfer pricing sager, er der dog ikke tvivl om, at dette kun er udgangspunktet. I forarbejderne til SKL § 3 B fra 1997 og den nye skattekontrollov fra 2017, står det klart at i det øjeblik SKAT foretager skønsmæssig ansættelse så er der tale om omvendt bevisbyrde. *“Såfremt den skattepligtige er af den opfattelse, at ændringen er uberettiget, skal den skattepligtige godtgøre, at transaktionen var foretaget på armslængde vilkår.”*<sup>69</sup>

Dermed kan det udledes, at i tilfælde hvor der ikke er afleveret dokumentation, eller hvor dokumentationen er mangelfuld, i et omfang der gør at SKAT ikke kan vurdere om armslængdeprincippet er overholdt, vil SKAT kunne foretage en skønsmæssig ansættelse, og det derefter er op til den skattepligtige at bevise, at SKATs ansættelse ikke lever op til armslængdeprincippet, forudsat den skattepligtige er uenig i prisfastsættelsen.

Er der til gengæld afleveret en fyldestgørende dokumentation, er der ikke tvivl om at bevisbyrden for at armslængdeprincippet ikke er overholdt, påhviler SKAT.

At bevisbyrden således i udgangspunktet kan være placeret hos både den skattepligtige og SKAT, afhængigt af om der er afleveret dokumentation eller ej, og om denne er fyldestgørende eller ej, betyder dermed, at der ikke er et endegyldigt svar på hvem der bærer bevisbyrden. Dette er også anerkendt ved indførelsen af SKL § 3 B i 1997, hvor det er fremhævet at bevisbyrden kan skifte, men at det samtidig er op til domstolene at vurdere i sidste ende.<sup>70</sup>

Det kan af ovennævnte udledes at bevisbyrden ikke er fastlagt til den ene part, men hvad der stadig står som uklart er hvornår rent tidsmæssigt, denne bevisbyrde vender.

I begge dokumentationsbekendtgørelser står:

*“Told- og skatteforvaltningen kan i løbet af en skattekontrol anmode om supplerende oplysninger og materiale, herunder at der udarbejdes supplerende materiale. Der kan*

---

<sup>68</sup> L 84 (1997) bilag 6, kommentarer fra Skatteministeren til henvendelse fra Erhvervenes Skattesekretariat

<sup>69</sup> Enslydende i L 84 (1997) og L 13 (2017)

<sup>70</sup> L 84 (1997) alm. bemærkninger

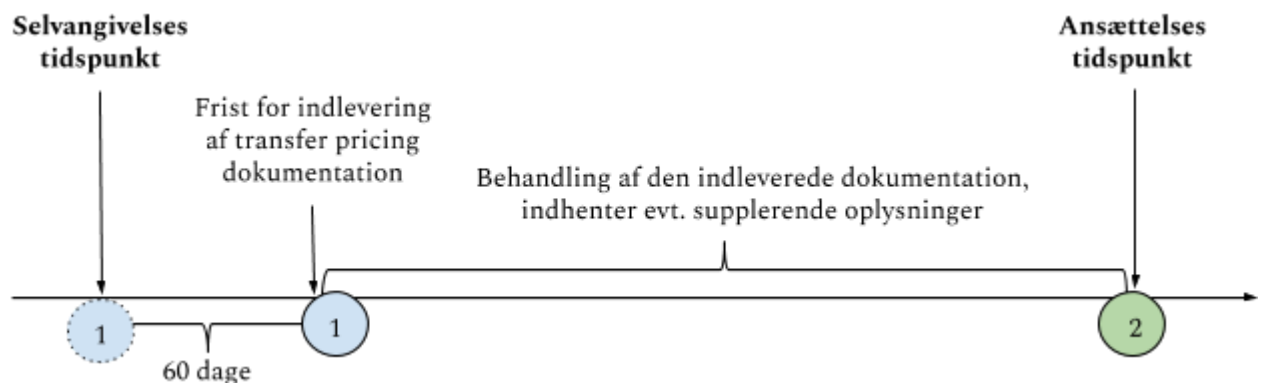
*anmodes om oplysninger og materiale, som må anses som relevant for en armslængdevurdering [...]”<sup>71</sup>.*

Foreligger der mangler på selvangivelsestidspunktet, er det således muligt for den skattepligtige at fremlægge supplerende dokumentation senere end selvangivelsestidspunktet. Hvad der dog ikke kan udledes heraf, er om denne supplerende dokumentation er udtryk for at det nu er den skattepligtige, der skal bevise at armslængdeprincippet er overholdt, eller om den supplerende dokumentation skal indgå i vurderingen af om den skattepligtige har overholdt sin dokumentationspligt.

Udfordringen i bevisbyrdens placering skal ses i nær sammenhæng med spørgsmålet om hvornår transfer pricing dokumentationen skal foreligge i fyldestgørende form, belyst i afsnit 3.3. Som det også gjorde sig gældende tidligere, findes der to tidspunkter der er på tale; tidspunktet for selvangivelsen, samt ansættelsestidspunktet som er tidspunktet hvor SKAT afslutter sin sagsbehandling.

De to tidspunkter fremgår af figur 7.

**Fig. 7<sup>72</sup>**



Efter vedtagelsen af den nye Skattekontrollov, gældende fra 2019, er der ikke tvivl om det er tidspunkt "1" der er afgørende for hvornår bevisbyrden vender, som uddybet i afsnit 3.3. At der er to "1" er udtryk for at det er selvangivelsestidspunktet der er afgørende, men samtidigt er det klart at den skattepligtige har 60 dages frist til at indlevere. Det egentlige tidspunkt der således efter 2019 er gældende, er antaget at være tidspunkt "1" efter udløbet af 60 dages fristen.

Er dokumentationen på dette tidspunkt ikke fyldestgørende, eller er der slet ikke afleveret, er der således på dette tidspunkt op til den skattepligtige at bevise, at SKATs skøn ikke er i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Dette betyder også at SKAT reelt ikke skal bevise at den skattepligtige ikke har handlet på armslængdevilkår, men blot sandsynliggøre at dette ikke er sket. Efter ansættelsestidspunktet påhviler det således den skattepligtige at bevise at det skøn SKAT har foretaget ikke er i overensstemmelse med armslængdeprincippet

<sup>71</sup> Dok.bekg. (2006) § 9, (2016) § 6

<sup>72</sup> Egen tilvirkning

Den supplerende dokumentation som den skattepligtige indleverer undervejs i sagsbehandlingen - frem til tidspunkt "2", vil således ikke have nogen betydning for om der allerede på selvangivelsestidspunktet var adgang til at foretage skønsmæssig ansættelse. Det må dog antages at fremlægges der afgørende dokumentation undervejs, der dokumenterer at der er handlet til armslængdevilkår, vil SKAT ikke kunne overse dette i deres sagsbehandling og endelige afgørelse. Spørgsmålet der er relevant er derfor, om bevisbyrden også før 2019 pålægges den skattepligtige på tidspunkt "1".

Er der grundlag for at fastholde at det er tidspunkt "2" der er afgørende, betyder det således at SKAT har bevisbyrden frem til det tidspunkt hvor de træffer afgørelse. Det betyder dermed også at den skattepligtige undervejs i sagsbehandlingen har mulighed for at indlevere yderligere dokumentation, der skal indgå i SKATs vurdering, selvom dokumenterne reelt var manglende på tidspunkt "1".

Tidspunkt "2" flytter ikke kun bevisbyrdens placering, men giver reelt også den skattepligtige en længere frist for at indlevere dokumentation, uden at det dog må antages at betyde, at den skattepligtige blot kan vente med at aflevere væsentlige oplysning til senere. Det står klart at der skal afleveres en dokumentation der indholdsmæssigt må henses til at være færdiggjort på selvangivelsestidspunktet, udledt af bestemmelsen i SKL § 3 B stk. 5, samt af lovens forarbejder.

Ud fra en fortolkning af ordlyden af tidligere omtalte SKL § 5 stk. 3, hvor der står "[...] ikke har selvangivet fyldestgørende på ansættelsestidspunktet, kan skatteansættelsen foretages skønsmæssigt.<sup>73</sup> er der ikke umiddelbart grundlag for at fastholde at det er tidspunkt "1" der også var gældende før 2019, idet der udtrykkeligt står at ansættelsestidspunktet er det afgørende. Uanset, blev det dog ved lovforslaget til ændring Skattekontrolloven i 2017 gjort klart ,at det afgørende tidspunkt var selvangiveslestidspunktet, og at lovændringen blot er en lovfæstelse heraf.<sup>74</sup>

Samlet er det således ikke muligt at fastlægge endegyldigt her at fastslå hvad der er gældende om bevisbyrdens placering. Hvad der dog taler for tidspunkt "2", til og med 2018, er begrundet i en ordlydsfortolkning af formuleringen af SKL § 5 stk. 3. Værdien af lovgivers udtalelse om at det hele tiden har været gældende at det er tidspunkt "1" der er afgørende, har derfor ikke samme lovmæssige værdi

---

<sup>73</sup> Skattekontrolloven (2013) § 5 stk. 3

<sup>74</sup> L 13 (2017) bemærkninger til § 39

## 4. Transfer Pricing Guideline

De danske transfer pricing regler har siden de første bestemmelser i 1997 været udarbejdet på baggrund af indholdet i TPG og de grundlæggende principper der er defineret heri, og udgør også med den nye skattekontrollov grundlaget for fortolkning af reglernes indhold og omfang. Dermed er det relevant kort at redegøre for transfer pricing guidelines, hvilken betydning ændringerne heri har for danske transfer pricing retsregler, herunder om der heri kan søges fortolkning af adgangen til skønsmæssig ansættelse og bevisbyrdens placering.

OECD's TPG har, til trods for der alene er tale om retningslinjer, en væsentlig retskildemæssig værdi i dansk lovgivning, og skal anvendes i fortolkning af de danske regler om transfer pricing og armslængdeprincippet, hvilket fremgår både af forarbejderne til LL § 2 fra 1998, SKL § 3 B fra 1997, samt senere ændringen af skattekontrolloven.

Efter gennemgangen af de danske transfer pricing regler vedrørende armslængdeprincippet og dokumentationskrav, er det tydeligt at der er tale om regler der er både komplicerede og omfattende. Reglerne er gennem tiden ikke blevet lettere, idet lovgivningen omkring selve indholdet i transfer pricing dokumentationen er øget markant.

Det øgede dokumentationskrav, herunder implementeringen af land-for-land rapport, samt formkrav til den øvrige dokumentation i form af fællesdokumentation og landespecifik dokumentation skal, som nævnt, ses som resultat af BEPS rapporten fra 2015. BEPS projektet medførte flere ændringer til TPG der i 2017 er blevet væsentligt udvidet og opdateret, med et indhold der nær er fordoblet fra 375 sider i 2010 til 612 sider i 2017.

Ved en sammenligning af indholdsfortegnelsen af de to udgaver er det tydeligt at det førnævnte kapitel 5 om dokumentation udgør en stor del af ændringen, men også kapitel 1 om armslængdeprincippet er ændret og har i versionen fra 2017 et større indhold end tidligere. BEPS rapporten omhandler ikke kun de udfordringer og problemer der følger af transfer pricing. Formålet med projektet har grundlæggende været at finde løsninger til at sikre der ikke sker skatteunddragelse, flytning af indkomster og renteindtægter og en skadelig skattemæssig konkurrence mellem lande. Resultatet af rapporten er kommet til udtryk i ialt 15 såkaldte Actions. Heraf vedrører Action 8-10 transfer pricing problematikker omkring immaterielle aktiver samt risiko og kapital og deres indvirkning på armslængdeprincippet, hvorimod action 13 alene omhandler ændringer af transfer pricing dokumentationen med det formål at gøre det lettere for skattemyndighederne at gennemskue om armslængdeprincippet er overholdt.<sup>75</sup>

---

<sup>75</sup> Action Plan on BEPS, kap. 3

Ændringerne i kapitel 1 leder hen til spørgsmålet om der er sket en ændring af selve armslængdeprincippet, eller der blot er tale om præciseringer. Ændringer i armslængdeprincippet vil alt andet lige betyde at adgangen til at foretage skønsmæssig ansættelse også vil være ændret. Fastlæggelsen af om der er sket ændringer, eller blot præciseringer, af armslængdeprincippet og indholdet i TPG i 2017 har en afgørende betydning for om ændringerne også kan gøre sig gældende før offentliggørelsen af af ændringerne.

Grundlæggende skal der foretages statisk fortolkning, hvor det alene tages udgangspunkt i den version der er gældende for det år problemstillingen drejer sig om, såfremt der er tale om egentlige ændringer. Indeholder den nye version af TPG derimod alene en præcisering, er det muligt at anvende TPG 2017 også bagudrettet og dermed anvende en dynamisk fortolkning.<sup>76</sup> Skillelinjen mellem hvorvidt der i TPG 2017 er tale om præciseringer eller egentlige ændringer er ikke nødvendigvis klar og entydig.

#### 4.1 Opdateringen af Transfer Pricing Guidelines 2017

Adgangen til at foretage skønsmæssig ansættelse forudsætter, som beskrevet, at den skattepligtige enten ikke har overholdt sin dokumentationspligt, jf. SKL § 3 B stk. 5 / SKL § 39<sup>77</sup>, eller at den skattepligtige i de kontrollerede transaktioner ikke har fastsat priser og vilkår i overensstemmelse med armslængdeprincippet, jf. LL § 2.

Med opdateringen af TPG i 2017 er kapitel 1, der omhandler selve armslængdeprincippet udvidet, hvorimod hele kapitel 5 er ændret til et helt nyt kapitel. Det er derfor væsentlige at fastslå om selve armslængdeprincippet er ændret, idet vurderingen af transfer pricing dokumentationen bygger på en vurdering heraf.

Med ændringen af SKL § 3 B i 2016, efter lovforslag nr. 46 af 10.11.2015, og den nye dokumentationsbekendtgørelsen nr. 401 af 28.04.2016, er der ikke tvivl om at de nye regler om transfer pricing dokumentation først er gældende herfra. Opdateringen af TPG i 2017, og den omskrivning der skete af kapitel 5 som resultatet af BEPS action 13, kan dermed ikke tillægges nogen betydning for indkomstår der ligger forud for 2016, og kan heller ikke være genstand for en dynamisk fortolkning.

Hvorvidt det samme gør sig gældende for kapitel 1, og definitionen af armslængdeprincippet må vurderes ud fra indholdet i kapitel 1 før og efter.

I modsætning til kapitel 5 der er omskrevet i sin helhed til et nyt kapitel, er der ikke sket samme ændring af kapitel 1, og de første afsnit er dog heller ikke ændret. Indledningsvist bliver der i TPG kapitel 1 fra 2017 fortsat henvist til modeloverenskomstens art. 9, og der er heller ikke ændret på

---

<sup>76</sup> Schmidt, Peter Koerver m.fl., kap. 1

<sup>77</sup> henholdsvis Skattekontrolløven (2013) og (2017)

at armslængdeprincippet handler om at sammenligne pris og vilkår i den kontrollerede transaktion med pris og vilkår i en transaktion mellem uafhængige parter. Ændringerne skal til gengæld findes i udvidelsen af afsnit D.

Resultatet af BEPS action 8-10 viser at der i vurderingen af om armslængdeprincippet er overholdt skal være mere fokus på værdiskabelse, risiko og immaterielle aktiver, hvor der blandt andet er sat fokus på behovet for at sammenholde den kontraktmæssige påtagelse af risici med den faktiske påtagelse af risici, herunder om parten der bærer risiciene også har kapaciteten og ressourcerne til faktisk at bære denne. Samtidigt er der lagt vægt på at også immaterielle aktiver har en afgørende betydning for pris og vilkår, hvorfor ejerskab og fordelingen af immaterielle aktiver har fået en større betydning end tidligere.<sup>78</sup>

Det står ikke nævnt at dette medføre, at der er sket en egentlig ændring af hvordan armslængdeprincippet i modeloverenskomsten art. 9 skal fortolkes, hvorfor udgangspunktet må være, at der ikke er sket ændringer i selve fortolkningen af armslængdeprincippet, men at der alene er tale om en præcisering af flere faktorer der skal indgå i vurderingen. Det må her tillægges betydning at OECD også selv beskriver de indholdsmæssige ændringer i 2017 som en præcisering af armslængdeprincippet, og ikke en egentlig ændret fortolkning.<sup>79</sup>

Vurderingen af hvem der håndterer og bærer risiko, må antages også at have haft en væsentlig betydning før ændringen af kapitel 1 afsnit D, og selve analysen af risikofordelingen var også indeholdt i TPG 2010 versionen. Det må være selvsagt at ingen virksomhed ønsker at indgå i risikofyldte transaktioner uden der er en økonomisk compensation, eller udsigt til en økonomisk gevinst, af en vis størrelse. Ved vurderingen af om interesseforbundne parter har handlet til armslængdeprincippet, må derfor alt andet lige antages også at indeholde en vurdering af risiko, herunder hvem der faktisk har evnen og kapaciteten til at påtage sig en risiko og sammenholde dette med den fastsatte pris.

I relation til immaterielle aktiver er der heller ikke umiddelbart tale om noget nyt i TPG 2017, idet aktiver også allerede var en del af indholdet i en funktionsanalyse TPG 2010.

Der er dog ikke tvivl om at der der er sket en væsentlig udvidelse af hvilke forhold omkring risici og immaterielle aktiver der har betydning i vurderingen af armslængdeprincippet. Men at der er tale om en udvidelse skal dog ikke sidestilles med at der er tale om en egentlig ændring.

I forordet til BEPS rapporten vedrørende action 8-10 er der heller ikke tvivl om at der alene er tale om en præcisering, og ikke en ændring "*The revised guidance includes two important clarifications relating to risks and intangibles.*"<sup>80</sup>

---

<sup>78</sup> BEPS actions 8-10.

<sup>79</sup> TPG 2017 preface

<sup>80</sup> BEPS actions 8-10, Executive summary, s. 10

Også Skatteministeren er af den holdning at BEPS rapporten, og ændring af TPG kapitel 1 er udtryk for en præcisering af hvad der allerede var gældende, og at dette ikke har haft nogen betydning for armslængdeprincippet i dansk ret. I et spørgsmål fra 2018 til ministeren vedrørende netop konsekvensen af BEPS er svaret: *“Action 8-10 har medført en opdatering af OECDs transfer pricing guidelines, som har betydning ved fortolkningen af den danske transfer pricing-regel i ligningslovens § 2. Der er alene tale om præciseringer og uddybninger af armslængdeprincippet. Der har derfor ikke været behov for lovgivning.”*<sup>81</sup>

På baggrund heraf kan det således udledes at der er bred enighed om at armslængdeprincippet ikke er ændret, og at TPG 2017 danne grundlag for en dynamisk fortolkning hvad angår kapitel 1 og armslængdeprincippet.

Hertil er det dog væsentligt at nævne, at der i litteraturen er muligt at finde udtryk for den modsatte holdning, hvor det er opfattelsen at opdateringen af TPG i 2017 ikke er udtryk for en præcisering af armslængdeprincippet, men derimod en egentlig ændring.

Wittendorff fremhæver i sin seneste udgave af bogen *Transfer Pricing* fra 2018 at der med den nye risikovurdering i kapitel 1, er tale om en ændring af det oprindelige armslængdeprincip. I sammenligningen mellem parternes aftale og deres faktiske handlemåde fremhæver Wittendorff her, at der ikke tidligere var samme vurdering af kontrollen over risici, og den økonomiske kapacitet til at bære risici som der er efter 2017. Hertil pointerer han, at hvis en part ikke vurderes at have den kontrollen over og den økonomiske kapacitet til at bære den risiko der er påtaget i kontrakten, kan risikoen allokere til den part der faktisk har den økonomiske kapacitet. Det kan som han udtrykker det sidestilles med at kræve at uafhængige parter vil påtage sig en risiko de ikke har kontrol over.<sup>82</sup>

Det er ikke her formålet at vurdere om Wittendorff har ret i sin påstand, men det kan dog ikke undlades at fremhæve at hans pointe omkring allokeringen af risiko til en part der ikke har den egentlige kontrol herover kan give anledning til undren. Ikke desto mindre skal det holdes for øje at indholdet i TPG ikke har nogen lovmæssig værdi, og der alene er tale om principper der anvendes til fortolkning af de danske regler. Wittendorff kan klart have ret i sin påstand, og der kan stilles spørgsmål ved om der ikke er tale om en skærpelse af hvad der lægges vægt på, i vurderingen af om armslængdeprincippet er overholdt. Ikke desto mindre må det samtidigt være at kræve at parterne også påtager sig den risici og faktisk har kapaciteten, både i form af personale men også økonomisk, til at håndtere de risici de påtager sig. Det giver sig selv at det forholder sig sådan i den virkelige verden - jo højere risici des højere pris. Derfor vil det også, ud fra en generel betragtning, være i strid med armslængdeprincippet. Hvis en part vælger at påtage sig en stor

---

<sup>81</sup> Skatteudvalget alm. del, spørgsmål 278

<sup>82</sup> Wittendorff kap. 13



risiko i den faktiske handling, men alene aflønnes som havde parten ikke påtaget sig nogen væsentlig risiko. Og allokeringen af risikoen til den part der faktisk har kapaciteten, må i koncernforhold ikke sidestilles helt med samme forhold mellem uafhængige parter, idet koncernforbundne parter økonomisk er sammensat på anden måde end uafhængige parter er.

## 4.2 TPG om Skønsmæssig ansættelse og bevisbyrdens placering

OECD's Transfer pricing guidelines forholder sig i høj grad neutralt til adgangen til skønsmæssig ansættelse, med henvisning til at sanktioner ved manglende overholdelse af principperne er et nationalt anliggende, og der bør ikke opstilles ensartede regler for sanktioner, idet hvert land har forskellige skattesystemer. Dog opfordres de enkelte medlemslande i OECD til ikke at pålægge urimelig sanktioner på den skattepligtige, i tilfælde hvor transfer pricing reglerne ikke er overholdt. Her henvises der specielt til at mindre fejl og mangler hvor den skattepligtige har været i god, ikke bør medføre hårde og urimelige sanktioner. Endvidere vil det ikke være rimeligt at forlange at skatteyderen kan fremskaffe dokumentation som ikke er tilgængelig.<sup>83</sup>

OECD forholder sig også i spørgsmålet om bevisbyrdens placering neutralt, og pointerer at spørgsmålet, på samme måde som adgangen til skønsmæssig ansættelse og andre sanktioner, er op til det enkelte medlemsland selv at fastlægge ud fra lovgivningssystemet i landet. Også her lægges der vægt på at bevisbyrden ikke bør placeres uden overvejelser om rimelighed, og med tanke på hvad der er mest hensigtsmæssigt, i forhold til nationale regler. Uhensigtsmæssig placering af bevisbyrden kan derfor lede til urimelige udfordringer for en af parterne.

Som ved skøn fremhæves det også at der bør ses til om den skattepligtige har udvist god tro i forhold til overholdelse af reglerne.<sup>84</sup>

Hvorom der ikke fremstår klare retningslinjer for hvordan de enkelte medlemslandes bør lovgive i transfer pricing problematikker, er der ikke tvivl om at der i TPG ligger en klar anbefaling om at lovgive med respekt for forskellighederne mellem medlemslandene og med tanke på formålet om at fremme den internationale handel, samt sikre at reglerne er proportionale i forhold til målet, hvorfor der ikke bør stilles unødvendige hindringer for koncerner der har virksomheder placeret rundt om i verden.

---

<sup>83</sup> TPG kap. 4, afsnit B

<sup>84</sup> TPG kap. 4, afsnit B

## 5. Delkonklusion

Ovenstående gennemgang af de danske transfer pricing regler, samt de indholdsmæssige ændringer i TPG i 2017, efterlader et klart billede af at der ud fra et rent teoretisk analyse ikke er muligt endegyldigt at konkludere på især spørgsmålet om bevisbyrdens placering.

Der er ikke tvivl om at der i lovgivningen er uklarhed om præcist hvornår transfer pricing dokumentationen skal foreligge i fyldestgørende form. Nok henvises der i forarbejderne til, at det med bestemmelserne om oplysning- og dokumentationspligt er forudsat at transfer pricing dokumentationen udarbejdes løbende, men det står ikke direkte klart nogle steder at dette skal fortolkes som at dokumentationen klart skal være fyldestgørende på selvangivelsestidspunktet. Samtidigt står det dog også klart at lovgiver i forarbejder til den seneste Skattekontrollov redegør for, at der er behov for at lovfæste denne antagelse, idet der er tvivl om hvad der hidtil har været gældende.

Det er dog allerede på nuværende tidspunkt muligt at konkludere, at adgangen til skønsmæssig ansættelse ikke er fuldstændig fri, men at der er begrænsninger, hvor det grundlæggende krav er at der skal foreligge en manglende dokumentation, eller være omfattende mangler i dokumentationen. Endvidere kan det også konkluderes, at adgangen til skønsmæssig ansættelse er afhængig af om der er handlet på armslængdevilkår.

Uanset hvor bevisbyrden er placeret, er det et grundlæggende krav, at de kontrollerede transaktioner ikke er i overensstemmelse med armslængdeprincippet. at den skattepligtiges indkomst ikke er i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Der er af ovennævnte ikke tvivl om at det i første omgang er SKAT der har bevisbyrden, men hvad der ikke er muligt at konkludere, er hvornår denne bevisbyrde skifter til at påhvile den skattepligtige.

Konklusionen foreløbigt er samlet således at adgangen er begrænset af der foreligger manglende eller mangler, eller at armslængdeprincippet ikke er overholdt.

## 6. Den juridiske vejledning

SKATs opfattelse af hvad der er gældende ret på transfer pricing området findes i den juridiske vejledning. Vejledningen opdateres 2 gange årligt, januar og juli, med de ændringer i love og bekendtgørelser der er sket, samt med afgørelser der er relevante for indholdet i de enkelte afsnit, og som har betydning for forståelsen af reglerne.<sup>85</sup>

Formålet med dette afsnit er at belyse i om der er sket ændringer i SKATs opfattelse af adgangen til skønsmæssig ansættelse i takt med ændringerne i Skattekontrolloven og opdateringen af Transfer Pricing Guidelines.

I forlængelse af ovennævnte afsnit er der ikke tvivl om at SKAT er enig i, at opdateringen af TPG alene er udtryk for en præcisering af armslængdeprincippet. Dette gør sig ikke kun gældende for opdateringen i 2017, men også med den første opdatering der ligger tilbage i 2010, hvor denne holdning klart kommer til udtryk "*Rækkevidden eller betydningen af armslængdeprincippet i LL § 2, stk. 1, er ikke ændret ved opdateringen af kapitlerne i TPG. Der er i stedet tale om en præcisering og uddybning af armslængdeprincippet og den måde, hvorpå princippet anvendes i praksis.*"<sup>86</sup>.

Formuleringen er identisk samtlige senere udgaver af vejledningen.

Armslængdeprincippet og dets anvendelse i dansk ret er dermed ikke, efter SKATs mening ændret siden den første version af TPG fra 1995, selvom kravet til dokumentationen heraf er ændret omfattende undervejs og der er tilføjet flere elementer der har betydning. Det kan således udledes at SKAT er af den opfattelse at TPG 2017 i henhold til vurdering af armslængdeprincippet kan fortolkes dynamisk.

Adgangen til skønsmæssig ansættelse forudsætter, som beskrevet, at SKAT ikke har modtaget dokumentation til grundlag for at vurdere om armslængdeprincippet er overholdt, eller vurderer at den skattepligtige ikke har overholdt armslængdeprincippet. Denne betingelse står også klar i den juridiske vejledning, og der er heller ikke her sket ændringer undervejs. Hvad der dog, ud fra en formulering i den juridiske vejledning, har ændret sig, er tidspunktet for hvornår dokumentationen, efter SKATs opfattelse, skal være færdig.

Før ændringen af SKL § 3 B og dokumentationsbekendtgørelsen 2016 var kravet til udformningen af transfer pricing dokumentationen ikke fastlagt. I vejledningen står det at dokumentationen ikke skal være fuldt ud færdiggjort på selvangivelsestidspunktet, men dog være udformet i en sådan grad at en fyldestgørende dokumentation kan indsendes inden 60 dage.<sup>87</sup> Denne formulering blev

---

<sup>85</sup> Den juridiske vejledning (2019-1): Om Den juridiske vejledning

<sup>86</sup> Den juridiske vejledning (2016-1) C.D.11.2.1.1

<sup>87</sup> Den juridiske vejledning (2016-1) C.D.11.4.10

dog ændret med opdateringen af den juridiske vejledning i juli 2016, der blev til efter ændringen af SKL § 3 B ved lovforslag nr. 46 af 10. november 2015

Med opdateringen blev også overskriften på afsnittet ændret fra "*Frist for at indsende dokumentationen*"<sup>88</sup> til "*Frist for at udarbejde og indsende transfer pricing dokumentationen*"<sup>89</sup>.

Formuleringen har siden ikke ændret sig i overskriften og er den samme i 2019-1 versionen. Hvad der ligger til grund for denne ændring i formuleringen står ikke klart i Den juridiske vejledning, ud over en henvisning til at der i reglerne er en forudsætning om at dokumentationen udarbejdes løbende og foreligger senest på selvangivelsestidspunktet, som det også er beskrevet ved ændringen af SKL § 3 B i 2016 ved Lovforslag nr. 46 2015. Ikke desto mindre er det efter ændringen et krav i Den juridiske vejledning at den skattepligtige nu skal præstere en færdiggjort transfer pricing dokumentation på selvangivelsestidspunktet.<sup>90</sup> Ændringen er vel at bemærke ikke vidtrækkende, idet der allerede var et krav om at dokumentationen skulle være udarbejdet i en færdig form før. Ændringen er derfor ikke af reel betydning for SKATs opfattelse.

Denne holdning er ikke ændret siden, og det er først ved opdateringen af den juridiske vejledning i 2019, efter den nye skattekontrolllov er trådt i kraft, at der er sket en ny formulering. Heraf fremgår det at "*Den skriftlige transfer pricing-dokumentation skal udarbejdes løbende og senest færdiggøres på tidspunktet, hvor oplysningsskemaet skal indgives til told- og skatteforvaltningen.*"

<sup>91</sup> Den nye formulering skal sammenholdes med formålet med den nye skattekontrolllov, hvor det også allerede ved lovforslaget L 13 fra 2018, blev redegjort for at der var tvivl om hvad der tidligere var gældende i forhold til om dokumentationen skal udarbejdes løbende og hvornår denne skulle foreligge i en færdig form.<sup>92</sup> Indholdsmæssigt må det derfor konkluderes, at der ikke er sket en egentlig ændring af SKATs opfattelse.

Af ovennævnte er det tydeligt at SKAT er af den klare opfattelse at det afgørende tidspunkt, er selvangivelsestidspunktet, og har den skattepligtige ikke indleveret fyldestgørende og fuldt ud færdig transfer pricing dokumentation, giver det således adgang til skønsmæssig ansættelse, jf. SKL § 3 B stk. 5.<sup>93</sup> Dette betyder dermed også at det, efter SKATs opfattelse, er fra selvangivelsestidspunktet den skattepligtige der bærer bevisbyrden, hvis ikke dokumentationen er fyldestgørende.

---

<sup>88</sup> DJV 2016-1 C.D.11.4.10

<sup>89</sup> DJV 2016-2 C.D.11.13.1.3.2

<sup>90</sup> DJV 2016-2 C.D.11.13.1.3.2

<sup>91</sup> DJV 2019-1 C.D.11.13.1.3.2

<sup>92</sup> L 13 (2017) bemærkninger til § 39

<sup>93</sup> Skattekontrolloven (2013)

## 7. Afgørelser om skønsmæssig ansættelse

I de følgende afsnit gennemgås 4 udvalgte afgørelser, hvoraf 3 er Landsskatteretsafgørelser og den sidste er en Højesteretsafgørelse fra 2019. Afgørelserne er udvalgt på grundlag af at de alle idrager til uddybning af, og forståelse for, omfanget af SKATs adgang til skønsmæssig ansættelse, samt hvem der bærer bevisbyrden.

Hvor Landsskatteretten både afgør om der er hjemmel til at foretage skønsmæssig ansættelse, om armslængdeprincippet er overholdt, samt om den skønsmæssige ansættelse skal nedsættes eller forhøjes, foretager Højesteret alene en vurdering af om der er hjemmel til skønsmæssig ansættelse, samt en retlig vurdering af om armslængdeprincippet er overholdt.

Idet Landsskatteretsafgørelserne er anonymiseret, betegnes den skattepligtige i disse sager som "Selskabet".

### 7.1 SKM 2017.187 LSR

#### **SKATs afgørelse:**

SKAT træffer i 2012 afgørelse om at forhøje Selskabets skattepligtige indkomst i perioden 2006-2010 skønsmæssigt med hjemmel i dagældende SKL § 5 stk. 3, jf. SKL § 3 B stk. 8, med begrundelsen at Selskabet ikke har medregnet goodwill og IT udgifter i deres nettoresultat. SKAT anser ikke disse omkostninger som værende ekstraordinære, og dermed mulige at udeholde fra opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Samtidig vurderer SKAT at Selskabets prisfastsættelse ikke lever op til armslængdeprincippet i LL § 2.

#### **Om selskabet:**

Selskabet blev stiftet i 2004 og indgår i koncernen H1. Selskabet fusionerer i 2006 med koncernselskabet H3 og dettes datterselskab. Forud for fusionen havde H3 tidligere fusioneret med koncernselskabet H5, der medførte en overførsel af goodwill til H3.

Selskabet er betegnet som et salgs- og distributionsselskab, hvor 75-85 % af varekøbet sker internt i koncernen.

#### **Selskabets påstande og anbringender:**

Selskabet påstår nedsættelse af indkomsten til det selvangivne, hvor det lægges til grund at SKAT ikke har løftet bevisbyrden for at selskabet ikke har handlet på armslængdevilkår.

Hvad angår den anfægtede goodwill skal dette ikke medregnes i det der ikke er tale om et driftsfremmende aktiv, og dette ikke er opnået ved en intern transaktion. Goodwillen er overført til Selskabet i forbindelse med fusionen med H3, og stammer tilbage fra H3's fusion tidligere med H5, hvorfor afskrivninger på dette er sidestillet med ekstraordinære omkostninger og kan udelades at indkomstopgørelsen som beskrevet i TPG 2010.

I forhold til udeholdelsen af IT omkostninger er der også her tale om ekstraordinære omkostninger som Selskabet ikke selv har haft fuld kontrol over. En del af udgiften opstod som resultat af fusionen med H3, hvor resten er opstået som resultat af en IT integration i koncernen.

Med begrundelse heri har Selskabet derfor ikke medregnet disse omkostninger i sin opgørelse til brug for udvælgelse af sammenlignelige selskaber anvendt i benchmark analysen.

I transfer pricing dokumentationen for perioden 2006-2010, har Selskabet anset TNMM for den mest anvendelige metode. På baggrund af en benchmark analyse, når Selskabet i denne periode frem til en gennemsnitlig dækningsgrad med en median på 3,68 %, hvor Selskabet gennemsnitligt i samme periode har opnået en dækningsgrad på 3,67% og begrundet dermed at de har handlet internt til armslængdevilkår.

Idet der lægges vægt på at SKAT anvender den samme benchmark som Selskabet har fremlagt i sin dokumentation, og det faktum at SKAT ikke er uenig i Selskabets anvendte metode, endeligt at SKAT ikke har anfægtet Selskabets dokumentation, er der således ikke grundlag for skønsmæssig ansættelse.

SKAT har ikke bevist at der foreligger mangler i Selskabets dokumentation, hvorfor der ikke er hjemmel til at foretage skønsmæssig ansættelse.

***SKATs anbringender:***

SKAT er ikke enig med Selskabet at goodwill og IT udgifter er ekstraordinære udgifter af en sådan art, at de skal udeholdes af Selskabets indkomst i sammenligning med uafhængige selskaber, og mener ikke Selskabet opfylder de betingelser der er opstillet i TPG 2010.

Goodwill er efter SKATs overbevisning et driftsfremmende aktiv, og dette er opnået gennem en intern transaktion.

I argumentet for at Selskabet ikke har handlet på armslængdevilkår, og som begrundelse for den skønsmæssige ansættelse fremlægger SKAT en opgørelse af Selskabets dækningsgrad efter medregning af Goodwill og IT omkostninger. Opgørelsen viser at Selskabets dækningsgrad er negativ i samtlige år på nær 2010, og at det i samtlige år ligger helt uden for armslængdeintervallet i den benchmark som Selskabet har fremlagt i sin dokumentation. Med begrundelse heri justerer SKAT indkomsten for Selskabet således, at det opnår den dækningsgrad

Selskabet selv har beregnet. Dermed har SKAT løftet bevisbyrden for at Selskabets skattepligtige indkomst ikke var i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

***Landsskatterettens afgørelse:***

I sin afgørelse giver Landsskatteretten Selskabet medhold i at SKAT ikke har haft hjemmel i dagældende SKL § 5 stk. 3, sammenholdt med SKL § 3B stk. 8, til at foretage skønsmæssig ansættelse. Landsskatteretten begrundet dette med at SKAT har fortolket bestemmelsen forkert, og at det er et krav at der foreligger en manglende dokumentation, eller væsentlige mangler i dokumentationen, af et omfang der gør at SKAT ikke kan vurdere om armslængdeprincippet er overholdt. Idet SKAT ikke anfægter dokumentationen, er der således ikke grundlag for at give SKAT medhold i at dokumentationspligten ikke er overholdt.

Vurderingen af om armslængdeprincippet er overholdt udfalder afgørelsen enstemmigt med 2 retsmedlemmer for, hvoraf den ene er retsformanden, og 2 imod.

Retsmedlemmer der taler for at armslængdeprincippet er overholdt, og at det er korrekt ikke at indregne omkostninger til goodwill, lægger i sin begrundelse vægt på at der ikke, som Selskabet fremhæver, er udtryk for en intern handel. Goodwill opstod i en tidligere fusion mellem H3 og H5, som resultat af at H3 har betalt mere for aktierne i H5 end bogført, hvorfor det ikke har relation til hverken drift eller omsætning.

Med fratæknning af afskrivningen på goodwill er Selskabets indenfor det anvendte armslængdeinterval, vurderer Landsskatteretten ikke der er grundlag for forhøjelse. Der er som begrundelse henvist til at SKAT ikke har anfægtet den af Selskabet udarbejdede benchmark analyse der danner grundlag for vurderingen af armslængdepriserne.

I relation til IT omkostningerne lægges der vægt på at disse ikke ændrer på at Selskabet stadig holder sig inden for intervallet i benchmarken.

De to retsmedlemmer der er imod, begrundet alene med at SKAT har ret i sine argumenter, hvorfor goodwill skal medregnes i Selskabets indkomst.

Idet retsformanden er fortaler for at der ikke sker ændring af Selskabets indkomst, træffes der afgørelse om at SKAT ikke kan forhøje indkomsten.

***Kommentarer:***

Afgørelsen er relativt tæt i andet led, der omhandler spørgsmålet om hvorvidt der er handlet til armslængdevilkår, og selvom de to retsmedlemmer der taler til fordel for SKAT ikke har yderligere begrundelser, falder afgørelsen alene på at retsformanden er enig med Selskabet. Der er dog ikke uenighed om SKATs hjemmel til at foretage korrektion.

Afgørende her er klart at SKAT på intet tidspunkt fremhæver hvad det er der er manglende i dokumentationen, eller på anden måde anfægter dokumentationen. Tværtimod er SKAT enig i flere elementer af Selskabets dokumentation, og anvender den selv samme benchmark som udgangspunkt. Det står klart her at SKAT har fejlet i sine begrundelser, og ikke har været klar i sine begrundelser.

Afgørelsen giver et klart billede af at adgangen til skønsmæssig ansættelse er underlagt klare begrænsninger, og at SKAT ikke blot kan henvise til skønsbestemmelsen i Skattekontrolloven i tilfælde hvor SKAT ikke er enig i at der er handlet til armslængdevilkår. Er SKAT af den holdning at armslængdeprincippet ikke er overholdt, er det kun rimeligt at forlange at SKAT er klar i sin begrundelse for hvorfor. Der kan ikke være tvivl om at det har haft en væsentlig betydning at SKAT anvender den samme benchmark analyse som Selskabet i sin begrundelse. Er SKAT uenig, må det forventes at SKAT også er klar med en fyldestgørende dokumentation, der redegør hvorfor de ikke er enige, og ikke genbruger Selskabets indleverede materiale.

Havde SKAT anvendt LL § 2 som grundlag for sin skønsmæssige ansættelse, og selv udarbejdet en benchmark analyse frem for at bruge selskabet, ville de klart bevismæssigt stå stærkere, og det er ikke usandsynligt at sagen ville være endt ud til SKATs fordel.

Landsskatteretten tager i afgørelsen ikke yderligere stilling til bevisbyrden, ud over at SKAT ikke har kunne godtgøre at der ikke er handlet til armslængdevilkår. Bevisbyrdens placering har i dette tilfælde også mindre afgørende betydning i første omgang, idet det er fastlagt at der er indleveret korrekt dokumentation. Det kan dog udledes af afgørelsen at idet SKAT ikke får medhold i at der foreligger mangler i transfer pricing dokumentationen, så vender bevisbyrden heller ikke. Det ville uden tvivl også være at pålægge den skattepligtige en urimelig byrde at kræve omvendt bevisbyrde, i en sag hvor SKAT ikke har haft hjemmel til at foretage skøn i første omgang.

## 7.2 SKM 2018.62 LSR

### **SKATs afgørelse :**

I en afgørelse fra 2014 ansætter SKAT Selskabets indkomst i 2005-2009 skønsmæssigt med hjemmel i dagældende SKL § 5 stk. 3, jf. § 3 B stk. 8, med begrundelsen at der ikke er indleveret tilstrækkelig dokumentation.

SKAT har lagt vægt på, at der ikke er udarbejdet en sammenlignelighedsanalyse som krævet efter dagældende dokumentationsbekendtgørelsens § 4 stk. 2, nr. 1 og 2, samt at Selskabets dokumentation først er udarbejdet efter SKATs anmodning, hvorfor det heller ikke er udarbejdet rettidigt.



***Om Selskabet:***

Selskabet betegnes som et produktionsselskab der fremstiller produktionsanlæg. Salget af produktionsanlæggene foregår gennem koncernens salgsselskaber, der fungerer som mellemed mellem kunderne og Selskabet.

Økonomisk bidrager selskabet til ca 2 % af den samlede omsætning i koncernen, men har dog gennem de mindst de seneste 10 år haft et konstateret underskud.

***Selskabets påstand og anbringender:***

Selskabet påstår SKATs forhøjelse nedsat til 0 for samtlige indkomstår, med begrundelsen at SKAT ikke har den fornødne hjemmel til at foretage skønsmæssig ansættelse, subsidiært at det udøvede skøn er urimeligt og hviler på et forkert grundlag.

I begrundelsen for at der mangler hjemmel til at foretage skønsmæssig ansættelse har Selskabet lagt vægt på, at underskud og de manglende dokumenter ikke er grundlag nok i sig selv, samt at Selskabet har fremlagt den dokumentation SKAT har forlangt undervejs. Den eneste mangel er et organisationsdiagram, der ikke er så væsentlig en mangel, at det giver SKAT hjemmel til foretage skønsmæssig ansættelse.

I relation til underskud, henviser Selskabet til TPG og praksis på området der fastlægger, at der kan være legale grunde til længerevarende underskud, og at Selskabets underskud i øvrigt ikke er et resultat af de koncerninterne transaktioner

Til den subsidiære påstand har Selskabet lagt vægt på at SKAT ikke anvender det mest simple selskab at teste på, som SKAT også selv udtrykker er salgsselskabet. Selskabet er af den opfattelse at SKAT omkvalificerer Selskabet, og dette medført en urimelig høj mark-up, der betyder at salgsselskabet ender med en negativ resultatgrad på 3.35 %. Det fremhæves at ingen uafhængig part ville acceptere dette, hvorfor SKATs anvendelse af Selskabet, der er et produktionsselskab, som testede part medfører priser der er i strid med armslængdeprincippet. Endeligt lægges det til grund at flere af de selskaber SKAT anvender i sin benchmark ikke er sammenlignelige.

***SKATs anbringender:***

Indledningsvist er SKAT enig med Selskabet om at ét af de i analysen anvendte selskaber ikke er sammenlignelige, og bør udgå, hvorfor den skønsmæssige ansættelse skal nedsættes herefter. SKAT fastholder at Selskabet ikke har udarbejdet transfer pricing dokumentationen løbende, hvilket i sig selv danner grundlag for skønsmæssig ansættelse, begrundet i en ordlydsfortolkning af samt forarbejderne til SKL § 3 B.<sup>94</sup> At der efterfølgende er indleveret dokumentation ændrer ikke på dette, idet dokumentationen er så mangelfuld, at det kan sidestilles med at der ikke er

---

<sup>94</sup> Der henvises til L 84 (1997)

afleveret. Der er lagt vægt på den manglende sammenlignelighedsanalyse, samt at der mangler fornødne oplysninger om hele koncernen.

Selskabet har haft underskud igennem flere år, uden at det har ændret på sin prisfastsættelse, hvilket efter SKATs opfattelse er udtryk for at der ikke er handlet til armslængdeprincippet.

Det erkendes at SKAT ikke har testet på den mest simple part, som er salgsselskabet. Dette er begrundet i det manglende indhold i dokumentationen, der ikke har givet SKAT de fornødne oplysninger til at teste på Salgsselskabet. SKAT har ikke, som Selskabet påstår omkvalificeret dette, men alene foretaget det skøn der var muligt ud fra de indleverede oplysninger.

Endelig fremhæver SKAT, at Selskabet har ikke været i stand til at løfte bevisbyrden for at SKATs skøn er i strid med armslængdeprincippet, hvorfor der ikke er grundlag for en tilsidesættelse af SKATs skønsmæssige ansættelse.

#### ***Landsskatterettens afgørelse:***

Landsskatteretten giver i afgørelsen SKAT medhold i at grundlaget for skønsmæssig ansættelse er til stede efter dagældende SKL § 3 B stk. 8, hvor der lægges vægt på væsentlige mangler i dokumentationen i form af en ikke korrekt indleveret sammenlignelighedsanalyse. Endvidere er der lagt vægt på det øvrige indhold i dokumentation, vedrørende avance ved salg, ikke er mulig at adskille i forhold til kontrollerede transaktioner og øvrige transaktioner. Manglerne er også afgørende for valget af testet part i sammenhæng med valg af transfer pricing metode, hvorfor Landsskatteretten giver SKAT medhold i at det ikke har været muligt at teste på salgsselskabet, som er det mest simple. SKAT har derfor haft grundlag for at anvende produktionsselskabet som testet part.

Landsskatteretten finder ikke at Selskabet har løftet bevisbyrden for at SKATs ansættelse er i strid med armslængdeprincippet. På baggrund heraf har Landsskatteretten givet SKAT medhold i en skønsmæssig ansættelse, dog med undtagelse at den nedsættes som følge af udtagelsen af et af selskaberne i benchmark analysen.

#### ***Kommentarer:***

Afgørelsens kerne er den indleverede transfer pricing dokumentation, der må betragtes som værende mangelfuld på flere områder, hvorfor det kun er rimeligt at SKAT foretager skønsmæssig ansættelse.

Landsskatteretten tager ikke i sin afgørelse direkte stilling til det tidsmæssige perspektiv for hvornår transfer pricing dokumentationen skal være udarbejdet, men lægger vægt på det indholdsmæssige. I SKATs anbringender er det tidsmæssige perspektiv taget op, idet der henvises til forarbejderne til SKL § 3 B, hvor SKAT pointerer *“Efter forarbejderne er det dermed udtrykkeligt*

*forudsat, at der udarbejdes en (grund)dokumentation på selvangivelsestidspunktet.*<sup>95</sup>. Det er ikke her påstået at transfer pricing dokumentationen skal foreligge i en fyldestgørende form på selvangivelsestidspunktet, men udledt af de øvrige anbringender er der ikke tvivl om at SKAT er af den opfattelse, at det er selvangivelsestidspunktet der er afgørende.

Landsskatteretten hverken be- eller afkræfter SKATs argument om udarbejdelsen tidsmæssigt, hvorfor der er grundlag for at antage at der er enighed om dette synspunkt. Der er i dette lagt vægt på at Landsskatteretten henviser til at Selskabet ikke har løftet bevisbyrden for at SKATs skøn ikke er i overensstemmelse med armslængdeprincippet, hverken efter der er truffet afgørelse, eller undervejs i klagesagen.

Der er ikke tvivl om at Selskabet i denne sag ikke har overholdt sin dokumentation forpligtelse. Havde Selskabet fremlagt den nødvendige dokumentation om salgsselskaberne, er der ikke tvivl om at afgørelsen ville være faldet anderledes ud.

Uanset tidspunktet for dokumentationen er det ene eller det andet, ændrer ikke her på at Selskabet ikke har løftet bevisbyrden for at SKATs skøn ikke er i overensstemmelse med armslængdeprincippet, og heller ikke at deres egen prisfastsættelse er det.

SKAT har her selv udarbejdet en benchmark analyse, og uanset dette ikke har været afgørende for SKATs bevisførelse, kan der ikke være tvivl om at havde de gjort det samme i forrige afgørelse havde de stået stærkere i deres argumentation for at armslængdeprincippet ikke var overholdt.

### 7.3 SKM 2018.511 LSR

#### **SKATs afgørelse:**

SKAT forhøjer i en afgørelse fra 2014 Selskabets skattepligtige indkomst i perioden 2007-2011, med begrundelsen at transfer pricing dokumentationen ikke er fyldestgørende, jf. dagældende SKL § 3 B stk. 8. Det er i afgørelsen endvidere er der i afgørelsen lagt vægt på at Selskabet i en længere periode har haft underskud på gennemsnitligt 2 %.

SKATs skønsmæssige ansættelse er baseret på den compensation SKAT vurderer uafhængige sammenlignelige selskaber ville kræve for at opretholde driften, trods underskud.

Endvidere har SKAT forhøjet indkomsten i 2010-2011 med værdien af den bonus som Selskabet senere modtager i forbindelse med aftalen med G1, med hjemmel i Statskatteloven § 4, denne del bliver ikke behandlet her.

---

<sup>95</sup> SKM 2018.62 LSR, afsnittet "ANBRINGENDER"

**Om selskabet:**

Selskabet er en fully-fledged distributør i koncernen H1, der primært sælger til lokale kunder. Vare købes fra både uafhængige leverandører og fra koncernselskabet H3 der også er fully-fledged distributør.

De koncerninterne transaktioner er opdelt i 3 kategorier: Regional service (Cost pool) samt Business Unit service, hvor omkostningerne allokeres ud fra en mark-up på 10% af omkostningerne i 2007-09, og en mark-up på 6% 2010-11 og Varekøb fra norden inkl. varelager, hvor prisen fastsættes til købsomkostninger tillagt direkte interne omkostninger med en mark-up på 3 %. Selskabet har gennem perioden haft et underskud, der forklares med flere udefrakommende forhold, bl.a. dårlige markedsforhold, tab af stor kunde, omkostninger samt ugunstige vilkår i forbindelse med en aftale med G1 om salg af deres varer gennem selskabet.

**Selskabets påstand og anbringender:**

Selskabet påstår nedsættelse af den skattepligtige indkomst til 0 kr. for indkomstårene 2007-09, mens der påstås nedsættelse af indkomsten til [...] kr. i perioden 2010-2011. *Det er antaget Selskabet ikke anfægter SKATs forhøjelse af indkomst der vedrører den modtagne bonus fra G1 i 2010-11, hvorfor indkomsten her ikke påstås nedsat til 0 kr.*

Selskabet har i sin påstande lagt vægt på at det er en fully-fledged distributør, der medfører at de bære væsentlige risici, herunder de markeds-mæssige risici, hvorfor underskud ikke er ualmindeligt.

De omtalte underskud er derfor også begrundet i markedsforholdene, og er ikke relateret til forkert prisfastsættelse i de interne transaktioner. Der er i begrundelserne herfor lagt vægt på at de koncerninterne transaktioner kun udgør en lille del af selskabets handel, hvorfor underskuddet ikke er omfattet af armslængdeprincippet i LL § 2. Endvidere har Selskabet undervejs i perioden foretaget justeringer med henblik på at begrænse underskuddet, og henviser endelig til at også andre selskaber i koncernen har realiseret underskud i samme periode. Endelig har SKAT ikke løftet bevisbyrden for at underskuddet har sammenhæng med de koncerninterne transaktioner.

Hvad angår den af SKAT påståede koncerninterne transaktion om kompenserende vederlag, fastholder Selskabet at en sådan transaktion ikke har fundet sted, hvorfor SKATs afgørelse er baseret på en opdigtet transaktion, der ikke har et faktisk indhold. Selskabet henviser til principperne i TPG om, at justeringer skal foretages på de faktisk udførte transaktioner, hvilket SKAT ikke har bevist reelt er foregået.

Til SKATs påstand om at transfer pricing dokumentationen er mangelfuld, fremhæver Selskabet at der ikke kan fremskaffes dokumentation for transaktioner der ikke har fundet sted, hvor der

henvises til den af SKATs påståede transaktion om kompenserende vederlag. Der lægges endvidere vægt på at der undervejs er fremlagt yderligere dokumentation der gør at SKAT har været i stand til at vurdere om armslængdeprincippet er overholdt.

Afslutningsvist påpeger Selskabet at SKAT har en forkert fortolkning af dokumentationspligten i påstanden om at dokumentationen skal foreligge i fyldestgørende form på selvangivelsestidspunktet. Dette samtidighedskrav som SKAT gør gældende har ikke været formålet med bestemmelsen.

***SKATs anbringender:***

Grundlaget for SKATs afgørelser finde i den manglende transfer pricing dokumentation, Selskabets underskud samt forkert prisfastsættelse i transaktionerne mellem Selskabet og H3.

Hvad angår underskuddet har SKAT ikke kunne finde sammenlignelige selskaber der har realiseret et tilsvarende underskud. Selskabets forklaring på underskud indeholder ikke dokumentation der beviser, at det ikke er på grund af forkert prisfastsættelse i de interne transaktioner, herunder både den interne handel med H3, men også i relation til kompensation for at opretholde en underskudsgivende virksomhed i en længere årrække. Efter SKATs opfattelse vil uafhængige selskaber ikke fortsætte med underskud, og med henvisning til at Selskabet skaber væsentlig værdi for koncernen, grundet viden om markedet og kundekontakten, burde der været afregnet en kompensation til Selskabet fra koncernen, idet denne værdiskabelse kan sidestilles med en serviceydelse. Derfor skal der også ske en aflønning, som det også er fastlagt i TPG 2010.  
(omformuler afsnittet)

SKAT fastholder at det er op til Selskabet at løfte bevisbyrden for at SKATs ansættelse ikke er i overensstemmelse med armslængdeprincippet, idet manglerne var til stede på selvangivelsestidspunktet, som er det afgørende tidspunkt for vurdering af indholdet i transfer pricing dokumentationen.

***Landsskatterettens afgørelse:***

SKAT får i Landsskatteretten medhold i at Selskabets dokumentation er mangelfuld i et sådan omfang at det ikke er muligt at vurdere om armslængdeprincippet er overholdt i relation de interne transaktioner vedrørende serviceydelser. På baggrund heraf har SKAT adgang til skønsmæssig ansættelse jf. dagældende SKL § 3 B stk. 8.

Hvad angår SKATs opfattelse af manglende kompensation mellem Selskabet og H1 koncernen, får SKAT ikke medhold i at en sådan transaktion har fundet sted. Landsskatteretten lægger vægt på at koncernens strategi betragtes som almindelig i forhold til at fastholde selskaber på forskellige

markeder, samt at SKATs fortolkning af retningslinjerne i TPG ikke kan anvendes i det konkrete tilfælde.. Der er med baggrund heri ikke grundlag for at give SKAT medhold i ,at der skal statueres en koncernintern transaktion om kompensation for opretholdelse af Selskabet. For den del foreligger der således ikke mangler i Selskabets transfer pricing dokumentation.

Landsskatteretten afgør på baggrund heraf at SKAT ikke har foretaget skønsmæssig ansættelse i overensstemmelse med armslængdeprincippet, idet SKAT ikke ændrer på de faktisk kontrollerede transaktioner, men alene på den nye transaktion der ikke anerkendes.

**Kommentarer:**

Landsskatteretten giver SKAT medhold i at det er antaget at ligge i SKL § 3 B stk. 5, at dokumentationen skal foreligge fuldstændig på selvangivelsestidspunktet, hvorfor det er Selskabet der har bevisbyrden for at SKATs skøn ikke er overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Det afgørende i afgørelsen er SKATs påstand om den manglende kompensation fra koncernen til Selskabet, hvor Landsskatteretten træffer afgørelse om at der ikke er grundlag for dette. Dermed konstaterer Landsskatteretten også at SKAT ikke fastsætter i overensstemmelse med armslængdeprincippet, idet transaktionen ikke anerkendes.

Der kan af afgørelsen ikke været tvivl om, at havde SKAT lagt mere vægt på og ændret indkomsten på baggrund af de faktiske kontrollerede transaktioner, havde der været større sandsynlighed for at de havde fået medhold. Dette kan udledes at Landsskatterettens udtalelse *“SKAT har ikke i sit skøn ændret i afregningspriserne for de faktisk konstaterede økonomiske og handelsmæssige transaktioner mellem selskabet og koncernforbundne selskaber.”*<sup>96</sup>

Hvorvidt resultatet er et udfald a at Selskabet har løftet bevisbyrden for at SKATs skønsmæssige ansættelse ikke var i overensstemmelse med armslængdeprincippet, eller omd et er et udfald af Landsskatterettens egen vurdering af SKATs ansættelse, er muligt entydigt at udlede af afgørelsen. Det må dog være udgangspunktet at selvom Selskabet ikke havde løftet bevisbyrden, vil Landsskatteretten alligevel foretage en vurdering af SKATs skøn, set ud fra et retssikkerhedsmæssigt synspunkt. Landsskatteretten pointerer dog en klar grænse for adgangen til skønsmæssig ansættelse, nemlig ved at SKAT ikke kan opfinde transaktioner, blot for at få medhold i sin skønsmæssige ansættelse.

Samlet kan det udledes at adgangen til skøn klar kræver at der foreligger væsentlige mangler, og at disse skal vedrører de faktiske transaktioner i koncernen. Der er her ikke lagt nogen vægt på at der ikke foreligger dokumentation for den transaktion SKAT påstår burde være sket.

---

<sup>96</sup> SKM 2018.511 LSR, Landsskatterettens afgørelse

Endvidere må det fastlægges at at også her er det afgørende at SKAT overholder armslængdeprincippet i deres skønsmæssig ansættelse.

## 7.4 Højesteretsdom afsagt 31. januar 2019

### **Resume af Østre Landsrets afgørelse og begrundelse (SKM 2018.416 ØLR):**

Nedenstående er et simplificeret resume af sagen som den er fremlagt og afgjort i Østre Landsret. Sagen omhandler en af SKAT skønsmæssig ansættelse af Microsoft Danmarks skattepligtige indkomst i årene 2004-2007

I en aftale mellem Microsoft Danmark og Microsoft Ireland Operations Limited, begge del af Microsoft koncernen, er det aftalt at Microsoft Danmark som kompensation for sin markedsføring af Microsoft Irlands produkter, skal modtage enten kommission af salget af produkterne eller aflønnes efter cost plus metoden plus 15 % af udgifterne afholdt af Microsoft Danmark som led i sin forpligtelse i aftalen.

Microsoft Ireland står blandt andet for markedsføringsaktiviteter af OEM-produkter (en form for softwarelicens) i Europa, Mellemøsten og Afrika. Microsoft Danmarks aktiviteter er indenfor markedsføring og support vedrørende salg af software, men sælger ikke selv software eller andet.

Kernen i sagen er om Microsoft Danmark har modtaget den korrekte honorering for sin markedsføring af Microsoft Irlands produkter.

I første led af afgørelsen fremhæver Østre Landsret at SKL § 3 B stk. 5, med henvisning til forarbejderne og dokumentationsbekendtgørelsen<sup>97</sup>, skal fortolkes således, at det afgørende tidspunkt for hvornår transfer pricing dokumentationen skal foreligge fyldestgørende er på selvangivelsestidspunktet.

Idet Microsoft Danmark ikke har dateret sin transfer pricing dokumentation, er der ikke grundlag for at vurdere om denne er udarbejdet rettidigt, og skattemyndigheden (fremover SKAT) ikke har rykket for yderligere eller supplerende dokumentation, fandt Østre Landsret ikke grundlag for at give SKAT medhold i, at der var adgang til skønsmæssig ansættelse, efter dagældende SKL § 3 B stk. 9

Andet led i afgørelsen handler om hvorvidt Microsoft Danmark er aflønnet efter armslængdeprincippet, hvor Østre Landsret ikke finder det bevist at der er udført aktiviteter der ikke er honoreret. Det kan heri ikke tillægges betydning at markedsføringsaktiviteterne fra

---

<sup>97</sup> Dok.bekg. (2006)

Microsoft Danmark kan have haft en afledt effekt på salg af computere hvor det omtalte produkt var præinstalleret.

SKAT har dermed ikke bevist at Microsoft Danmark ikke er aflønnet efter armslængdeprincippet, hvorfor SKAT ikke får medhold i sine påstande.

**Højesteretsafgørelsen:**

**Skatteministeriets påstand og supplerende anbringender:**

Skatteministeriet (fremover SKAT) gentager sin påstand, og fastholder at Microsoft Danmarks ikke har bevist at markedsføring af OEM licenserne har været begrænset til kun at omhandle Microsoft Irlands produkt. SKAT er af den opfattelse at markedsføringen har haft indvirkning på salget den øvrige koncerns salg, samt haft en afledt effekt på salget af computere med denne licens præinstalleret. Med begrundelse heri, fastholder SKAT at Microsoft Danmark skal aflønnes af den omsætningen denne afledte effekt har medført. Under sagen vedlægger SKAT publikationer om det omtalte produkt, der viser at Microsoft Danmarks markedsføring rækker længere end hvad der er påstået.

SKAT fastholder samtidigt sin påstand om at Microsoft Danmarks transfer pricing dokumentation ikke er udarbejdet rettidigt, hvorfor der efter dagældende SKL § 3 B stk. 8 er hjemmel til at foretage skønsmæssig ansættelse. SKAT fremhæver herunder at Østre Landsret ikke har ret i påstanden om at SKAT ikke har rykket for dokumentationen, samt at dette ikke har nogen betydning for adgangen til at foretage skønsmæssig ansættelse. Endelig påstår SKAT at uanset om dokumentationen er udarbejdet senest på selvangivelsestidspunktet, foreligger der stadig mangler i en sådan grad at SKAT har hjemme til at foretage skønsmæssig ansættelse.

**Microsoft Danmarks påstand og supplerende anbringender:**

Med henvisning til at transfer pricing dokumentationen ikke er udarbejdet for sent samt at SKAT ikke havde indsigelser til indholdet da de traf afgørelse om skønsmæssig ansættelse, gentager Microsoft Danmark sin påstand om frifindelse. Yderligere lægges der vægt på at SKAT i sagsbehandlingen ikke overholder sin forpligtelse til at indhente supplerende oplysninger, samt at forsinkelse i indlevering af dokumentation ikke i sig selv kan danne grundlag for skønsmæssig ansættelse.

I forhold til fortolkningen af aftalen mellem Microsoft Danmark og Microsoft Irland har skatteministeriet ikke fremlagt bevis for at Microsoft Danmark har haft en indkomst af den afledte effekt som påstået af SKAT, og har ikke redegjort nærmere for hvordan de fremlagte publikationer



skulle underbygge denne påstand. SKAT har derfor ikke løftet bevisbyrden for at Microsoft Danmark ikke har modtaget afregning til armslængdevilkår.

**Højesterets afgørelse:**

Højesteret har i vurderingen af om der er adgang til skønsmæssig ansættelse lagt vægt på ordlyden af dagældende SKL § 3 B stk. 8, samt forarbejderne hertil. Heraf finder Højesteret ikke at der er grundlag for at give SKAT medhold i kravet om at dokumentationen skal foreligge fyldestgørende på selvangivelsestidspunktet. Med henvisning til SKL § 5 stk. 3 fastlægger Højesteret dermed der er krav om at dokumentationen skal være manglende, eller lide af mangler der sidestilles med at den er manglende, på ansættelsestidspunktet, førend der er adgang til skønsmæssig ansættelse.

I vurderingen af indholdet i dokumentationen giver Højesteret SKAT delvist medhold i at der forelå mangler, men fastslår samtidigt at manglerne ikke er så omfattende, at det giver adgang til skønsmæssig ansættelse.

Til spørgsmålet om hvorvidt der er handlet til armslængdeprincippet er der ikke enstemmighed mellem dommerne. Tre af dommerne er af den opfattelse at SKAT ikke har godtgjort at aftalen mellem parterne skal fortolkes den måde at Microsoft Danmark også var forpligtet til at markedsføre for computere med præinstalleret OEM-licenser. Endvidere findes det ikke godtgjort at Microsoft Danmarks markedsføring har haft en effekt på salget af de omtalte licenser på områder der ligger uden for dem der er indholdet i aftalen mellem parterne.

Endelig er der lagt vægt på SKATs beregninger af hvad uafhængige parter ville have opnået, er usandsynlige, hvorfor der samlet set ikke er grundlag for at give SKAT medhold i at Microsoft Danmark ikke er aflønnet efter armslængdeprincippet.

De to øvrige dommere var modsat af den opfattelse at aftalen netop skulle fortolkes således at markedsføringen også omfatter computere med licensen præinstalleret. Der blev her lagt til grund at Microsoft Danmark er det eneste selskab i koncernen der markedsfører i Danmark, og at det fremlagte materiale fra SKAT omhandlende licenserne netop understøtter denne påstand. SKATs skønsmæssige ansættelse svarer derfor hvad uafhængige parter ville aflønnes med for en tilsvarende markedsføring, hvorfor der henvises til hjemsendelse til fornyet behandling af Microsoft Danmarks skatteansættelse.

**Kommentarer:**

I Østre Landsret er der udtryk for en klar enighed med SKAT om at det afgørende tidspunkt for vurdering af indholdet i transfer pricing dokumentationen er selvangivelsestidspunktet. Afgørelsen faldt her alene på at SKAT ikke havde rykket for supplerende transfer pricing dokumentation. Det må også kun være rimeligt, at SKAT faktisk foretager en handling i at oplyse sagen bedst muligt, uanset hvem der har bevisbyrden.

Denne opfattelse, at der er selvangivelsestidspunktet der er afgørende, er dog endegyldigt nedlagt med Højesterets afgørelse, der ikke efterlader tvivl om at det først er på ansættelsestidspunktet der skal foreligge en fyldestgørende dokumentation.

Højesteretsafgørelsen er umiddelbar meget tæt, men uenigheden mellem dommerne omhandler dog ikke tidspunktet for indleveringen af transfer pricing dokumentationen, men i om SKAT reelt har bevist at der ikke er handlet på armslængdevilkår.

Hvorvidt afgørelsen kunne være endt ud til fordel for SKAT beror på en fortolkning af hvad der er vægtet i afgørelsen.

De tre dommere der afgør til fordel for Microsoft Danmark, lægger vægt på at SKATs beregning er usandsynlig i forhold til hvad uafhængige parter ville kunne opnå i lignende transaktioner. Det fremhæves også at der ikke er gjort rede for de koncernmæssige forhold i relation til markedsføringen. *“Den nærmere betydning af de forskellige selskabers markedsførings-indsats og samspillet imellem dem er ikke belyst under sagen, og vi finder det ikke sandsynliggjort, at Microsoft Danmarks markedsføring havde en effekt på salget af MNA OEMlicenser i USA og andre lande uden for Danmark.”*<sup>98</sup> Det ligger ikke direkte i formuleringerne, men giver anledning til den opfattelse, at havde SKAT nedsat beløbet der lægges til grund for skønnet, eller havde fremlagt yderligere dokumentation for påstanden, havde det været muligt at der havde været flertal for hjemsendelse til fornyet behandling. Endvidere kan der ikke være tvivl om at havde SKAT faktisk løftet bevisbyrden, kunne afgørelsen være endt ud til SKATs fordel, og være hjemsendt til fornyet behandling.

Det mest interessante i afgørelsen er givetvis at Højesteret ændrer på hvad der tidligere har været antaget var gældende for hvornår dokumentationen skulle foreligge. Både SKAT og lovgiver har hidtil været af den opfattelse at det afgørende tidspunkt var selvangivelsestidspunktet, trods det aldrig har stået klart i hverken forarbejderne til SKL § 3 B eller LL § 2. Men ikke desto mindre er afgørelsen også interessant ud fra den betragtning at det reelt er marginaler der var afgørende for om Microsoft vandt eller tabte.

---

<sup>98</sup>

## 7.5 Samlet vurdering

Af samtlige afgørelser er der muligt at udlede at adgangen til skønsmæssig ansættelser, for det første, kræver at der foreligger enten manglende dokumentation, eller at manglerne er væsentlige i både omfang og indhold. At det ikke er ligegyldigt hvor omfattende manglerne er, fremgår tydeligt i SKM 2017.187 LSR, hvor SKAT netop ikke får medhold idet manglerne ikke var vurderet at have nogen væsentlig betydning. Det er klar i denne afgørelse at det ikke gavner SKAT at de anvender den selv samme dokumentation, som de påstår indeholder mangler. Når SKAT således påstår at en dokumentation indeholder mangler, kan de ikke samtidigt anvende de samme oplysninger i dokumentationen for deres egen skønsmæssig ansættelse, idet det i sig selv er modsigende.

Derudover er kan det, for det andet, fastlægges, at adgangen til skønsmæssig ansættelse også kræver at SKATs skønsmæssig ansættelse i sig selv er i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Der er ikke tvivl om at hvis SKAT har foretaget skønsmæssig ansættelse, så er det op til den skattepligtige at bevise at dette skøn ikke er i overensstemmelse med armslængdeprincippet, og den eneste måde reelt at bevise det på, er ved at bevise at den skattepligtige faktisk har handlet på armslængdevilkår. Ikke desto mindre foretager Landsskatteretten også en vurdering af om SKATs skøn er i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Dette fremgår klar i SKM 2018.511 LSR hvor SKAT netop ikke får medhold i deres skønsmæssige ansættelse. Det er dermed klart at der grænsen for hvad SKAT kan fastsætte skønsmæssigt ikke rækker længere end til en vurdering af hvad der faktisk er sket af transaktioner. Netop denne sag er især relevant i forhold til at vurdere SKATs adgang til skønsmæssig ansættelse, idet Landsskatteretten faktisk giver SKAT ret i at der foreligger mangler i Selskabets transfer pricing dokumentation, men at SKAT taber på grund af, hvad der må fortolkes som en stor fejl i deres bevisførelse, ved at de vælger at lægge vægten på en ikke eksisterende transaktion.

De første 2 afgørelser handler grundlæggende ikke hvorvidt det er selvangivelsestidspunktet eller ansættelsestidspunktet der er afgørende, men derimod om de indholdsmæssige krav til transfer pricing dokumentationen. I den tredje afgørelse, SKM 2018.511, er det tydeligt at både SKAT og Landsskatteretten er enige om at der er Selskabet der har bevisbyrden, hvilket er antaget også at være opfattelsen i de øvrige afgørelser. Først i Højesteretsafgørelsen, vedrørende Microsoft, bliver der endelig givet svar på spørgsmålet om hvornår transfer pricing dokumentationen skal foreligge fyldestgørende, samt hvornår bevisbyrden vender fra SKAT til den skattepligtige.

Den endelige begrænsning i SKATs adgang til skønsmæssig ansættelse, må derfor findes i det tidspunkt hvor SKAT vurderer om dokumentationen er mangelfuld eller ej.

Fig. 8<sup>99</sup>



Før Højesteretsafgørelsen i 2019, var der en klar opfattelse hos både SKAT, Landsskatteretten og Østre Landsret, at selvangivelsestidspunktet, tidspunkt "1", var absolut sidste frist for at udarbejde og færdiggøre en fyldestgørende transfer pricing dokumentationen, og at mangler på dette tidspunkt medførte at bevisbyrden vendte over på den skattepligtige.

Efter Højesteretsafgørelsen, der klart og enstemmigt nedlægger denne opfattelse, er det afgørende tidspunkt fastlagt til tidspunkt "2", ansættelsestidspunktet, som det afgørende.

Det betyder dermed også at frem til lovændringen i 2019, er det frem til tidspunkt "2" SKAT der har bevisbyrden for at den skattepligtige ikke har handlet efter armslængdeprincippet.

Der er ikke tvivl om at det har en væsentlig betydning for Skattepligtige der allerede har en igangværende sag, eller som bliver udtrukket i en transfer pricing kontrol, idet de har mulighed for at indsende yderligere dokumentation, der samlet skal indgå i vurderingen af om armslængdeprincippet er overholdt.

Det må hertil dog fremhæves, at uanset Højesteret har taget stilling til spørgsmålet om hvornår bevisbyrden vender, så er afgørelsen ikke relevant, for indkomstår der ligger efter udgangen af 2018, idet den nye Skattekontrollov netop har lovfæstet at selvangiveslestidspunktet er gældende.

At der er 60 dage for den skattepligtige til at indsende transfer pricing dokumentation er dog ikke ensbetydende med at den skattepligtige kan vente med at udarbejde dok. til skat anmoder - fristen skal alene ses som det tidsrum den skattepligtige har til at samle dokumentationen, og eventuelt indhente oplysninger der ikke på selvangivelsestidspunktet er fuldt ud færdiggjorte. Der er ikke anledning til at antage at dette har ændret sig hverken før eller efter Højesteretsafgørelsen.

<sup>99</sup> Egen tilvirkning

Sammenholdt med TPG er der ikke tvivl om at de danske regler om transfer pricing netop også tager hensyn til proportionaliteten og rimeligheden. Der er således ikke grundlag for skønmæssig ansættelse ved blot mindre mangler, såvel som SKAT ikke kan anfægte en transfer pricing dokumentation og samtidigt anvende den i sine egne argumenter. Endvidere kan SKAT heller ikke opdigte transaktioner, alene for at retfærdiggøre en skønmæssig ansætte.

Afslutningsvist må det vurderes at havde SKAT været stærkere i deres bevisførelse i sagen om Microsoft Danmark, og havde SKAT faktisk forudsat at de skulle løfte bevisbyrden, og ikke Microsoft, er det ikke utænkeligt at de kunne have vundet.

## 8. Konklusion

Dette speciale har haft til formål, på baggrund af en redegørelse af retsreglerne og analyse af retspraksis, at undersøge omfanget af SKATs adgang til skønsmæssig ansættelse, samt bevisbyrdens placering i transfer pricing sager.

Det blev i delkonklusionen, delvist konkluderet at adgangen til skønsmæssig ansættelse kræver at der både foreligger mangler i transfer pricing dokumentationen, og at disse mangler er væsentlige i vurderingen af om armslængdeprincippet er overholdt. Endvidere blev det konkluderet at bevisbyrdens placering, hverken ud fra en fortolkning af retsreglerne og forarbejderne, ikke er muligt at fastlægge endelig, i det der var klar tvivl om hvorvidt det var selvangivelsestidspunktet eller ansættelsestidspunktet der er afgørende for vurderingen af om transfer pricing dokumentationen er fyldestgørende.

Efter gennemgang og analyse af retspraksis, står det klart, at der også her er klare grænser for hvor omfattende adgangen til skøn er, og SKAT ikke har frit lejde til at foretage skønsmæssig ansættelse, og slet ikke i tilfælde hvor de er uenige i at armslængdeprincippet er overholdt.

Det blev i afsnit 3.2 fremlagt at der er 3 mulige situationer hvor SKAT har adgang til skønsmæssig ansættelse. I tilfælde hvor der ikke er indleveret TP dokumentation overhovedet, er der ikke tvivl om at SKAT har adgang til at foretage skønsmæssige ansættelse, alene på baggrund af det faktum at det ikke har været muligt at vurdere kontrollerede transaktioner, idet den skattepligtige ikke har overholdt sin dokumentationsforpligtelse.

Er der til gengæld udarbejdet, og indleveret, transfer pricing dokumentation, men med mulige indholdsmæssige mangler, er adgangen betinget af både at manglerne er væsentlige, og ikke mindst at manglerne vedrører transaktioner der faktisk har fundet sted. Dette blev fastlagt i SKM 2018.511 LSR, hvor det ikke blev tillagt nogen betydning at der ikke var dokumentation vedrørende kompensationen, i det der ikke forelå nogen egentlig transaktion om kompensation.

I SKM 2017.187 LSR. var det også omfanget af manglerne der var omdrejningspunktet, hvor disse ikke blev vurderet som afgørende. Baggrunden herfor var helt enkelt at SKAT ikke havde givet udtryk for uenighed i selve dokumentationen.

Endelig er der den situation hvor der er afleveret, men hvor SKAT ikke er enige. Her er der ikke tvivl om at adgangen er begrænset klart af at SKATs skøn også er i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Konklusionen er dermed at nok er adgangen til skønsmæssig ansættelse forholdsvis omfattende, men den er bestemt ikke fri, og SKAT får kun medhold i tilfælde hvor der er klar hjemmel til skøn, og hvor der er klart bevis for at den skattepligtige ikke har overholdt armslængdeprincippet. Denne konklusion er vurderet ikke, på nuværende tidspunkt, at være anderledes fremadrettet selvom der fra og med 2019 gælder en ny Skattekontrollov. Dette er begrundet i at denne ikke ændrer selve grundlaget for skønsmæssig ansættelse, men alene tidspunktet for hvornår Transfer pricing dokumentationen skal foreligge i endegyldig og fyldestgørende form, og dermed ikke ændrer på kravene der skal være opfyldt.

I spørgsmålet om hvem der bærer bevisbyrden, kan det på baggrund af Højesterets afgørelse i Microsoft sagen konkluderes entydigt, at er der afleveret transfer pricing dokumentation, uanset om denne har mangler eller ej på selvangivelsestidspunktet, så er det SKAT der har bevisbyrden for at den skattepligtige ikke har handlet på armslængdevilkår. Dette er ganske vist under forudsætning af at den skattepligtige faktisk har udarbejdet en dokumentation der har et væsentligt indhold i forhold til SKATs mulighed for at vurdere om armslængdeprincippet er overholdt.

Afslutningsvist må det dog konkluderes at dette alene er gældende for indkomstårene til og med 2018, idet den nye Skattekontrollov gælder fra og med 2019, klart vender denne bevisbyrde, ved at lovfæste selvangivelsestidspunktet som det afgørende tidspunkt for hvornår transfer pricing dokumentationen skal foreligge i fyldestgørende form.

## 9. Perspektivering

Konklusionen i dette speciale blev, at SKATs adgang til skønsmæssig ansættelse i transfer pricing sager er begrænset af, at der foreligger enten væsentlige mangler i transfer pricing dokumentationen om forekommende kontrollerede transaktioner, eller at de interne transaktioner ikke er sket på armslængdevilkår. Det blev samtidigt konkluderet at bevisbyrden er hos SKAT frem til ansættelsestidspunktet, men også at dette alene er gældende til og med 2018, hvor den nye Skattekontrollov træder er gældende fra.

Der er ikke tvivl om at lovændringen i 2017 er udtryk for en væsentlig skærpelse af det tidsmæssige perspektiv i dokumentationspligten. De nye regler gældende fra og med indkomståret 2019, betyder at skattepligtige, der indgår i kontrollerede transaktioner, fremadrettet både skal sikre at transfer pricing dokumentationen er færdiggjort allerede inden selvangivelsestidspunktet i et omfang der gør, at det muligt relativt hurtigt at foretage de sidste ændringer der måtte være nødvendige for at imødekomme de nye krav. Endvidere har lovændringen også den konsekvens at den skattepligtige nu bliver pålagt en relativt tung bevisbyrde for at der faktisk er handlet til armslængdevilkår.

Er SKAT fremadrettet således af den opfattelse at der foreligger mangler, er det nu op til den skattepligtige at godtgøre at dette ikke er tilfældet, og at der faktisk er handlet til armslængdevilkår, ved at bevise at SKATs skøn ikke er i overensstemmelse hermed. Har den skattepligtige udarbejdet en, efter dennes opfattelse, fyldestgørende dokumentation, er det dermed en tung bevisbyrde at skulle løfte.

Med det sagt, vurderes det dog ikke at der er tale om fuldstændigt urimelige krav. Det må antages at skattepligtige der indgår i kontrollerede transaktioner også løbende sikrer at dokumentationen er på plads og at der faktisk handlet efter de regler der gør sig gældende. Endvidere må det antages at adgangen til skønsmæssig ansættelse ikke ændrer sig i øvrige, og at det stadig er et krav at der er rimelighed i SKATs vurderinger af hvad der er mangler, samt at SKATs skøn skal være i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Endvidere må det med henvisning til proportionalitetsprincippet, fremhævet i TPG om holdningen til sanktioner ved manglende overholdelse af dokumentationspligten, antages at ændringen ikke er urimelig for den skattepligtige. Om det er rimeligt at bevisbyrden vender allerede på selvangivelsestidspunktet, hvis SKAT vurderer der foreligger mangler i dokumentationen, kan altid diskuteres. Ikke desto mindre må det kun være rimeligt at forlange at den skattepligtige faktisk arbejder for at opfylde kravene også før ændringen, og at selvom bevisbyrden er vendt, har det aldrig været gældende at den skattepligtige kunne vente med at udarbejde den vigtige dokumentation, til efter selvangivelsestidspunktet.



I afsnittet 4.1 er der gjort rede for at opdateringen af OECD's transfer pricing guidelines ikke er udtryk for et nyt armslængdeprincip, men blot en præcisering af hvad der er gældende. Det blev samtidigt også pointeret at der findes uenighed i denne påstand, til trods for at både OECD og lovgiver er af en anden holdning. Hvorvidt Wittendorff har ret i sin påstand om, at der er reelt er tale om et helt nyt armslængdeprincip med udvidelsen af kapitel 1 i transfer pricing guidelines, er dog tvivlsomt på nuværende tidspunkt.

Det er selvsagt ikke muligt at spå om fremtiden, hvorfor det heller ikke er muligt at give et endeligt svar på om Wittendorff kan have delvist ret i sine påstande fremover. Hvad der dog må stå klart allerede på nuværende tidspunkt er at transfer pricing reglerne hele tiden udvider sig og bliver mere og mere omfattende. Alene fra 2010 til 2017 blev Transfer pricing guidelines således udvidet til næsten det dobbelte, hvilket i sig selv er udtryk for at der er kommet væsentlige flere forhold ind der har betydning i vurderingen af armslængdeprincippet. Verden er i konstant udvikling, hvilket også gør sig gældende for virksomheder og deres måde at handle på både internt men også med uafhængige parter. Den første udgave af transfer pricing guidelines er tilbage fra 1995, hvor armslængdeprincippet også heri blev defineret på baggrund af OECDs modeloverenskomst art. 9. Nu næsten 25 år senere, kan der således stilles spørgsmål ved om de forhold på daværende tidspunkt gjorde sig gældende for hvordan uafhængige parter vil handle, også er de samme der gør sig gældende i dag.

Efter min vurdering er der ikke tvivl om, at det på et tidspunkt inden for den nærmeste fremtid, vil blive vurderet om det er nødvendigt at præcisere hvad der egentlig ligger i armslængdeprincippet, begrundet i at det er givet at måden vi handler på, i et væsentlig omfang er ændret med tiden, og også fremadrettet ændrer sig hurtigt, især med den fart der er på udvikling i dag.

## 10. Litteraturliste

### LOVE OG BEKENDTGØRELSER

*Skattekontrolloven (2013)* - Lovbekendtgørelse nr. 1264 af 31.10.2013

*Skattekontrolloven (2017)* - Lov nr. 1535 af 19.12.2017

*Ligningsloven* - Lovbekendtgørelse nr. 66 af 22.01.2019

*Dok.bekg. (2016)* - Bekendtgørelse nr. 401 af 28.04.2016

*Dok.bekg. (2006)* - Bekendtgørelse nr. 42 af 24.01.2006

*Skatteforvaltningsloven* - Lovbekendtgørelse nr. 678 af 31.05.2018

---

### LOVFORSLAG

*L 84 (1997)* - Lovforslag nr. 81 af 14. november 1997: Forslag til lov om ændring af skattekontrolloven (oplysningspligt vedrørende koncerninterne transaktioner)

*L 101 (1998)* - Lovforslag nr. 101 af 2. juni 1998: Forslag til lov om ændring af ligningsloven (lovfæstelse af armslængdeprincippet)

*L 120 (2005)* - Lovforslag nr. 120 af 2. marts 2005: Forslag til lov om ændring af skattekontrolloven, skattestyrelsesloven, ligningsloven og tonnageskatteloven. (Ændring af oplysnings- og dokumentationspligt vedrørende transfer pricing)

*L 46 (2015)* - Lovforslag nr. 46 af 10. november 2015: Forslag til lov om ændring af skattekontrolloven, arbejdsmarkedsbidragsloven, ligningsloven og pensionsbeskatningsloven (Indførelse af land for land-rapportering for store multinationale koncerner, gennemførelse af ændring af direktiv om administrativt samarbejde på beskatningsområdet m.v.)

*L 13 (2017)* - Lovforslag nr. 13 af 4. oktober 2017: Forslag til Skattekontrollov

## **BØGER**

*Michelsen, Aage m.fl.*, International skatteret, 4. udgave, 2017, Karnov Group

*Schmidt, Peter Koerver m.fl.*, International skatteret i et dansk perspektiv, 2015, Hans Reitzel

*Wittendorff, Jens*, Transfer Pricing, 2. udgave, 2018, Karnov Group

*Munk-Hansen, Carsten*, Retsvidenskabsteori, 2014, Jurist- og Økonomiforbundets forlag

---

## **ARTIKLER**

*Transfer Pricing - redegørelsen, 2017*

---

## **VEJLEDNINGER OG ØVRIGE**

*DJV (2016-1)* - Den juridiske vejledning 2016 - 1

*DJV (2016-2)* - Den juridiske vejledning 2016 - 2

*DJV (2019-1)* - Den juridiske vejledning 2019 - 1

*Skatteudvalgets alm. del* - Skatteudvalget samling 2017-18, Alm. del, Spørgsmål

---

## **PUBLIKATIONER**

*Action Plan on BEPS* - Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD

*TPG* - OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2017

*TPG (2010)* - OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010

*BEPS actions 8-10* - Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Report

*BEPS action 13* - Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015, Final Report

**AFGØRELSER**

SKM 2017.187 LSR

SKM 2018.62 LSR

SKM 2018.511 LSR

SKM. 2018.426 ØLR

Højesteretsdom afsagt 31. januar 2019, Sag 75/2018 (1. afdeling)