

Aalborg Universitet

Juridisk afhandling

Skattestyrelsens adgang til at
foretage skønsmæssig ansættelse
grundet manglende eller
mangelfuld TP-dokumentation

Af Karina Louise Andersen

**The Danish Tax Agency's access to make an
estimated assessment due to lack of or an insufficient
TP-documentation**



Antal fysiske sider:	75
Antal anslag:	143.297
Antal normalsider:	60

Kandidatspeciale
Transfer pricing i multinationale koncerner
20. maj 2019
Vejledt af Erik Andresen

Indholdsfortegnelse

Abstract.....	4
Begrebsdefinitioner	5
Emnefelt.....	6
1.1 Indledning	6
1.1 Problemformulering.....	7
1.2 Afgrænsning	8
1.3 Metode og retskilder	9
2. TP-dokumentationspligten og Skattestyrelsens ret til at udøve skønsmæssig ansættelse	11
2.1 Samhandel mellem koncernforbundne selskaber	11
2.1.1 Markedsvilkår mellem uafhængige parter	11
2.1.2 Armslængdeprincippetets rækkevidde	11
2.2 OECD's Transfer Pricing Guidelines.....	12
2.3 Oplysnings- og dokumentationspligtens bestemmelser	13
2.3.1 Oplysningspligten i SKL § 38	14
2.3.2 Dokumentationspligten i SKL § 39	15
2.3.3 TP-dokumentationspligtens historiske udvikling	17
2.3.3.1 1998: TP-dokumentationspligten indføres i Danmark.....	18
2.3.3.2 2006: TP-Dokumentationsbekendtgørelsen udarbejdes	19
2.3.3.4 2012-2017: Den juridiske vejledning for udarbejdelse af TP-dokumentation	20
2.3.3.5 2017: Den præciserede og gældende skattekontrollov vedtages	22
2.4 Sanktionsmuligheder ved manglende eller mangelfuld TP-dokumentation	23
2.4.1 Skønsmæssig ansættelse af kontrollerede transaktioner i henhold til SKL § 46	23
2.4.2 TP-Bøde i henhold til SKL § 84, stk. 1, nr. 5.....	26
2.4.3 Revisorerklæring om TP-dokumentationen.....	28
2.4.3.1 Omkostningsgodtgørelse ved klagesag	29
2.5 Bevisbyrden ved TP-forhøjelser.....	30
2.6 Delkonklusion.....	31
3. Analyse af principielle domme vedrørende TP-forhøjelser ved skønsmæssig ansættelse	33
3.1 SKM2019.136.HR – Microsoft dommen, som blev offentliggjort d. 07.03.2019.....	33
3.1.1 Sagens problemstilling ved Højesteretsdommen	33
3.1.2 Skatteministeriets anbringelser af sagen ved Højesteret	34
3.1.3 Microsofts anbringelser af sagen ved Højesteret	36
3.1.4 Højesterets afgørelse af Microsofts klagesag	37
3.1.5 Udtalelser om Højesteretsdommen af skattespecialister	39
3.1.6 Vurdering af Højesteretsdommens betydning for praksis.....	41

3.1.6.1 Skattestyrelsens adgang til at udøve skønsmæssig ansættelse efter Højesterets afgørelse	41
3.1.6.2 Bevisbyrden ved Skattestyrelsen i Højesteretsdommen	42
3.1.7 Analyse af klagesagens faktum sammenlignet med Højesterets afgørelse	43
3.1.7.1 Praksis i henhold til SKM2017.115.LSR, som blev offentliggjort d. 24.02.2017	43
3.1.7.2 Hvorledes kunne Skattestyrelsen have vundet	44
3.2 SKM2018.510.LSR, som blev offentliggjort d. 08.10.2018	45
3.2.1 Sagens problemstilling ved Landsskatteretten	45
3.2.2 Skattestyrelsens anbringelser af sagen ved landsskatteretten	46
3.2.3 Selskabets anbringelser af sagen ved landsskatteretten	48
3.2.4 Landsskatterettens afgørelse af skatteydernes klagesag	49
3.2.5 Vurdering af dommens betydning for praksis	50
3.2.5.1 Udtalelser om dommen af skattespecialister	51
3.2.5.2 TP-dokumentationskravets tredje trin	51
3.3 SKM2019.207.LSR, som blev offentliggjort d. 09.04.2019	52
3.3.1 Sagens problemstilling ved landsskatteretten	52
3.3.2 Skattestyrelsens anbringelser af sagen ved landsskatteretten	53
3.3.3 Selskabets anbringelser af sagen ved landsskatteretten	53
3.3.4 Landsskatterettens afgørelse af skatteydernes klagesag	54
3.3.5 Vurdering af dommens betydning for praksis	54
3.4 Delkonklusion	55
4. Vurdering af Skattestyrelsens mulighed for at foretage skønsmæssig korrektion	57
4.1 Microsoft-dommens betydning for verserende sager vedrørende TP-forhøjelser	57
4.1.1 SKM2018.62.LSR, som blev offentliggjort d. 12.02.2018	58
4.1.1.1 Resume af sagens faktum	58
4.1.1.2 Skatteydernes grunde til at appellere sagen	59
4.1.1.3 Vil Højesterets afgørelse påvirke SKM2018.62.LSR appellerede sag?	60
4.2 Nedsættelse af Skattestyrelsens skønsmæssige ansættelse ved domstolene	62
4.3 Højesteretsdommens betydning for gældende bestemmelser for skønsmæssig ansættelse ..	63
4.3.1 Vurdering af gældende bestemmelser i forhold til samtidighedsprincippet	64
4.4 Delkonklusion	66
5. Konklusion	68
6. Perspektivering	70
Litteraturliste	72
Figur og bilagsoversigt	75
Skærmprent med anslag	75

Abstract

The purpose of this thesis is to research the reasons why the Danish Tax Agency has lost several principal Transfer Pricing increases by estimated assessment in Danish companies. Therefore, it has been examined whether the Danish Tax Agency has had the grounds for making the estimates and investigating whether these judgments, which they have lost, will affect future Transfer Pricing complaints.

An analysis has been made of the Danish Tax Agency's right to make an estimated assessment due to the lack of or an insufficient TP-documentation. The provisions in the field have been clarified and presented.

Subsequently, an analysis was made of principal judicial decisions regarding TP-increases in cases regarding estimated assessment. The dissertation has an added focus on the Supreme Court ruling delivered on 31 January 2019, because the Supreme Court took a position on whether the principle of simultaneous performance applies. The Supreme Court ruling is supplemented by national tax tribunal rulings in order to determine how case law remain in the field.

Finally, an assessment is made of the Danish Tax Agency's possibility of making an estimated assessment after the Supreme Court's ruling. It is assessed whether the clarification of the TP-documentation obligation has caused a change in the judiciary. Finally, it will be assessed whether the Supreme Court ruling will affect the applicable provisions in the field.

Based on the analysis, it can be concluded that the Danish Tax Agency has an unambiguous right to make an estimated assessment if they believe that the TP-documentation was so insufficient it could not be claimed that the controlled transaction was on arm's length terms. It can be concluded that the Supreme Court ruling has significance for Transfer Pricing increases where the principle of simultaneous performance has been applied, and where the non-conformity of the TP-documentation couldn't be considered substantial.

Finally, it can be concluded that the Supreme Court ruling will only have an effect on TP-increases relating to the income year 2017 and earlier, due to the clarification made to the applicable provision for the income year 2018 and later.

Begrebsdefinitioner

Benchmark-analyse	- Analyse af sammenlignelige data ved test af armslængdevilkår
BEPS	- Base Erosion and Profit Shifting
CUP	- Comparable uncontrolled pricing method
FAR	- Betegnelse for funktioner, aktiver og risici
Juridisk Vejledning	- Den juridiske vejledning giver udtryk for skatteforvaltningens opfattelse af gældende praksis og har cirkulærestatus
LL	- Ligningsloven
LSR	- Landsskatteretten
MAP	- Mutual agreement procedure efter EF-voldgiftskonventionen, som har til formål af ophæve en dobbeltbeskatning
OECD	- Organisation for Economic Co-operation and Development
PLI	- Profit level indicator
SANST	- Skatteankestyrelsen
Skattestyrelsen	- Samlet betegnelse for det forhenværende SKAT og det nuværende Skattestyrelsen
SKL	- Skattekontrolloven
TP	- Transfer Pricing
TPG	- OECD's Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations

Emnefelt

1.1 Indledning

Årligt foretager Skattestyrelsen indkomstforhøjelser på Transfer Pricing-området, hvor det normaliserede niveau ligger på 6-7 mia. kr. Det har dog nogle år været så højt som 20 mia. kr. Den gennemsnitlige TP-forhøjelse er på 110 mio. kr.¹. For en virksomhed vil et så højt beløb have indflydelse på den fremtidige drift. Det er derfor vigtigt, at lovgivningen på området er klar og gennemarbejdet.

Når transfer pricing sager er for domstolene, så omhandler det ofte trecifrede millionbeløb. Disse sager kan tage mere end ti år, før de er afklaret, og er derfor omkostningstunge for de selskaber det omhandler. Ikke blot i forhold til den indkomstforhøjelse de kan blive pålagt, men også i forhold til eksterne konsulenttydelser og træk på ansatte.

I mere end ti år har der været uenighed mellem Skattestyrelsen og skatteyderne over, hvor vidtgående Skattestyrelsens beføjelser strækker sig. Skattestyrelsen har nogle gange med kort begrundelse foretaget skønsmæssig ansættelse af kontrollerede transaktioner, grundet mangler ved Transfer Pricing-dokumentationen på selvangivelsestidspunktet.

Den pågældende skatteminister på ansættelsestidspunktet kan have betydning for Skattestyrelsens retningslinjer på området, hvor det ses, at da Troels Lund Poulsen var skatteminister i februar 2010 til marts 2011, førte han en hårdere linje end den efterfølgende skatteminister Peter Christensen. Troels Lund Poulsen udtalte flere gange, at han gik til kamp mod de store selskaber, som han mistænkte for at snyde i skat, hvor Peter Christensen mente, at manglende selskabsskat kan være af naturlige grunde².

Det seneste år har man set, at domstolene forholder sig tvivlsomt ved Skattestyrelsens fortolkning af hjemlen til skønsmæssig ansættelse ved flere afgørelser. Senest har Højesteret endeligt taget stilling til den årelange uenighed.

¹ TP-redegørelse 2017, s. 3

² Politikken, Ny skatteminister letter presset på store selskaber

Microsoft Danmark havde mere end 300 mio. kr. på højkant i sagen om den indsendte TP-dokumentationen kunne anses for at være mangelfuld, hvilket ville give Skattestyrelsen hjemmel til at foretage en skønsmæssig ansættelse af den kontrollerede transaktion.

Højesteret fandt i 2019 at Microsoft havde overholdt deres dokumentationspligt. Yderligere klargjorde Højesteret bestemmelsen og fandt at, en skønsmæssig ansættelse skal foretages ud fra de informationer indsamlet ved ansættelsestidspunktet, som er flere år efter selvangivelsestidspunktet. Det er en stor forskel i forhold til skatteydernes frist. Højesteretsdommen kan derfor få betydning for mange verserende sager.

1.1 Problemformulering

Selvom Højesteretsdommen i 2019 har taget stilling til en vigtig problematik der har været på transfer pricing-området, så foreligger der stadig uvisse elementer ved mangelspørgsmålet på TP-dokumentationskravet. Højesteret har afgjort, at samtidighedsprincippet ikke finder anvendelse for indkomståret 2017 og tidligere. Dog er det uafklaret hvordan retsstillingen er i forhold til indkomståret 2018 og efterfølgende, som ønskes belyst. Det er derudover uklart hvornår en mangel kan anses for at være så betydningsfuld, at dette kan sidestilles med en manglende TP-dokumentation.

Der stilles tvivl ved Skattestyrelsens hjemmel til at foretage en skønsmæssig ansættelse i henhold til tidligere praksis, hvor Skattestyrelsen er begyndt med at tabe flere sager inden for det seneste år på transfer pricing-området.

Der er uenighed om dommens betydning for verserende sager, hvor den muligvis kan ændre udfaldet af fremtidige sager i forhold til inden Højesterets afgørelse. Det må derfor undersøges hvor vidtstrækkende denne afgørelse er.

Formålet med denne afhandling er at finde frem til hvorledes Skattestyrelsens grundlag for at foretage en skønsmæssig ansættelse forholder sig og foretage en begrundet vurdering af Højesteretsdommens betydning for fremtidige TP-forhøjelser.

Højesteretsdommen er dog ikke det eneste tilfælde inden for en kortere periode, hvor domstolene ikke anerkende Skattestyrelsens skønsmæssige ansættelse. Det stiller derfor spørgsmålstejn ved,

om der i fremtiden vil være flere klagesager, hvor Skattestyrelsen vil tabe en TP-forhøjelse ved skønsmæssig ansættelse.

Problemformuleringen lyder derfor som følgende:

Skattestyrelsen har tabt flere principielle TP-forhøjelser ved skønsmæssig ansættelse i danske selskaber, har Skattestyrelsen ikke haft grundlag for at foretage skønnet og hvordan påvirker disse domme fremtidige TP-forhøjelser?

For at kunne besvare denne er afhandlingen fokuseret på følgende områder:

Fokus er Skattestyrelsens ret til at foretage en skønsmæssig ansættelse af kontrollerede transaktioner grundet manglende eller mangelfuld TP-dokumentation. Fokus vil være bestemmelserne på området og hvordan disse er blevet præciseret siden de blev implementeret. Derudover vil der blive fokuseret på Skattestyrelsens fortolkning af disse bestemmelser, samt forarbejderne.

Fokus er udvalgte danske domme offentliggjort i perioden oktober 2018 – april 2019, herunder Højesteretsdommen fra januar 2019. Fokus vil være domstolenes fortolkning af bestemmelserne og hvilke områder der bliver lagt vægt på ved deres afgørelse i forhold til bestemmelserne.

1.2 Afgrænsning

For at kunne udarbejde en målrettet afhandling, er det nødvendigt at afgrænse besvarelsen af fokusområderne. Dette gøres for at besvarelsen af problemformuleringen bliver mere præcis. Derfor er det vigtigt at afgrænse sig fra relevante områder, hvor dette ikke vil bidrage til besvarelsen.

Denne afhandling fokuserer på dokumentationspligten på transfer pricing-området i henhold til skattekontrollovens kapitel 4 om Transfer Pricing. Der fokuseres på dokumentationskravet, og hvorledes denne kan anses for at være opfyldt. Hermed afgrænses der fra skatteydernes benchmark-analyse af den kontrollerede transaktioner i henhold til ligningslovens § 2. Dette bliver kort belyst, for at få en forståelse for transfer pricing-områdets opbygning.

Afhandlingen fokuserer på TP-dokumentationspligten for fuldt skattepligtige i henhold til SKL § 39. Af samme grund afgrænses der fra faste driftssteder, personligt ejede selskaber og selvstændigt erhvervsdrivende, for at få en god analysedybde.

Der afgrænses yderligere fra begrænset skattepligtige, der alene eller sammen med koncernforbundne selskaber har under 250 beskæftigede og enten har en årlig samlet balance på under 125 mio. kr. eller en årlig omsætning på under 250 mio. kr., jf. SKL § 40. For disse skatteydere er der begrænset dokumentationspligt, da ikke alle kontrollerede transaktioner skal inkluderes i TP-dokumentationen, hvorfor afhandlingens fokusområder ikke finder anvendelse for disse.

Afhandlingen fokuserer på de fuldt skattepligtiges dokumentationspligt og af denne grund afgrænses der fra land for land-rapporten i SKL § 48, der giver et overordnet risikobillede til brug ved udvælgelse af selskaber.

I afhandlingen bliver sanktionsmuligheden revisorerklæring belyst, som Skattestyrelsen kan gøre brug af ved manglende eller mangelfuld TP-dokumentation. Revisorerklæring bliver belyst, da denne kan stille sikkerhed for TP-dokumentationens legitimitet. Der afgrænses dog fra revisorerklæringens omfang, som nævnt i revisorlovens § 1, stk. 2, da det antages der kun er ganske få sager hvor den er blevet efterspurgt. Der afgrænses yderligere fra revisorerklæringens indhold og regler om afgivelse af erklæringen.

Ved domsanalyserne fokuseres der på de elementer vedrørende TP-dokumentationen, og hvorvidt denne må anses for at være mangelfuld. Hermed afgrænses der fra spørgsmålet hvorvidt indkomstforhøjelsen er berettiget. Visse elementer vedrørende indkomstforhøjelsen vil være inddraget, hvor det anses for at være relevant, for at kunne vurdere, hvorvidt dokumentationskravet er opfyldt. Den kontrollerede transaktion skal derfor belyses, men metoden bag korrektionen foretaget af Skattestyrelsen vil ikke blive bearbejdet i denne afhandling.

1.3 Metode og retskilder

Problemformuleringen besvares gennem den retsdogmatiske metode, hvor det bestræbes at klarlægge og beskrive gældende ret på området³. Dette foretages gennem en systematisk

³ Munk-Hansen, 2018, s. 180

fremstilling, hvor retsstillingen beskrives og analyseres, inden for det område der er blevet afgrænset til. Den valgte metode skal bidrage til, at afhandlingen er fagligt opbygget af gældende ret på området. Yderligere søges der at fremfinde og fastlægge regler og princippet for problemstillinger på retsområdet og en beskrivelse af disse. Til besvarelse af dette inddrages dansk ret, internationale overenskomster og retslitteratur.

For at supplere og kunne foretage en analyse af skattekontrolloven, er forarbejderne til bestemmelsen benyttet, samt historiske versioner af denne. Yderligere er der fokus på BEK nr. 1297 af 31/10/2018 om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner, som er fastsat i medfør af SKL § 42. Bekendtgørelsen er en videreførelse i uændret form af BEK nr. 401 af 28/04/2016, hvor den eneste ændring er paragrafhenvisen.

Til fortolkning og forståelse af bestemmelserne i skattekontrolloven er den juridiske vejledning og dens historiske versioner anvendt. Juridisk vejledning har høj kildeværdi, da den juridiske vejledning giver udtryk for skatteforvaltningens opfattelse af gældende praksis og har cirkulærestatus.

Yderligere er hovedkilden i denne afhandling Højesteretsdommen SKM2019.136.HR. For at kunne foretage en dybdegående analyse af retspraksis på området er Højesteretsdommen blevet suppleret af yderligere domme fra Landsskatteretten. Højesteretsdommen har høj præjudikatværdi, da det er højeste instans. Landsskatteretsafgørelserne har stor betydning for at kunne etablere retspraksis på området, for derved at afgøre hvorledes Højesteretsdommen adskiller sig fra praksis.

For at få en forståelse for opbygningen af det juridiske system inden for transfer pricing-området er retslitteratur blevet benyttet. De har suppleret den juridiske vejledning, og tildeles ikke retskildeværdi af lige så høj karakter, som den juridiske vejledning. Ved afhandlingen er der blevet benyttet artikler, hvor revisionselskaber og advokathuse har forholdt sig til den bearbejdede retspraksis. Disse rådgiver skatteyderne, hvorfor man skal forholde sig kritisk til disse kilder, da deres vurdering er subjektiv.

2. TP-dokumentationspligten og Skattestyrelsens ret til at udøve skønsmæssig ansættelse

I det følgende kapitel vil der blive foretaget en analyse af Skattestyrelsens ret til at foretage skønsmæssig korrektion, grundet manglende eller mangelfuld TP-dokumentationen. Her vil relevante bestemmelser blive belyst, for at få en forståelse for hvordan denne ret er blevet etableret, og hvad der ligger til grund for bestemmelsen. Derudover vil det blive besvaret hvilke udfordringer der foreligger ved TP-dokumentationspligten, i forhold til at udøve en skønsmæssig ansættelse af kontrollerede transaktioner.

2.1 Samhandel mellem koncernforbundne selskaber

En stor del af den internationale samhandel foregår mellem koncernforbundne selskaber. Derfor er det også oplagt, at der er stort fokus på at regulere disse, så samhandlen foregår til samme priser og vilkår, som var det mellem uafhængige parter, for at sikre lande deres andel af skatteindtægter og skabe fair konkurrence mellem koncernselskaber og uafhængige parter.

2.1.1 Markedsvilkår mellem uafhængige parter

Ved transaktioner der foretages mellem uafhængige, er det markedskræfterne der påvirker priser og vilkår fastsat mellem parterne. Markedsprisen er den pris, hvor sælger vil sælge til den højest mulige pris og køber vil købe til den lavest mulige, som parterne kan blive enige om at handle til⁴. Det samme gælder for de vilkår der er mellem parterne. Vilkårene fastsættes i henhold til funktioner, aktiver og risici⁵.

2.1.2 Armslængdeprincippets rækkevidde

Når parterne er koncernforbundne, så er det muligt, at markedsvilkårene sættes ud af kraft. Selskaber der er en del af samme koncern, ønsker muligvis ikke at sælge dyrt og købe billigt ved en samhandel. Priser og vilkår fastsat mellem koncernforbundne parter i en aftale kan ikke formodes, at være i overensstemmelse med, hvad der ville være blevet aftalt mellem uafhængige parter under samme omstændigheder.

⁴ Juridisk Vejledning, Version 3.2, C.D.11.1.3

⁵ TPG 2017, 1.2

For koncernforbundne transaktioner kan have en fælles interesse i forhold til salgsoptimering, skatteoptimering og konkurrenceretligt. Disse transaktioner bidrager til at skabe skattemæssig ulighed, hvor koncerner kan flytte indkomsten til lavskattelande, og have udgifter hvor disse er fradragsberettiget.

For at sikre sig mod ulige forhold, som koncernforbundne transaktioner kan forårsage, så skal priser og vilkår for kontrollerede transaktioner fastsættes i overensstemmelse med armslængdeprincippet⁶.

Ifølge armslængdeprincippet skal en kontrolleret transaktion fastsættes i henhold til den pris, som de koncernforbundne selskaber ville have aftalt, hvis de havde indgået aftalen, som uafhængige parter. Parterne skal behandles i henhold til "separate entity"-tilgangen, hvor de koncernforbundne parter ved transaktionen, skal handle som var de uafhængige⁷.

Udgangspunktet ved armslængdeprincippet er, at skattemyndighederne skal anerkende den kontrollerede transaktion hvis den er kommercielt rationel, stiller parterne bedre end hvis transaktionen ikke var blevet gennemført og dette måles før skat, da skatten ikke skal påvirke transaktionens gennemførelse⁸.

2.2 OECD's Transfer Pricing Guidelines

OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development) udformede og udgav i 1995 Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (TPG). Disse guidelines udgør kommentarerne og fortolkningen til OECD's modeloverenskomst art. 9. Denne definerer armslængdeprincippet, og statuere, at staterne har adgang til primær korrektion, hvor den kontraherende stat skal foretage en korresponderende korrektion, for at undgå dobbeltbeskatning af den kontrollerede transaktion⁹. OECD's TPG sætter retningslinjerne for hvordan armslængdeprincippet i art. 9 skal fortolkes og anvendes.

⁶ Juridisk Vejledning, Version 3.2, C.D.11.2.1.2

⁷ Juridisk Vejledning, Version 3.2, C.D.11.2.1.2

⁸ TPG 2017, 1.3

⁹ Michelsen, m.fl. 2017, s. 483

OECD's modeloverenskomst og dens kommentarer er ikke gennemført i national ret og er derfor ikke folkeretligt bindende, da denne blot er en model. Grunden til de har fået høj betydning nationalt i forbindelse med transfer pricing, er at forarbejderne til de nationale bestemmelser har foretaget omhyggelig omtale af OECD's TPG. Derved er der ikke tvivl om, at de har betydelig retskildeværdi i danske transfer pricing-sager¹⁰.

En overenskomst afgiver ikke selvstændig hjemmel til beskatning, hvilket er en gylden regel inden for international skatteret. Reglerne i modeloverenskomstens art. 9 kan kun udnyttes, hvis den interne lovgivning indeholder hjemmel til at foretage dette.

I OECD's modeloverenskomst art. 9 defineres armslængdeprincippet, hvor OECD's TPG fastsætter retningslinjerne for fortolkning og anvendelse af armslængdeprincippet. Disse er hermed også gældende for armslængdeprincippet i LL § 2¹¹.

2.3 Oplysnings- og dokumentationspligtens bestemmelser

For at sikre Skattestyrelsens mulighed for at vurdere om koncernselskaber har foretaget en korrekt prisfastsættelse som fører til en korrekt skattemæssig opgørelse, så er der indført oplysnings- og dokumentationspligt for skatteydere, der er omfattet af reglerne for armslængdeprincippet i LL § 2¹². Disse regler er indsat, så Skattestyrelsen kan håndhæve og anspore skatteyderne til at overholde armslængdeprincippet. Hvis ikke disse regler var indsat, så havde Skattestyrelsen ingen mulighed for at sikre sig, at reglerne i LL § 2 bliver overholdt af skatteyderne. Reglerne om oplysnings- og dokumentationspligt findes i skattekontrollovens kapitel 4, bestående af §§ 37-52.

Ud fra selskabets størrelse er der forskellige krav for TP-dokumentationspligten. Dette er blevet illustreret i nedenstående tabel. De selskabsgrupper der er blevet belyst i tabellen, er begrænset dokumentationspligtige, fuldt dokumentationspligtige og udvidet rapporteringspligtige:

¹⁰ Michelsen, m.fl. 2017, s. 484

¹¹ Juridisk Vejledning, Version 3.2, C.D.11.2.1.1

¹² Michelsen, m.fl. 2017, s. 494

Figur 1 – Selskabets dokumentationskrav i henhold til bestemmelserne, Kilde: Egen udarbejdelse i henhold til den juridiske vejledning.

Lov	Selskabsgruppe	Omfattede	Hvilken betydning har dette i forhold til dokumentationspligten
SKL § 40	Begrænset dokumentationspligt	Mindre virksomheder der alene eller som koncern har: - under 250 beskæftigede og - årlig samlet balance under 125 mio. kr., eller - årlig omsætning under 250 mio. kr.	Begrænset dokumentationspligt for mindre virksomheder. De skal kun udarbejde TP-dok for særlige transaktioner.
SKL § 39	Fuld dokumentationspligt	Skattepligtige, der er omfattet i henhold til REGEL	Omfattet af de almindelige regler i SKL § 39 og skal udforme TP-dok i henhold til bekendtgørelsens § 4.
SKL §§ 47-52	Udvidet rapporteringspligt	Multinationale koncerner med en konsolideret omsætning på 5,6 mia. kr. eller mere.	Det danske ultimative moderselskab skal udarbejde og fremsende land for land-rapport til Skattestyrelsen.

I afhandlingen er fokus på de fuldt dokumentationspligtige, som er omfattet af SKL § 39 og hvad der er gældende for disse. For de fuldt dokumentationspligtige skal disse også indlevere en land for land-rapport, hvis de har en konsolideret omsætning på over 5,6 mia. kr. Den er dog udformet af det ultimative moderselskab, som ikke nødvendigvis er dansk. Reglerne i SKL §§47-52 er kun gældende, hvis det ultimative- eller stedfortrædende moderselskab i koncernen er dansk og skal indsende rapporten til Skattestyrelsen.

2.3.1 Oplysningspligten i SKL § 38

I henhold til oplysningspligten, som reguleres i SKL § 38, skal skatteyderen, oplyse om art og omfang af handelsmæssige eller økonomiske kontrollerede transaktioner¹³. Formålet med oplysningspligten er at orientere Skattestyrelsen om de kontrollerede transaktioner, omfattet af LL § 2 der foreligger,

¹³ Juridisk Vejledning, Version 3.2, C.D.11.12.2

så der kan indledes en eventuel skattekontrol af denne kontrollerede transaktion. Det er obligatorisk for alle skatteydere, omfattet af bestemmelsen, at opfylde oplysningspligten¹⁴.

For at opfylde oplysningspligten skal den skattepligtige ved selvangivelsen udfylde oplysningsskemaet, som ses i bilag 1. Oplysningsskemaet er blanket 05.021 "Kontrollerede transaktioner – bilag til oplysningsskemaet". Af skemaet skal det fremgå hvorvidt den skattepligtige tilhører kredsen omfattet af SKL § 38, hvorvidt der har været handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med koncernforbundne parter og hvorvidt der har været kontrolleret gæld over 10 mio. kr., og om den samlede fremmedkapitel er mere end 4 gange egenkapitalen¹⁵. Oplysningspligten skal opfyldes af alle selskabsgrupper vist i figur 1, da blanketten skal indsendes ved selvangivelsen, og her fremgår det hvilken selskabsgruppe man tilhører.

2.3.2 Dokumentationspligten i SKL § 39

Skatteyderne skal udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation, for hvordan priser og vilkår er fastsat, for de kontrollerede transaktioner i henhold til SKL § 39, stk. 1. Formålet med bestemmelsen er, at Skattestyrelsen i højere grad har mulighed for at sikre, at priser og vilkår for de kontrollerede transaktioner fastsættes i overensstemmelse med armslængdeprincippet i LL § 2, stk. 1.

Reglerne for TP-dokumentationspligten er suppleret af bekendtgørelse nr. 1297 af 31. oktober 2018 om dokumentation af prisfastsættelse af kontrollerede transaktioner, med hjemmel til dette i SKL § 42. Grunden er, at det af skattekontrolloven fremgår, at skatterådet har accepteret kravene i OECDs TPG kapitel 5, som er blevet til bekendtgørelsen. Skattekontrollovens bestemmelser indeholder ikke en detaljeret beskrivelse af dokumentationspligtens omfang, udover at dokumentationen skal beskrive hvordan priser og vilkår for kontrollerede transaktioner er fastsat. Den nærmere udstrækning af dokumentationspligten fremgår af bekendtgørelsen¹⁶. I bilag 2 ses bekendtgørelsen om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner.

¹⁴ Wittendorff, 2018, s. 593

¹⁵ Juridisk Vejledning, Version 3.2, C.D.11.12.2

¹⁶ Wittendorff, 2018, s. 595

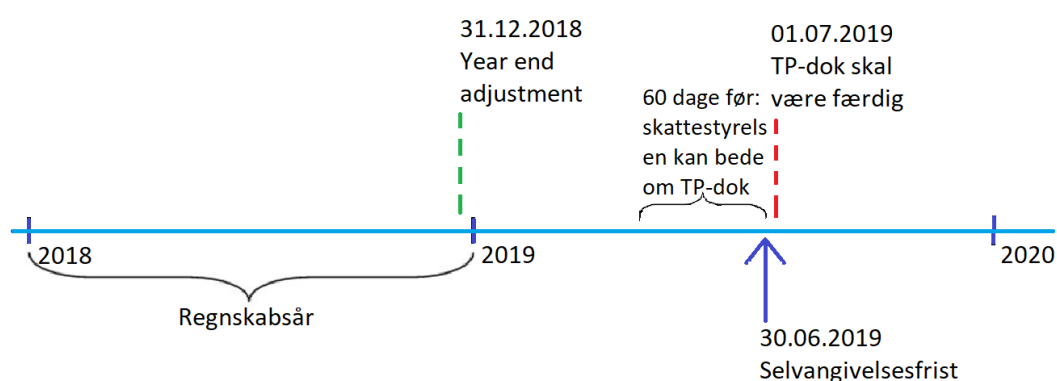
TP-dokumentationsreglerne for fuldt skattepligtige følger OECD's anbefalinger for hvordan skatteyderne skal udforme transfer pricing dokumentationen i henhold til OECD's Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13: 2015 Final Report¹⁷.

Transfer pricing-dokumentationen består af en fællesdokumentation om hele koncernen og en landespecifik dokumentation, som er for hver enkel skatteyder i koncernen. Indholdet af fællesdokumentationen følger primært af bekendtgørelsens § 4, og den landespecifikke dokumentation følger primært bekendtgørelsens § 5.

TP-Dokumentationen skal for 2018 udarbejdes løbende og skal senest foreligge på selvangivelsestidspunktet. Det har for 2017 og tidligere indkomstår været ansættelsestidspunktet, hvor dokumentationen skulle foreligge. Det blev præciseret ved Højesteretsdommen afsagt d. 31.01.2019. Det er ved den seneste præcisering af bestemmelserne specificeret, at TP-dokumentationen skal foreligge på selvangivelsestidspunktet.

Reglerne i skattekontrollovens kapitel 4 omhandlende Transfer Pricing trådte i kraft den 01.01.2019. Det er derfor illustreret nedenfor hvornår disse regler er gældende:

Figur 2 – TP-dokumentationspligten i SKL § 39, stk. 1 illustreret, Kilde: Egen udarbejdelse i henhold til lov nr. 1535 af 19/12/2017



Figuren er udarbejdet ud fra de gældende bestemmelser i skattekontrolloven. Denne er udarbejdet, så der tages udgangspunkt i regnskabsåret 2018.

¹⁷ Michelsen, m.fl. 2017, s. 501

Den 01.01.2019 trådte den præciserede skattekontrollov i kraft. Kontrollerede transaktioner der foretages herefter, er omfattet af bestemmelserne i SKL §§ 37-52, jf. SKL § 90, stk. 1. Her skal der foretages løbende udarbejdelse af TP-dokumentationen, hvor denne skal være færdigudarbejdet den 01.07.2019. I henhold til SKL § 12, så skal juridiske personer give oplysninger senest 6 måneder efter indkomstårets udløb. 60 dage inden TP-dokumentationen skal være færdig, kan Skattestyrelsen anmode om at få TP-dokumentationen udleveret, da den skal være færdig efter selvangivelsesfristen, jf. SKL § 39, stk. 3.

Skatteyderne kunne foretage year end adjustment frem til d. 31.12.2018, hvor resultatet ville stemme overens med balancen. Skatteyderne har dog mulighed for at foretage en year end adjustment frem til selvangivelsesdatoen.

Dokumentationskravene består af 2 trin. Det første trin, er at man ved selvangivelsestidspunktet skal have udarbejdet TP-dokumentationen. Denne skal fremlægges, så den kan fremsendes til Skattestyrelsen ved TP-kontrol. Hvis Skattestyrelsen beder skatteyderen om at sende TP-dokumentationen, så har de en indsendelsesfrist på mindst 60 dage til at indsende den.

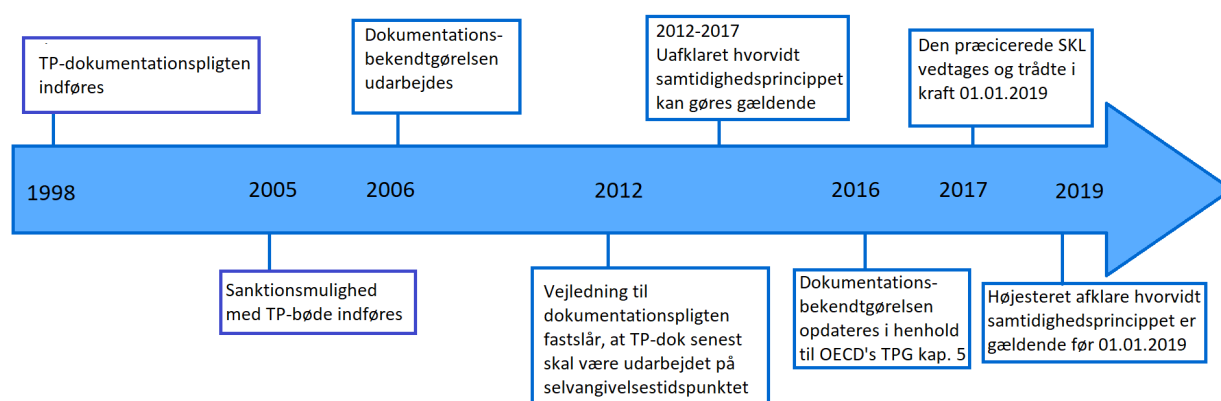
Det andet trin af dokumentationskravet består i, at Skattestyrelsen ved TP-kontrol kan bede om yderligere informationer, for at efterprøve TP-dokumentationen. Til dette har skatteyderen en svarfrist på oftest 14 dage til at sende det til Skattestyrelsen. Svarfristen kan godt være længere, men dette afhænger af informationernes karakter og omfang.

2.3.3 TP-dokumentationspligtens historiske udvikling

Udviklingen af retsgrundlaget på transfer pricing-området er sammenhængende med den retspraksis der verserer på tidspunktet, hvor bestemmelserne er udformet. Inden for transfer pricing-området tager det lang tid at behandle sagerne før de ender ved domstolene, da de sager faktisk er meget omfangsrige. De tendenser man ser ved disse sager, har indflydelse på hvordan Skatteministeriet vælger at præcisere bestemmelserne. Hermed er det for denne afhandling vigtigt at få klarelagt den historiske udvikling af TP-dokumentationspligten. Dette skal også gøres, for at forstå hvordan lovgivningen har forandret sig i forhold til den gældende udgave. Det er også relevant at inddrage den historiske version af den juridisk vejledning og hvordan Skattestyrelsen vejledte skatteyderne til at overholde oplysnings- og dokumentationspligten. Den juridiske vejledning har

lagt til grund for hvornår Skattestyrelsen har opfattelsen af, at TP-dokumentationen er udarbejdet fyldestgørende og hvornår denne skulle være færdigudarbejdet.

Figur 3 – TP-dokumentationspligtens historiske udvikling, Kilde: Egen bearbejdelse



I figur 3 ses en tidslinje for den historiske udvikling af TP-dokumentationspligten, som vil blive beskrevet nedenfor. Den egenudviklede figur baserer sig på relevant praksis på området.

2.3.3.1 1998: TP-dokumentationspligten indføres i Danmark

I 1998 blev hjemlen for armslængdeprincippet og værnet mod tynd kapitalisering lovfæstet gennem den generelle hjemmel i LL § 2, til korrektion af kontrollerede transaktioner, når vilkårene af den kontrollerede transaktion afviger fra armslængdeprincippet. Samtidig forelå der et behov for at pålægge de multinationale koncerner oplysnings- og dokumentationskrav, for at kunne håndhæve den indsatte hjemmel i LL § 2. Det førte til indførelsen af SKL § 3B, ved lov nr. 91 af 25. februar 1998¹⁸.

Af forarbejderne til bestemmelsen fremgår det, at¹⁹

Formålet med lovforslaget er at øge skattemyndighedernes mulighed for at sikre korrekt prisfastsættelse og dermed korrekt opgørelse af den skattepligtige indkomst ved koncerninterne transaktioner på tværs af landegrænserne (Transfer Pricing).

¹⁸ Wittendorff, 2009, s. 277

¹⁹ 1997/1 LSF 84

Det fremgik derudover også, at bestemmelsen skal fortolkes i henhold til OECD's Transfer Pricing Guidelines. Dette er videreført ved de senere præciseringer af bestemmelsen.

2.3.3.2 2006: TP-Dokumentationsbekendtgørelsen udarbejdes

Der var et behov for at få præciseret bestemmelserne for oplysnings- og dokumentationspligten i SKL § 3B. Man ville forbedre kvaliteten af virksomhedernes dokumentation, gennem fastsættelse af bindende retningslinjer for kravene til indholdet af TP-dokumentationen. Man ville derudover også sikre sig at man kunne fastlægge hvornår TP-dokumentationen skal være udarbejdet, da Skattestyrelsen kunne konstatere, at virksomheder ventede med at udarbejde dokumentationen til en eventuel TP-kontrol²⁰.

Ud fra disse betragtninger blev bekendtgørelse nr. 42 af 24. januar 2006 udsendt om Transfer Pricing dokumentationspligten, med hjemmel i SKL § 3B, stk. 5, som blev gældende for indkomståret 2007.

Af juridisk vejledning fremgår det, hvordan Skattestyrelsen fortolkede denne bekendtgørelse og hvilke krav de stillede virksomheder i henhold til bekendtgørelsen²¹.

Kravene til dokumentationen er bygget op i to trin:

- *Trin 1 - dokumentation, som skal udfærdiges og opbevares, og sendes til SKAT, hvis SKAT beder om det. Reglerne står i BEK nr. 42 af 24. januar 2006 §§ 4-8. Dokumentationen skal være udarbejdet og foreligge på selvangivelsestidspunktet.*
- *Trin 2 - supplerende oplysninger og materiale, som SKAT kan bede om i løbet af en skattekontrol efter BEK nr. 42 af 24. januar 2006 §§ 9 - 10.*

Dette er hermed dokumentationskravene, hvor Skattestyrelsen også i denne version af den juridiske vejledning fastlægger hvornår TP-dokumentationen burde foreligge²²:

Der er en frist på 60 dage fra SKATs anmodning til at sende dokumentationen til SKAT. Se BEK nr. 42 af 24. januar 2006 § 2, stk. 4. SKAT kan i princippet begynde en skattekontrol af et indkomstår, når selvangivelsesfristen for dette indkomstår

²⁰ Wittendorff, 2009, s. 281

²¹ Juridisk Vejledning, Version 1.6, C.D.11.4.1

²² Juridisk Vejledning, Version 1.6, C.D.11.4.10

udløber. Dokumentationen for det pågældende indkomstår skal derfor foreligge i en sådan form, at den kan indgives inden 60 dage.

Ud fra den juridiske vejledning af 2012 er det klart, at Skattestyrelsen havde en klar opfattelse af, at selvangivelsestidspunktet er fristen for hvornår TP-dokumentationen skal være færdigudarbejdet. Yderligere så antog Skattestyrelsen, at dette også havde betydning for ansættelsen af den skønsmæssige indkomst.

2.3.3.4 2012-2017: Den juridiske vejledning for udarbejdelse af TP-dokumentation

Ved Højesteret blev det i 2012 afgjort, at den forlængede ligningsfrist gælder for alle ansættelsesændringer for skattepligtige vedrørende de kontrollerede transaktioner²³. Hermed gav dette Skattestyrelsen mulighed for at foretage TP-kontrol af kontrollerede transaktioner og dens TP-dokumentation for 6 år. Den almindelige ligningsfrist er 3 år.

I de verserende sager, som Skattestyrelsen havde med skatteydere, blev samtidighedsprincippet diskuteret. Det var uafklaret hvornår TP-dokumentationen skulle være færdigudarbejdet. Af den juridiske vejledning fremgik det, at Skattestyrelsen mente, at dokumentationen skulle være færdig senest på selvangivelsestidspunktet. Dog mente skatteyderne, at grundlaget for dokumentationen blot skulle være til stede ved selvangivelsestidspunktet. Skatteyderne anså 60-dages fristen for at være en udarbejdelsesperiode, frem for en frist til at indsende TP-dokumentationen²⁴. Dette havde i høj grad betydning for, hvorvidt samtidighedsprincippet kunne gøres gældende i forhold til skønsmæssig ansættelse af indkomsten. Der var derudover også en kraftig stigning af indkomstforhøjelser i denne periode som ses i figuren:

²³ SKM2012.92.HR

²⁴ PWC, Samtidighedskrav ved TP-dokumentation (nye TP-regler), 14.12.2017, s. 1

Figur 4 – Kendelser i periode 2010-2016 med indkomstforhøjelser og -nedsættelser, Kilde: Egen bearbejdelse af Skattestyrelsens TP-redegørelse

Kendelser med indkomstforhøjelser i 2010-2016:

År	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Antal	40	47	67	77	76	142	188
Beløb i mio. kr.	6.290	6.192	21.216	17.374	20.320	5.921	7.322

Kendelser med indkomstnedsættelser i 2010-2016:

År	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Antal	18	24	18	13	16	26	20
Beløb i mio. kr.	547	781	351	311	5.352	449	11.460

Det ses her i den øverste tabel antallet af indkomstforhøjelser, der blev foretaget af Skattestyrelsen i perioden 2010-2016, samt det beløb der blev forhøjet med samlet set de år. I 2010 blev der foretaget 40 indkomstforhøjelser, hvor der i 2016 blev foretaget 188 forhøjelser. Af tabellen fremgår det også, at de indkomstforhøjelser der blev foretaget i 2012-2014 var usædvanligt store beløb. Skattestyrelsen har selv begrundet de store forhøjelsesbeløb i den periode. Det skyldes ifølge Skattestyrelsen, at der blev afsluttet særligt mange sager om enkeltafståelser af værdifulde immaterielle aktier, som der i deres natur afspejler afståelse af fremtidig indtjening²⁵.

Af den nederste tabel fremgår det, at der ikke har været den samme stigning i antallet af indkomstnedsættelser, i forhold forhøjelser i perioden. Denne har lagt meget jævnt i hele perioden og har ikke haft den samme eksplosive stigning i sager, som der ses ved indkomstforhøjelser. Ved indkomstnedsættelser er det den skattepligtige der henvender sig til Skattestyrelsen for at få ophævet dobbeltbeskatning eller få ændret tidligere danske forhøjelser. Den danske skatteyder, som har fået en indkomstforhøjelse, skal henvende sig til Skattestyrelsen inden for 3 år fra kendelsesdatoen, hvis der ønskes en MAP-sag.

²⁵ Skattestyrelsens TP-Redegørelse 2017

2.3.3.5 2017: Den præciserede og gældende skattekontrollov vedtages

I 2016 blev bekendtgørelsen for transfer pricing dokumentation ændret. I forlængelse af at man ændrede i bekendtgørelsen, blev SKL §§ 37-52 indsat ved lov nr. 1535 af 19. december 2017, som var en videreførelse af de hidtidige regler i SKL § 3B. Disse bestemmelser indeholder ifølge Skattestyrelsen kun enkelte præciseringer af hidtidige SKL § 3B²⁶. En af de præciseringer der må bemærkes, er hvornår TP- dokumentationen skal være udarbejdet. I henhold til SKL § 39, stk. 3 skal dokumentationen foreligge på selvangivelsestidspunktet. Dokumentationen skal ved anmodning af Skattestyrelsen fremsendes inden for en frist, der fastsættes ved anmodningen, dog ikke mindre end 60 dage. Hermed er det ikke længere tilstrækkeligt at grundlaget for dokumentationen er til stede på selvangivelsestidspunktet, hvor den så bliver udarbejdet efter anmodning om TP- dokumentation af Skattestyrelsen.

I forlængelse af at OECD udarbejdede den endelige rapport for BEPS-projektet i 2015 blev OECD's Transfer Pricing Guidelines ændret i juli 2017, så denne er i overensstemmelse hermed. Formålet med BEPS-projektet er at begrænse aggressiv international skatteplanlægning, således at beskatningen af internationale aktiviteter sker hvor de økonomiske og værdiskabende aktiviteter finder sted²⁷.

²⁶ Juridisk Vejledning, Version 3.2, C.D.11.13.1

²⁷ EY, OECD BEPS

Figur 5 – Forskel på historiske SKL § 3B stk. 5 indtil 2017 og gældende SKL § 39 fra og med 2018,
Kilde: Egen bearbejdelse af lovteksterne

Lov nr. 408 af 01/06/2005 – Skattekontolloven § 3B, stk. 5

Stk. 5. De selvangivelsespligtige skal udfærdige og opbevare skriftelig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for de kontrollerede transaktioner, jf. dog stk. 6. Den skriftlige dokumentation skal på told- og skatteforvaltningens begæring forelægges denne og skal være af en sådan art, at den kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter. Skriftlig dokumentation i form af databaseundersøgelser skal alene udarbejdes, såfremt told- og skatteforvaltningen anmoder herom, og med en frist på minimum 60 dage. Der skal ikke udarbejdes skriftlig dokumentation for kontrollerede transaktioner, der i omfang og hyppighed er uvæsentlige. Told- og skatteforvaltningen fastsætter regler for indholdet af den skriftlige dokumentation. De fastsatte regler skal godkendes af Skatterådet.

Lov nr. 1535 af 19/12/2017 – Skattekontolloven § 39

§ 39. Skattepligtige omfattet af § 38 og § 40, stk. 1, skal udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for de kontrollerede transaktioner, som er omfattet af henholdsvis §§ 38 og 40, jf. dog stk. 2 og 4. 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. 2. Den skattepligtige skal ikke udarbejde skriftlig dokumentation for kontrollerede transaktioner, der i omfang og hyppighed er uvæsentlige.
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.
Stk. 4. Den skattepligtige skal alene udarbejde skriftlig dokumentation i form af databaseundersøgelser, hvis told- og skatteforvaltningen anmoder herom. Told- og skatteforvaltningen fastsætter en frist for indsendelsen heraf. Fristen kan ikke være på mindre end 60 dage.

I ovenstående figur ses til venstre den dagældende SKL § 3B, stk. 5 om dokumentationspligten, som fastsat i 2006. Til højre ses den gældende bestemmelse for dokumentationspligten. I figuren er dele af bestemmelserne understreget, hvor der skal her lægges vægt på ordlyden, vedrørende hvornår TP-dokumentationen skal være udarbejdet og være tilgængelig for Skattestyrelsen.

2.4 Sanktionsmuligheder ved manglende eller mangelfuld TP-dokumentation

Skattestyrelsen har forskellige sanktionsmuligheder til rådighed, hvis skatteyderne ikke overholder oplysnings- og dokumentationspligten. Disse vil blive behandlet nedenunder, hvor det samtidig belyses hvorledes denne sanktion bruges i praksis, og hvilke problematikker der foreligger ved hver enkelt sanktionsmulighed.

2.4.1 Skønsmæssig ansættelse af kontrollerede transaktioner i henhold til SKL § 46

I henhold til SKL § 46, stk. 1, så har Skattestyrelsen adgang til, at fastsætte den skattepligtige indkomst for de kontrollerede transaktioner skønsmæssigt, hvis den skattepligtige ikke har udarbejdet tilstrækkelig TP-dokumentation. Dette gælder hvis TP-dokumentationen ikke er udarbejdet eller hvis denne er mangelfuld. Skattestyrelsen vil så ansætte indkomsten skønsmæssigt. Korrektionen af indkomsten skal være begrundet i faktuelle forhold og begrundelsen omfatter krav om valg og anvendelse af TP-metode, samt den testede part. Hvis den skattepligtige ikke i

forbindelse med Skattestyrelsens TP-kontrol af TP-dokumentationen efterkommer anmodning om indsendelse af regnskabsmateriale, så kan Skattestyrelsen ligeledes foretage en skønsmæssig ansættelse, jf. SKL § 46, stk. 2²⁸. Hvis den skønsmæssige ansættelse er foretaget i overensstemmelse med bestemmelserne, så kan dette skøn kun tilsidesættes, hvis den skattepligtige kan godtgøre, at skønnet hviler på et forkert grundlag eller er åbenbart urimeligt, hvilket følger af retspraksis.

Til dette må der lægges vægt på Advokatrådets bemærkninger i høringssvaret over bekendtgørelsen om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner²⁹. Her henstiller de til, at det i den juridiske vejledning burde præciseres, at det ikke er enhver mangel ved dokumentationen, der kan begrunde, at Skattestyrelsen foretager en skønsmæssig ansættelse. Det ville sikre en mere retvisende og loyal gengivelse af gældende ret. Denne henstilling fra 5. januar 2016 har dog ikke ført til en gennemførelse af en præcisering i den juridiske vejledning, hvilket tyder på, at Skattestyrelsen er uenig med Advokatrådet.

Det kan være begrundet i, at det af OECD's Transfer Pricing Guidelines kapitel 5 ikke er specificeret hvilke mangler ved dokumentationen, der må anses for ikke længere at kunne føre til en vurdering af, om den kontrollerede transaktion er fastsat i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Der skal foretages en konkret vurdering ved hver enkelt transaktion, da de faktuelle forhold kan variere meget. Hvis man afgrænser sig fra mangler, der ikke kan føre til en skønsmæssig ansættelse, kan det muligvis føre til, at skatteyderne vil udnytte dette smuthul.

Hvis Skattestyrelsen foretager en skønsmæssig ansættelse, så vil dette resultere i en indkomstforhøjelse for den skattepligtige. I nedenstående tabel ses de indkomstforhøjelser, som Skattestyrelsen har foretaget i perioden 2003-2017.

²⁸ Juridisk Vejledning, Version 3.2, C.D.11.13.1.3.3

²⁹ Advokatrådets Høringssvar over udkast til forslag til Skattekontrolloven

Figur 6 – Gennemførte TP-forhøjelser i perioden 2003-2017, Kilde: Egen bearbejdelse af Skattestyrelsens TP-redegørelse.

Gennemførte Transfer Pricing-forhøjelser		
År	Antal sager	Beløb i mio. kr.
2003	36	218
2004	54	388
2005	25	926
2006	38	4.496
2007	37	2.145
2008	27	8.692
2009	32	15.273
2010	40	6.290
2011	47	6.192
2012	67	21.216
2013	77	17.374
2014	76	20.320
2015	142	5.921
2016	188	7.322
2017	153	6.103

Ved figuren skal det bemærkes, at hvis Skattestyrelsen foretager en indkomstforhøjelse, betyder det ikke nødvendigvis at det skyldes manglende eller mangelfuld TP-dokumentation, og at indkomstforhøjelsen er foretaget skønsmæssigt. Skattestyrelsen opgør indkomstforhøjelserne samlet, og der skelnes derfor ikke mellem, hvilke er foretaget skønsmæssigt og hvilke tager udgangspunkt i en forkert prissætning. Hermed kan det ikke udledes hvor mange skønsmæssige ansættelser, som Skattestyrelsen foretager om året.

Skattestyrelsen har senest opgjort antallet af forhøjelser for 2017. Af denne fremgår det, at der er blevet gennemført 153 forhøjelser til et samlet beløb på 6,1 milliarder kroner. Disse forhøjelser er

dog ikke foretaget for det pågældende år, men for de indkomstår der er omfattet af ansættelsesfristen. I henhold til skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5 udløber ansættelsesfristen for skattepligtige omfattet af skattekontrollovens §§ 38 og 40, stk. 1 (tidligere SKL § 3B) først i det sjette år efter indkomstårets udløb. Hermed har man frem til d. 1. maj 2017 kunne foretage ansættelse af indkomstårene tilbage til 2011. Efter d. 1. maj 2017 har man kunne påbegynde undersøgelse af indkomståret 2016 og muligvis afsluttet nogle sager for dette indkomstår. Skattestyrelsen udtaler dog selv, at en transfer pricing-revisionssag typisk udstrækker sig mere end et år³⁰.

Skattestyrelsen udtaler at det strukturelle niveau for transfer pricing forhøjelser i Danmark ligger på 6-7 mia. kr. om året med undtagelse af perioden 2012-2014, grundet enkeltstående af meget værdifulde immaterielle aktiver³¹. Dette kan derfor også anses som værende et mål for Skattestyrelsen at opnå indkomstforhøjelser det pågældende år, der følger det strukturelle niveau.

2.4.2 TP-Bøde i henhold til SKL § 84, stk. 1, nr. 5

I 2002 foretog Skattestyrelsen en undersøgelse af 212 tilfældigt udvalgte selskabers TP-dokumentation. Af denne undersøgelse fremgik det, at 27,4% havde udarbejdet åbenlyst mangelfuld TP-dokumentation og 21,2% havde slet ikke udarbejdet dokumentationen. Derfor så man ved Folketinget et behov for at stramme reglerne på området³². Dette skulle også sikre Skattestyrelsen et værn mod skatteydere med mangelfuld eller manglende TP-dokumentation. Sanktionsmuligheden skulle også have en præventiv effekt. På baggrund af undersøgelsen gennemførte Folketinget i 2005 en stramning af reglerne, hvor de indførte bødestraf for manglende overholdelse af oplysnings- og dokumentationspligterne. Der blev ved lov nr. 120 af juni 2005 indført dagsbøder for overtrædelse af oplysningspligten. Ved overtrædelse af dokumentationspligten skulle bøden svare til det dobbelte af omkostningerne til udarbejdelse af TP-dokumentationen. Det blev dog i 2012 ændret, for at gøre det nemmere, at administrere bødestraffen for manglende eller mangelfuld TP-dokumentation, hvor det blev afløst af et bødebeløb på 250.000 kr. pr. indkomstår. Grundbeløbet kan nedsættes til det halve hvis den manglende dokumentation efterfølgende udarbejdes i den fornødne kvalitet³³. Her præciserede

³⁰ Skattestyrelsens TP-Redegørelse 2017

³¹ Skattestyrelsens TP-Redegørelse 2017

³² Beretning nr. 21/2013 om SKATs indsats på transfer pricing-området

³³ Juridisk Vejledning, Version 3.2, C.D.11.13.1.3.3

man også bødestørrelsen ved overtrædelse af oplysningspligten, hvor denne skulle afhænge af skatteyderens omsætning.

I forlængelse af de stramninger Folketinget havde foretaget af bestemmelserne i 2005 og 2012 foretog statsrevisorerne en beretning om Skattestyrelsens indsats på transfer pricing-området, hvor der blandt andet blev fokuseret på, hvorvidt Skattestyrelsen har en effektiv præventiv indsats. Af denne beretning bemærker statsrevisorerne, at Skattestyrelsen har været tilbageholdende med at gøre brug af bødestraf til skatteydere for overtrædelse af dokumentationspligten. Det blev berettet, at der i perioden 2009 til 2013 kun blev givet bøde i én sag, hvor der ikke samtidig skete en forhøjelse af selskabets indkomst³⁴. Derudover blev det berettet, at 2/3 af selskaberne med koncerninterne grænseoverskridende transaktioner ikke blev omfattet af kontrolindsatsen, da Skattestyrelsen fokusere på de største og mest risikofyldte transaktioner.

Ved rigsrevisionens opfølgninger af beretning nr. 21/2013 kunne det dog berettes at Skattestyrelsen i højere grad foretager TP-kontrol af skatteyderes oplysningspligt baseret på en vejledningsindsats³⁵. Hermed gør Skattestyrelsen ikke brug af sanktioner til rådighed ved overtrædelse af oplysningspligten, men har dog taget stilling til hvordan de vil håndtere manglende oplysningspligt, da dette kan skyldes en fejl eller misforståelse. Med hensyn til sanktioner ved manglende eller mangelfuld TP-dokumentation kunne Skattestyrelsen oplyse, at de siden 2014 havde sendt 44 indkomstår fordelt på 12 selskaber til bøde vurdering ved den interne juridiske enhed. Disse bøde vurderinger udløste bøde for 4 indkomstår, hvor 23 indkomstår stadig er under behandling³⁶.

At dette har udløst bøde vurdering for 12 selskaber kan skyldes flere faktorer. Det var Skattestyrelsen selv, som mente en sanktionsmulighed ved overtrædelse af oplysnings- og dokumentationspligten var en værnsregel der var behov for. Det må dog anses, at denne mulighed ikke udnyttedes af Skattestyrelsen.

Skattestyrelsen har oplyst at de i deres transfer pricing indsats fokusere på selskaber med de største og mest risikofyldte transaktioner. Hermed er der også en stor gruppe, som der ikke bliver

³⁴ Beretning nr. 21/2013 om SKATs indsats på transfer pricing-området

³⁵ RN 1106/17 og RN 1104/18

³⁶ RN 1104/18

kontrolleret. Det skønnes at det er omkring 2/3 af selskaber med grænseoverskridende kontrollerede transaktioner, som Skattestyrelsen ikke holder kontrol med. De fleste af disse selskaber er kun underlagt begrænset dokumentationspligt i henhold til SKL § 40, hvor de derfor ikke skal indlevere den fulde TP-dokumentation. Det fremgår af opfølgningen, at efter kritik af Rigsrevisionen, så undersøger Skattestyrelsen flere mindre selskaber.

En årsag til at Skattestyrelsen ikke i så høj grad gør brug af bødeforelæg, er den sigtedes rettigheder, hvor der derfor ikke ville være mulighed for at foretage en indkomstforhøjelse, medmindre skatteyderen selv indvilliger i at samarbejde med Skattestyrelsen³⁷. Skatteyderen vil sandsynligvis ikke være villig til at samarbejde med Skattestyrelsen i forhold til en mulig indkomstforhøjelse, da dette ikke er påkrævet af dem. For Skattestyrelsen vil der oftest være større økonomisk gevinst ved at lave indkomstforhøjelse, da korrektionen vil overstige TP-bøden.

2.4.3 Revisorerklæring om TP-dokumentationen

En tredje sanktionsmulighed som Skattestyrelsen har, ved mangelfuld TP-dokumentation, er at pålægge den skattepligtige, at indsende en revisorerklæring, jf. SKL §§ 43-45. Formålet med en revisorerklæring, er at revisoren skal erklære hvorvidt han er blevet opmærksom på forhold, der giver anledning til at konkludere, at den indsendte TP-dokumentation ikke giver et retvisende billede af virksomhedens fastsættelse af priser og vilkår for koncerninterne transaktioner³⁸. Ved indførelsen af revisorerklæring ved lov, fremgår det af forarbejderne, at en revisorerklæring ikke er bindende for Skattestyrelsen³⁹. Hermed ville en revisorerklæring muligvis ikke have nogen betydning for Skattestyrelsens TP-kontrol af de kontrollerede transaktioner. Af forarbejderne fremgår det også at hensigten er, at Skattestyrelsen kun i få tilfælde skal pålægge en skatteyder pligt til at indsende revisorerklæring, hvor der er en overvejende formodning om, at dokumentationen er utilstrækkelig⁴⁰.

Ved erhvervsstyrelsens høringssvar vedrørende bekendtgørelsen om revisorerklæring i visse transfer pricing-sager fremgår det, at for de skatteydere der vil blive pålagt at skulle rekvirere en

³⁷ Juridisk Vejledning Version 3.2, A.C.3.1.1

³⁸ Juridisk Vejledning, Version 3.2, C.D.11.13.1.3.3

³⁹ Wittendorff, 2018, s. 606

⁴⁰ Wittendorff, 2018, s. 606

revisorerklæring, vil dette være en betydelig administrativ byrde, da den potentielt kan blive meget omkostningsfuld for den enkelte skatteyder⁴¹.

Af SKL § 43, stk. 3 fremgår det, at det er en betingelse, for at Skattestyrelsen kan pålægge virksomhederne revisorerklæring, at det for kontrollen af virksomhedens skattemæssige forhold er hensigtsmæssigt og relevant. Hermed er der ved loven taget hensyn til de ovenstående bemærkninger der er blevet udtrykt af forarbejderne og ved høringsvar.

I praksis ses det sjældent at Skattestyrelsen pålægger skatteydere at rekvirere en revisorerklæring, hvorfor det er svært at finde retspraksis i forhold til pålagt revisorerklæring. Det tyder på at Skattestyrelsen ikke gør brug af revisorerklæring, som en sanktionsmulighed over for skatteydere omfattet af dokumentationspligten. Derudover fremgår det heller ikke af verserende sager, som er ved domstolene, at virksomhederne er blevet pålagt at rekvirere en revisorerklæring. Det kan skyldes flere forskellige faktorer. Det kan skyldes, at Skattestyrelsen ikke ønsker at gøre brug af denne sanktionsmulighed, da udfaldet kan være i skatteyderens favør, som også kan påvirke en retssag vedrørende skønsmæssig ansættelse. En revisorerklæring kan muligvis fører til, at TP-kontrollen af de kontrollerede transaktioner bliver henlagt, hvor Skattestyrelsen har en større interesse i, at TP-kontrollen fører til en indkomstforhøjelse. Manglende praksis for brugen af at pålægge revisorerklæring kan også skyldes, at Skattestyrelsen i praksis har taget forarbejderne og høringsvarets bemærkninger til kende, hvor de kun gør brug af dette hvor det er hensigtsmæssigt og relevant. Det er dog tvivlsomt, da det ikke fremgår af sager ved domstolene, at nogle virksomheder er blevet pålagt at rekvirere revisorerklæring.

Det kan derfor kun antages at dette er en sanktionsmulighed, som Skattestyrelsen vælger ikke at gøre brug af, af frygt for udfaldet ved en revisorerklæring og hvordan det kan påvirke en eventuel tvist.

2.4.3.1 Omkostningsgodtgørelse ved klagesag

I forbindelse med klagesager over indkomstforhøjelser kan fysiske og juridiske personer få godtgjort omkostninger til sagkyndig bistand, hvis man får overvejende medhold. Det vil betyde, at de

⁴¹ Høringssvar til revisorerklæring i visse transfer pricing sager

omkostninger der har været i forbindelse med at få udarbejdet revisorerklæringen kunne tilfalde staten, at betale. Det kunne også betyde, at skatteyderen kan få godtgørelse for udformningen af TP-dokumentationen, da revisorerklæringen knytter sig til denne. Omkostningerne for en revisorerklæring er omfangsrige, hvor det derfor skal opvejes hvorvidt dette kan retfærdiggøres, at staten betaler for dette. Det kan bemærkes, at ved Microsoft dommen skulle Skatteministeriet betale 1,5 mio. kr. til Microsoft i omkostningsgodtgørelse.

2.5 Bevisbyrden ved TP-forhøjelser

Ved transfer pricing sager er dokumentationen for de faktuelle forhold omfangsrig. Derfor kan bevisspørgsmålet have afgørende betydning for sagens udfald. Ved tvister vedrørende manglende eller mangelfuld TP-dokumentation er der flere forhold der skal tages stilling til, men bevisbyrden for disse forhold er ikke på den samme part. I bestemmelserne LL § 2 og skattekontrollovens kapitel 4 er der ikke fastsat særlige bevisregler. Hermed er der ved lov ikke fastsat et beviskrav for skatteyderen, men en dokumentations- og oplysningspligt. Det er derimod blevet fastsat ved domstolene og følger af praksis.

Ved tvister, hvor Skattestyrelsen har foretaget en skønsmæssig ansættelse, skal der først tages stilling til hvorvidt TP-dokumentationen er manglende eller mangelfuld, da det kun er ved manglende eller mangelfuld TP-dokumentation, at Skattestyrelsen er berettiget til at foretage en skønsmæssig ansættelse. Fordelingen af bevisbyrden for et bestemt forhold afhænger blandt andet af, hvem der har den nemmeste bevisadgang og hvorvidt der er foretaget bevissikring⁴². Det foreligger skatteyderen at opfylde dokumentationspligten, så denne kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Hvis TP-dokumentationspligten ikke er opfyldt, så risikere skatteyder bøde. For at Skattestyrelsen har adgang til at foretage skønsmæssig ansættelse, så er det et krav at de kan bevise, at transaktionerne afviger fra armslængdeprincippet eller selskabet ikke fremkommer med informationer der kan dokumentere dette.

⁴² Wittendorff, 2018, s. 74

Ved manglende eller mangelfuld TP-dokumentation har Skattestyrelsen adgang til at foretage en skønsmæssig ansættelse af den kontrollerede transaktion. Skønnet er bundet, da det skal udøves i henhold til OECD's Transfer Pricing Guidelines. Hermed har Skattestyrelsen bevisbyrden for, at skønnet er blevet udøvet i henhold til OECD's Transfer Pricing Guidelines. Det pålægger dog skatteyderen at bevise, at afholdelsen af en udgift har været forretningsmæssigt begrundet⁴³. Samtidig påhviler det Skattestyrelsen at bevise, at den kontrollerede transaktion afviger fra armslængdeprincippet.

Hvis det afgøres, at Skattestyrelsen har hjemmel til at foretage en skønsmæssig korrektion og denne er udøvet i henhold til OECD's Transfer Pricing Guidelines, så kan skønnet kun tilsidesættes, hvis skatteyderen godtgøre, at skønnet hviler på et forkert grundlag eller er åbenbart urimeligt. Ved dette har skatteyderen bevisbyrden.

For kontrollerede transaktioner gælder der en skærpet bevisbyrde for skatteyderen, hvor beviset skal være særligt sikkert, for at bevisbyrden er løftet⁴⁴.

2.6 Delkonklusion

Skattestyrelsen havde en klar opfattelse af, at samtidighedsprincippet var gældende, hvor der var adgang til skønsmæssig ansættelse hvis TP-dokumentationen manglede eller var mangelfuld ved selvangivelsestidspunktet. Det er dog blevet bestemt, at hvis TP-dokumentationen omhandler indkomståret 2017 og tidligere, så skal denne fastsættes ud fra, hvorvidt den er mangelfuld ved ansættelsestidspunktet. Det er ved lov blevet præciseret, at det for indkomståret 2018 og senere er ved selvangivelsestidspunktet, hvor TP-dokumentationen skal være færdigudarbejdet.

En udfordring ved Skattestyrelsens adgang til at foretage skønsmæssig ansættelse er bevisbyrden. Skattestyrelsen skal bevise, at TP-dokumentationen er så mangelfuld, at den kan sidestilles med at være manglende, for at kunne vurdere hvorvidt den kontrollerede transaktion er foretaget i henhold til armslængdeprincippet.

⁴³ Wittendorff, 2018, s. 74

⁴⁴ Wittendorff, 2018, s. 76

Skattestyrelsen har flere sanktionsmuligheder til rådighed. Det må dog konkluderes, at korrektion er den bedste sanktionsmulighed gældende. Dette begrundes i dens økonomiske indflydelse på skatteyderne. Den har derudover den største præventive effekt på skatteyderne, for at opfylde dokumentationspligten, da en skønsmæssig ansættelse har stor indvirke på skatteyderen på flere områder. Det må derudover konkluderes, at det er den bedste sanktionsmulighed, da bødeforlæg og revisorerklæring kan have konsekvenser for en mulig indkomstforhøjelse efterfølgende.

Skattestyrelsen har et mål for, at transfer pricing forhøjelser i Danmark skal ligge på 6-7 mia. kr. om året, hvor skønsmæssige ansættelser er med til at opnå dette mål for indkomstforhøjelser, hvilket også har betydning for valget af sanktion.

Det er i denne analyse tydeligt, at retspraksis har haft betydning for den udvikling, som det må konkluderes der er sket, hvor det derfor må belyses hvordan retspraksis forholder sig til Skattestyrelsens opfattelse.

3. Analyse af principielle domme vedrørende TP-forhøjelser ved skønsmæssig ansættelse

I følgende kapitel vil Microsoft-dommen blive analyseret, hvor Højesteret afklarer, hvorvidt samtidighedsprincippet gør sig gældende for TP-dokumentationskravet. Herefter vil en dom med sammenlignelige elementer blive behandlet, hvor Skattestyrelsen ikke fik medhold i at kunne foretage en skønsmæssig ansættelse, for at analysere hvilke elementer der blev lagt vægt på. Der vil slutteligt en dom offentliggjort efter Højesteretsdommen blive analyseret, hvor Skattestyrelsen har været berettiget til at foretage en skønsmæssig ansættelse af den kontrollerede transaktion.

3.1 SKM2019.136.HR – Microsoft dommen, som blev offentliggjort d. 07.03.2019

Der blev d. 31.01.2019 afsagt dom i Microsoft sagen ved Højesteret⁴⁵. Dommen kan få betydning i henhold til verserende sager, hvor dagældende bestemmelser har retsvirkning. Da denne dom er blevet afsagt af Højesteret, har denne en forhøjet retskildeværdi. I forhold til afhandlingen har dommen betydning, grundet de anbringender der statueres, i forhold til hvorvidt TP-dokumentationen forelå på ansættelsestidspunktet.

3.1.1 Sagens problemstilling ved Højesteretsdommen

Højesteretsdommen omhandlede indkomstårene 2004-07, hvor Microsoft Danmark havde modtaget honorering for de markedsføringsaktiviteter de havde påtaget sig og udført, i henhold til den koncerninterne Market Development Agreement (MDA) mellem Microsoft Danmark og Microsoft Ireland Operations Limited. Ved omtale af selskabet, så henvises til Microsoft Danmark.

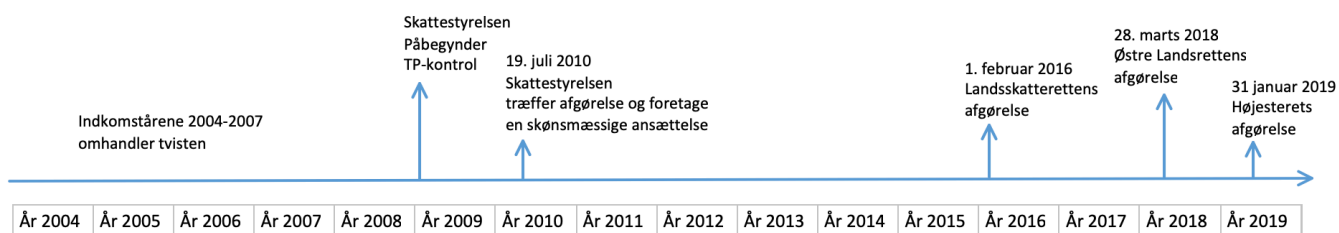
Twisten omhandler hvorvidt honoreringen var i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter, jf. LL § 2. Skattestyrelsen mente at TP-dokumentationen var mangelfuld, og afleveret for sent, hvor Skattestyrelsen derfor kunne foretage skønsmæssig ansættelse af indkomsten. Skattestyrelsen mente ikke, at honoreringen var foretaget på armslængdevilkår, da der ikke blev taget højde for det salg af

⁴⁵ SKM2019.136.HR

Microsoft-produkter, der skete gennem multinationale computerproducenters salg af computere med præinstalleret Microsoft-software til slutbrugere i Danmark⁴⁶.

Denne sag er blevet principiel, da den tager stilling til på hvilket tidspunkt, der kan foretages skønsmæssig ansættelse af indkomsten, hvis TP-dokumentationen ikke foreligger.

Figur 7 – Oversigt over Højesteretsdommens forløb, Kilde: Egen bearbejdelse af dommens faktum



3.1.2 Skatteministeriets anbringelser af sagen ved Højesteret

Skatteministeriet mente ikke TP-dokumentationen havde været rettidig, hvor de derfor kunne foretage en skønsmæssig ansættelse, da TP-dokumentationen ikke forelå på selvangivelsestidspunktet og denne ikke var fyldestgørende, da der manglede aflønning af det danske selskab. Skatteministeriet havde gjort gældende, at i henhold til den dagældende SKL § 3B, stk. 8, så var retsvirkningen af en for sent udarbejdet eller mangelfuld TP-dokumentation, at Skattestyrelsen kunne foretage skønsmæssig skatteansættelse af den kontrollerede transaktion. Skatteministeriet havde derfor forhøjet selskabets skattepligtige indkomst som følgende⁴⁷:

⁴⁶ Sag 75/2018, s. 10

⁴⁷ SKM2018.416.ØLR

Figur 8 – Skattestyrelsens indkomstforhøjelse ved Højesteretsdommen, Kilde: Egen bearbejdelse af Østre Landsretsdommen

Klagepunkt	Skatteministeriets afgørelse	Selskabets opfattelse
2004 Yderligere vederlag for markedsføring i Danmark	36.747.046 kr.	0 kr.
2005 Yderligere vederlag for markedsføring i Danmark	66.486.487 kr.	0 kr.
2006 Yderligere vederlag for markedsføring i Danmark	113.043.578 kr.	0 kr.
2007 Yderligere vederlag for markedsføring i Danmark	91.347.241 kr.	0 kr.
Samlet indkomstforhøjelse for perioden	307.624.351 kr.	0 kr.

Skatteministeriet gjorde gældende at TP-dokumentationsbestemmelsen kunne fortolkes således, at⁴⁸

Der er ikke grundlag for, som landsretten (Østre Landsret) har gjort, at opstille yderligere betingelser om, at skattemyndighederne (Skattestyrelsen) skal have rykket for dokumentationen, varslet tvangsbøder eller udstedt bødeforelæg, før skatteansættelsen kan fastsættes skønsmæssigt.

Dokumentationskravet består af to trin. Det første trin omhandler selskabets TP-dokumentationspligt ved selvangivelsestidspunktet, hvor det andet trin omhandler supplerende oplysninger ved selve TP-kontrollen. Dette blev gjort gældende i 2006⁴⁹, og det er derfor også gældende for disse transaktioner. Skatteministeriet mener dog, at der kan foretages skønsmæssig ansættelse efter trin 1, hvor dokumentationen skal være udarbejdet.

Skatteministeriet mente, at TP-dokumentationen var så mangelfuld, at de ikke var i stand til at vurdere, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med armslængdeprincippet, da den ikke havde beskrevet aflønning for salg af Microsoft produkter, der skete gennem multinationale computerproducenters salg af computere med præinstalleret Microsoft-software til slutbrugere i Danmark. Derudover mente Skattestyrelsen at efter anmodning om supplerende oplysninger og

⁴⁸ SKM2019.136.HR, s. 3

⁴⁹ BEK nr. 42 af 24. januar 2006

materiale, de såkaldte trin 2 oplysninger, så var TP-dokumentationen stadig mangelfuld. Det mente de, da TP-dokumentationen blandt andet var udateret.

3.1.3 Microsofts anbringelser af sagen ved Højesteret

Ved selskabets supplerende fremstilling ved Højesteret lagde de i høj grad vægt på, hvorvidt TP-dokumentationen var så mangelfuld at det kunne føre til, at Skattestyrelsen kunne foretage en skønsmæssig ansættelse.

I forhold til hvorvidt TP-dokumentationen var udarbejdet for sent, gjorde selskabet følgende gældende⁵⁰:

Det bestrides, at H1's (Microsoft Danmark) transfer pricing-dokumentation er udarbejdet for sent. Selv hvis dette var tilfældet, ville der ikke være grundlag for en skønsmæssig skatteansættelse. SKAT (Skattestyrelsen) havde ingen indsigelser over for kvaliteten af H1s (Microsoft Danmark) transfer pricing-dokumentation, da SKAT traf afgørelse i sagen – bortset fra nogle indsigelser over for de frivilligt tilvejebragte databaseundersøgelser, som R1 (revisionsselskabet) havde udarbejdet for selskabet.

Hermed gjorde selskabet gældende, at da Skattestyrelsen ikke havde nogen indsigelser over for TP-dokumentationen da de traf afgørelse i sagen, så kan de ikke gøre dette gældende nu. Dette anbringes også i forhold til hvorvidt TP-dokumentationen er mangelfuld⁵¹. Selskabet anbringer, at det af forarbejderne til bestemmelsen gøres gældende, at Skattestyrelsen skal rette henvendelse til skatteyderen, hvis Skattestyrelsen mener at den modtaget dokumentation er mangelfuld. Det er først herefter der kan foretages skønsmæssig ansættelse, hvis TP-dokumentationen stadig er mangelfuld efter henvendelse.

Ved Landsretten blev det afgjort, at dokumentationen ikke forelå på selvangivelsestidspunktet, hvorfor TP-dokumentationen ikke kunne anses for rettidigt udarbejdet⁵². Landsretten fandt, at TP-

⁵⁰ SKM2019.136.HR, S. 4

⁵¹ SKM2019.136.HR, S. 4

⁵² SKM2018.416.ØLR, S. 152

dokumentationen var blevet udarbejdet for sent, hvor selskabet gjorde følgende gældende til Landsrettens afgørelse ved Højesteret⁵³:

SKAT (Skattestyrelsen) har på intet tidspunkt under SKATs revision problematiseret, at selskabets transfer pricing-dokumentation ikke var dateret, ligesom dette heller ikke blev tillagt betydning i SKATs afgørelser. Dokumenternes datering er i øvrigt uden betydning for skattemyndighedernes (Skattestyrelsens) mulighed for at efterprøve de vilkår og den pris, der er fastsat i MDA-aftalen. Skatteministeriets synspunkt om, at dokumenternes manglende datering medfører, at skatteansættelsen kan fastsættes skønsmæssigt, er i strid med vejledning af 6. februar 2006 om transfer pricing, kontrollerede transaktioner og dokumentationspligt, idet det følger heraf, at dokumentationen kan sammenskrives i et dokument, der løbende opdateres, eller at oplysningerne kan sammenskrives i forbindelse med SKATs anmodning.

Af dette fremgår det, at selskabet mener TP-dokumentationen levede op til de krav, som var blevet fastsat af vejledningen. Skattestyrelsen problematiserede ikke, at TP-dokumentationen var udateret ved sin TP-kontrol, hvor selskabet derfor ikke havde mulighed for at rette op på dette. Selskabet mente heller ikke at det havde betydning for at kunne efterprøve priser og vilkår, hvorfor TP-dokumentationen ikke har været så mangelfuld at det må sidestilles med manglende TP-dokumentation.

3.1.4 Højesterets afgørelse af Microsofts klagesag

Højesteret lagde ved deres afgørelse vægt på, at Skatteministeriet havde gjort gældende, at de kunne ansætte indkomsten skønsmæssigt i medfør af § 3B stk. 8, fordi selskabet ikke havde godtgjort, at TP-dokumentationen forelå på selvangivelsestidspunktet og fordi den ikke var fyldestgørende.

Højesteret lagde vægt på bestemmelsens ordlyd. Af afgørelsen fremgår det, at⁵⁴:

⁵³ SKM2019.136.HR, S. 5

⁵⁴ SKM2019.136.HR, S. 8

Højesteret finder, at der hverken i ordlyden af (SKL) § 3 B, stk. 8, eller i bestemmelsens forarbejder er holdepunkter for en forståelse, hvorefter det tidspunkt, hvor der kan foretages skønsmæssig ansættelse af indkomsten, hvis transfer pricing-dokumentationen ikke foreligger, er et andet end ansættelsestidspunktet, som er det afgørende tidspunkt efter (SKL) § 5, stk. 3.

Af dette kan udledes, at Skattestyrelsen lagde vægt på at TP-dokumentationen var udarbejdet for sent, da den ikke forelå på selvangivelsestidspunktet. Højesteret gør gældende at der kan foretages skønsmæssig ansættelse af indkomsten, hvis TP-dokumentationen ikke foreligger på ansættelsestidspunktet, hvilket er flere år senere og er på det tidspunkt hvor Skattestyrelsen foretager en indkomstforhøjelse. Skattestyrelsen havde modtaget TP-dokumentationen på ansættelsestidspunktet. Højesteret fandt ikke at TP-dokumentationen var så mangelfuld, at den kunne sidestilles med manglende dokumentation.

Ved Højesterets afgørelse udtaler de følgende⁵⁵:

Højesteret har herved lagt vægt på, at skattemyndighedernes (Skattestyrelsens) forhøjelse af H1's (Microsoft Danmark) indkomst alene er begrundet i, at honoreringen ikke tager højde for det salg af produkter, der skete gennem multinationale computerproducenters salg af computere med præinstalleret software til slutbrugere i Danmark. At disse transaktioner ikke indgår i beregningen af honoreringen, fremgik klart af transfer pricing-dokumentationen.

Højesteret kommer frem til at indkomsten ikke kunne ansættes skønsmæssigt. Men Højesteret vurderede herefter om Skattestyrelsens TP-forhøjelse kunne accepteres, hvor der var discens. Skattestyrelsen har gennem en længere årrække påstået, at de kunne foretage skønsmæssig ansættelse af et selskabs indkomst, hvis selskabet ikke kunne bevise, at TP-dokumentationen var udarbejdet i henhold til Skattestyrelsens krav på selvangivelsestidspunktet. Denne fortolkning, som Skattestyrelsen har haft af bestemmelseernes ordlyd, er ved Højesteret blevet tilendebragt.

⁵⁵ SKM2019.136.HR, S. 9

Højesteret lægger derudover vægt på, at TP-dokumentationen skal være så mangelfuld, at den kan sidestilles med en manglende TP-dokumentation. Her specificere de, at der foreligger et krav om, at manglerne skal have en vis størrelse, for at Skattestyrelsen kan ansætte transaktionen skønsmæssigt.

3.1.5 Udtalelser om Højesteretsdommen af skattespecialister

Dommen har været omdiskuteret og der spekuleres i hvor stor indflydelse denne vil få for verserende sager og Skattestyrelsens fremtidige brug af skønsmæssig ansættelse. Det vil derfor blive belyst hvilke bemærkninger dommen har medført.

KPGM Acor Tax bistod Microsoft gennem hele sagsforløbet og frem til domsafsigelsen. De udtaler følgende efter Højesterets domsafsigelse⁵⁶:

Højesteret har nu slået fast, at det er en forudsætning for at Skattestyrelsen kan skønne, at en transfer pricing-dokumentation har så væsentlige mangler, at den reelt ikke giver skattemyndighederne et tilstrækkeligt grundlag for at vurdere, om armslængdeprincippet er overholdt, og dermed skal sidestilles med en manglende dokumentation. Det er derfor vores vurdering, at Skattestyrelsen fremadrettet vil være mere varsom med at udøve skøn i transfer pricing revisioner. Tilsvarende vil Microsoft-dommen utvivlsomt påvirke en række af de sager som pt. verserer ved både domstolene og Landsskatteretten.

KPMG tillægger dommen høj værdi, og mener denne vil ændre på Skattestyrelsens adfærd, i henhold til brugen af skønsmæssig ansættelse. KPMG mener der har været et behov for større retssikkerhed indenfor transfer pricing området, hvor de mener dommen bidrager til det. Derudover spår de, at Højesteretsdommen vil påvirke verserende sager til gavn for skatteydere.

KPMG's retskildeværdi må man dog stille sig kritisk over for. Som konsulent for skatteydere er det i deres interesse, at stille skatteyderne bedre grundet denne sag. Til det kan man dog undersøge, hvordan andre konsultantselskaber forholder sig til Højesteretsdommen.

⁵⁶ KPMG, Microsoft vinder principiel skattesag om transfer pricing i Højesteret

BDO vurderer at følgende gør sig gældende for indkomstårene til og med 2017 ⁵⁷:

Det er vores vurdering, at dommen vil få en kæmpe betydning i forhold til alle verserende TP-sager, fordi de berørte virksomheder nu har fået forlænget livlinen i forhold til at tilvejebringe den dokumentation, som skattemyndigheden efterspørger, mens Skatteforvaltningen på sin side helt har mistet sit afgørende våben og derfor er markant svagere stillet og står nu formentlig til helt eller delvist nederlag i ganske mange sager.

BDO tillægger dog dommen endnu større betydning, end KPMG har. De mener dommen vil få betydning for alle verserende sager vedrørende indkomstårene til og med 2017. Derudover vil dommen også få betydning for fremtidig TP-kontrol, som Skattestyrelsen foretager af indkomstårene 2014-2017. Derudover spekulerer BDO i, hvorvidt dommen vil få betydning for samtidighedsprincippet gældende for indkomståret 2018 og fremefter, hvor de ikke udelukker at dette er muligt.

Mellem de to konsultantselskaber er der enighed om, at Højesteretsdommen vil have afgørende betydning for verserende sager, som muligvis kan få et andet udfald end de ville have haft inden Højesteretsdommen blev afsagt. Underdirektør i Skattestyrelsen har dog udtalt følgende⁵⁸:

Vi tager selvfølgelig dommen til efterretning. Nu skal vi nærlæse dommen og dens præmisser. Det gør vi for at vurdere, om den har konsekvenser for praksis på området, eller om den er konkret begrundet.

Skattestyrelsen er mere eftertænksomme med dommens betydning for praksis på området. Hermed er de ikke enige i den klare vurdering af dommens betydning, som KPMG og BDO har udtalt.

Konsulenter inden for transfer pricing har en klar vurdering af dommens betydning for praksis på området. Skattestyrelsen forholder sig mere tilbageholdende med en vurdering af dommens betydning for praksis, hvilket kan skyldes, at det kan skade deres standpunkt ved verserende sager.

⁵⁷ BDO, Depechen artikel: Højesterets dom i Microsofts danske transfer pricing-sag

⁵⁸ Børsen, Skatteministeriet taber principiel sag mod Microsoft

3.1.6 Vurdering af Højesteretsdommens betydning for praksis

Ud fra de ovenstående udtalelser om dommens betydning, vil der blive foretaget en vurdering af dommens betydning for praksis på området. Det må først belyses hvad der lægges vægt på ved afgørelsen.

3.1.6.1 Skattestyrelsens adgang til at udøve skønsmæssig ansættelse efter Højesterets afgørelse

Siden 2012 har det været uafklaret, hvorvidt samtidighedsprincippet finder anvendelse ved dokumentationskravet. Skattestyrelsen har hævdet, at de kunne foretage skønsmæssig ansættelse af et selskabs indkomst, hvis selskabet ikke kunne godtgøre at TP-dokumentationen forelå færdigudarbejdet på selvangivelsestidspunktet, og det derved ikke var muligt at vurdere de kontrollerede transaktioner, og det kunne begrundes at det skønsmæssigt ikke afspejlede uafhængige parter.

Højesteret fastslår, at det relevante tidspunkt for vurderingen af materialets karakter efter de dagældende regler var ansættelsestidspunktet. Skattestyrelsen kan foretage skønsmæssig ansættelse ud fra en vurdering af den dokumentation, der er blevet modtaget ved fremsendelse af skatteyderens TP-dokumentation og supplerende oplysninger. Hvis den relevante dokumentation er til stede efter gennemgangen, så kan de ikke fastsætte indkomsten skønsmæssigt.

Nu hvor det af Højesteret er blevet afgjort, at Skattestyrelsen ikke kan foretage skønsmæssig ansættelse ved manglende TP-dokumentation ved selvangivelsestidspunktet for indkomståret 2017 og før, så åbner dette op for, at der vil komme flere bøder for mangelfuld TP-dokumentation, hvis tilstrækkelig TP-dokumentation senere bliver indgivet ved TP-kontrol og inden ansættelsestidspunktet.

Bødeforlæg kan blive Skattestyrelsens eneste sanktionsmulighed ved for sent udarbejdet TP-dokumentation, hvor den ved TP-kontrol bliver indgivet fyldestgørende. Derfor kan man muligvis i fremtidige sager se en større brug af bødeforlæg ved for sent udarbejdet TP-dokumentation, da dette er den eneste mulighed Skattestyrelsen har for at sanktionere dette. Alternativt ville Skattestyrelsen henlægge sagen, hvor skattekontrollen stoppes uden indkomstforhøjelser, da de er overbeviste om, at den kontrollerede transaktion er sket på armlængdevilkår.

Det må dog overvejes hvorvidt denne afgørelse har så stor indflydelse på verserende sager og fremtidige, som konsultantselskaber antyder, eller hvorvidt dette er en konkret begrundet afgørelse. Her skal der lægges vægt på, at Højesteret ved deres afgørelse var indbyrdes uenige. Dette peger på at afgørelsen er konkret begrundet i dennes faktiske forhold, og begrundelsen ikke kan gøres gældende for verserende sager.

Hver transfer pricing klagesag er meget omfangsrig og bygger på forskellige forhold. Derfor er det svært at videreføre denne afgørelse til verserende sager, og det kan derfor ikke konkluderes at denne sag vil ændre udfaldet af andre sager, men den kan måske stille skatteydere bedre i situationer, hvor man kan diskutere skattestyrelsens skøn. Der må lægges vægt på, at Højesteret forholder sig til Skattestyrelsens fortolkning af bestemmelsen for dokumentationskravet. Derfor kan denne del af afgørelsen videreføres til verserende sager. Det vil dog kun kunne gøres gældende, hvor TP-dokumentationen må anses for at have været fyldestgørende ved ansættelsestidspunktet.

I forhold til TP-dokumentationens mangelspørgsmål, må den anses for at bygge på de faktuelle forhold i den aktuelle sag, hvor disse ikke kan videreføres til verserende sager. Flertallet ved Højesteret anså ikke TP-dokumentationen for at være mangelfuld, da de mangler Skattestyrelsen gjorde gældende, ikke kunne anses for at være så mangelfulde, at de kunne sidestilles med en manglende TP-dokumentation. Højesteret gør gældende, at der foreligger et krav om, at manglerne skal være af en vis størrelse, for at Skattestyrelsen kan ansætte indkomsten skønsmæssigt.

Ud fra de ovenstående synspunkter er der til dels uenighed med KPMG og BDO, som tillægger denne dom så stor betydning for verserende sager inden for Transfer Pricing-området. Det må udledes af dommen, at denne kun har betydning, hvor TP-dokumentationen kan anses for at være fyldestgørende. Derudover bliver det ikke af dommen klarlagt hvilke mangler der anses for at være så mangelfulde, at dette kan sidestilles med manglende TP-dokumentation. Det må stadig efterprøves og foretages ud fra en konkret vurdering af hver enkelt klagesag.

3.1.6.2 Bevisbyrden ved Skattestyrelsen i Højesteretsdommen

Det skal grundet bevisbyrden belyses, hvorfor det er vigtigt at få afklaret, hvorvidt der er ret til at foretage skønsmæssig ansættelse, når der ved dommen alligevel tages stilling til, om der skal foretages honorering af markedsføringsindsatsen.

Hvis der anses for at være hjemmel til, at Skattestyrelsen kan foretage skønsmæssig ansættelse af indkomsten, så foreligger der en skærpet bevisbyrde på skatteyderen for at bevise at dette skøn hviler på et forkert grundlag eller at resultatet er åbenbart urimeligt. Hermed står Skattestyrelsen stærkere i en sag hvor de har retten til at foretage skønnet.

Hvis det derimod afgøres, at Skattestyrelsen ikke kunne foretage den skønsmæssige ansættelse af indkomsten, så kan Skattestyrelsen kun foretage en korrektion af prisfastsættelsen for konkrete transaktioner. Her har Skattestyrelsen en tung bevisbyrde, hvor der skal være belæg for at foretage korrektionen. Dette skal være begrundet i den TP-dokumentation der foreligger, hvor det kan være svært at løfte bevisbyrden for, at der skal foretages korrektion af prisfastsættelsen, hvis TP-dokumentationen er i overensstemmelse med OECD's Transfer Pricing Guidelines. Ved Højesteretsdommen kunne Skatteministeriet ikke løfte bevisbyrden, hvorfor indkomstforhøjelsen ikke kunne gøres gældende over for skatteyderen.

Denne dom illustrerer tydeligt hvor vigtig bevisbyrden er for sagens afgørelse, hvor udfaldet havde været anderledes, hvis Højesteret fandt skønnet for at være berettiget.

3.1.7 Analyse af klagesagens faktum sammenlignet med Højesterets afgørelse

Ud fra et analytisk perspektiv er det interessant at undersøge hvorvidt der er enighed i Højesterets afgørelse, og deres fortolkning af bestemmelsen. For at kunne vurdere dette er det relevant at inddrage tidligere praksis på området.

3.1.7.1 Praksis i henhold til SKM2017.115.LSR, som blev offentliggjort d. 24.02.2017

Ved SKM2017.115.LSR fandt Landsskatte retten, at Skattestyrelsen var berettiget til at foretage en skønsmæssig ansættelse, grundet den manglende sammenlignelighedsanalyse i selskabets TP-dokumentation. Denne dom omhandler indkomstårene 2006-2009, og omfatter de samme bestemmelser, som der var gældende ved Microsoft-dommen.

Denne sag omhandlede det danske produktionsselskab og dets udenlandske faste driftssted, hvor det danske selskab bar alle risici, men procentreguleringen havde ikke sammenhæng med FAR. Da TP-dokumentationen var mangelfuld da den ikke repræsenterede den faktiske kontrollerede

transaktion. Hermed havde Skattestyrelsen ikke mulighed for at efterprøve de kontrollerede transaktioner, og selskabet havde ikke opfyldt dokumentationskravet.

Skattestyrelsen foretager her en skønsmæssig ansættelse i henhold til de informationer der er indgivet ved selvangivelsestidspunktet og ikke i henhold til de oplysninger der er tilgængelige ved ansættelsestidspunktet. Landsskatteretten giver her Skattestyrelsen medhold i, at de er berettiget til at foretage et skøn efter dagældende regler på området. De udtalte at selskabets TP-dokumentationen for de relevante indkomstår har væsentlige mangler, fordi der mangler en sammenlignelighedsanalyse i forbindelse med den anvendte TP-metode, og den anvendte TP-metode blev ændret i TP-dokumentationen for 2011.

Dommen omhandler den samme lovbestemmelse med samme ordlyd, hvorfor praksis ikke burde være anderledes. Ved SKM2017.115.LSR kunne Skattestyrelsen godt foretage et skøn, i henhold til den manglende TP-dokumentation ved selvangivelsestidspunktet, og tog ikke udgangspunkt i den kontrollerede transaktion. Hvis man følger denne praksis, så er der ikke overensstemmelse med Højesterets afgørelse. Højesteretsdommen anses ikke for at være en praksis ændring, men tidligere praksis på området viser tydeligt, at der var en anden opfattelse af bestemmelsens ordlyd.

Højesteret har høj retskildeværdi, hvorfor denne afgørelse vil have højere præjudikatværdi end dommen afsagt ved Landsskatteretten.

3.1.7.2 Hvorledes kunne Skattestyrelsen have vundet

Det kan derudover overvejes, hvilke punkter kunne være blevet behandlet anderledes, for at Skattestyrelsen havde vundet sagen. Højesteret har vurderet, at den skønsmæssige ansættelse skal foretages ud fra de informationer, der er tilgængelige på ansættelsestidspunktet. Der kan dog stadig sættes tvivl ved, hvorvidt Skattestyrelsen kunne have vundet, hvis de havde fokuseret på andre elementer, end udelukkende at TP-dokumentationen var mangelfuld ved selvangivelsestidspunktet, hvorfor de kan foretage en skønsmæssig ansættelse af indkomsten.

Skatteministeriet kunne have fokuseret på de manglende informationer om indtjeningen ved markedsføringsindsatsen. Det medførte at Skattestyrelsen ikke kunne vurdere hvorvidt den kontrollerede transaktion var på armslængdevilkår. Det var informationer der først blev

fremsendt ved klagesagen, hvorfor Skattestyrelsen ikke har haft rådighed over disse ved ansættelsestidspunktet, og derfor var nødsaget til at ansætte indkomsten skønsmæssigt.

Det blev ved Højesteret fremlagt, at Skattestyrelsen ikke havde gjort indsigelser over for TP-dokumentationens kvalitet. Der henvises her til, at det klart fremgik af TP-dokumentationen, at honoreringen for disse transaktioner ikke indgik i beregningen. Her burde Skattestyrelsen have problematiseret manglen i højere grad ved TP-kontrollen, for at kunne undersøge hvorvidt honoreringen skete ved armslængdevilkår. Hvis skatteyderen herefter ikke ville oplyse yderligere informationer vedrørende det, så kunne indkomsten muligvis ansættes skønsmæssigt.

Skattestyrelsen har haft en begrundet formodning om, at transaktionerne ikke skete på armslængdevilkår, hvor Skattestyrelsen har vurderet, at lignende honoreringer ikke ville være blevet aftalt mellem uafhængige parter. Denne formodning burde Skattestyrelsen have begrundet i et større omfang ved deres afgørelse. Det må der også lægges vægt på, da der ved Højesteret ikke var enighed om udfaldet, hvor en bedre bevisførelse kunne have ændret dette.

3.2 SKM2018.510.LSR, som blev offentliggjort d. 08.10.2018

Landskatteretten afsagde d. 08.10.2018 deres afgørelse i SKM2018.510.LSR. Denne har betydning for afhandlingen grundet landsskatterettens overvejelser vedrørende TP-dokumentationens mangelspørgsmål. Denne blev afgjort inden Højesteretsdommen, som er blevet bearbejdet ovenfor. Landsskatterettens overvejelser er derfor interessante, da de ikke kunne tage Højesterets anmærkninger med i deres overvejelser for udfaldet.

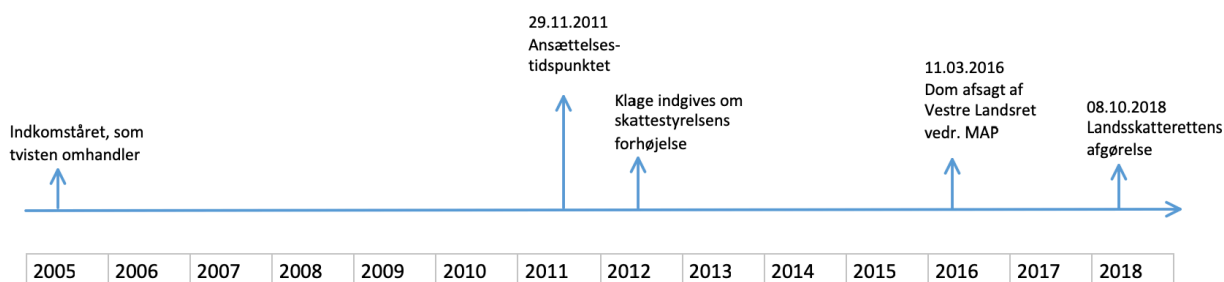
3.2.1 Sagens problemstilling ved landsskatteretten

Et selskab fik foretaget indkomstforhøjelse for indkomstår der lå forud for bekendtgørelse nr. 42 af 24. januar 2006. Det fremgår af Vestre landsretsdommen SKM2016.354.VLR, vedrørende gennemførelse af en MAP-sag efter EF-voldgiftskonventionen, at tvisten omhandler indkomståret 2005, hvor den skønsmæssige forhøjelse foretaget af Skattestyrelsen var 498,9 mio. kr. Denne afgørelse blev ført parallelt med klagesagen vedrørende den skønsmæssige ansættelse.

Indkomstforhøjelsen skulle ske grundet nedlukning af produktionen i et dansk selskab, grundet omstruktureringer i koncernen. Skattestyrelsen mente at koncernen havde draget fordel af

nedlukningen, og uafhængige parter ville være blevet betalt en kompensation for nedlukningen. Skattestyrelsen mente, at de kunne ansætte kompensationen skønsmæssigt, da selskabet ikke havde beskrevet en kompensation fra koncernforbundne selskaber i sin TP-dokumentation. Selskabet mente ikke at en sådan kontrolleret transaktion havde fundet sted.

Figur 9 – Oversigt over SKM2018.510.LSR forløb, Kilde: Egen bearbejdelse af dommens faktum



3.2.2 Skattestyrelsens anbringelser af sagen ved landsskatteretten

Skattestyrelsen modtog ved TP-kontrol en TP-dokumentation som var gældende for flere år, hvilket ikke var i strid med daværende lovgivning på området.

Skattestyrelsen beskrev på hvilke punkter TP-dokumentationen var mangelfuld og lagde vægt på, at koncernen gjorde brug af CUP-metoden, men samtidig er det beskrevet at der generelt ikke indgås koncerninterne aftaler, da der bliver produceret efter specifikke ordrebekræftelser. Derudover er nedlukningen af den danske fabrik ikke nævnt i TP-dokumentationen. Hermed mente Skattestyrelsen, at TP-dokumentationen var så mangelfuld, at de kunne foretage en skønsmæssig ansættelse ud fra de informationer indgivet ved selvangivelsestidspunktet.

Skattestyrelsen lagde ved ansættelsestidspunktet vægt på følgende punkter for deres afgørelse, og hvorfor de kunne foretage en skønsmæssig ansættelse af den kontrollerede transaktion:

SKAT (Skattestyrelsen) har fastsat størrelsen af kompensationsbeløbet skønsmæssigt til de faktiske netto nedlukningsomkostninger, idet vi ikke har haft adgang til de analyser, beregninger mv., der er foretaget i forbindelse med nedlukningen, og ikke har haft adgang til selve effektiviseringsplanen.

Eftersom der ikke er fastsat noget kompensationsbeløb, har SKAT været berettiget til at ansætte dette skønsmæssigt. Endvidere følger SKATs adgang til at skønne af, at selskabet ikke løbende har udarbejdet dokumentation som foreskrevet i skattekontrollovens § 3 B, stk. 5. Dokumentationen er først udarbejdet efterfølgende med udgangspunkt i regnskabsåret [årstal], og der er heri ikke beskrevet noget om nedlukningen. SKAT har derfor allerede af den grund adgang til at udøve et skøn over selskabets kontrollerede transaktioner, jf. § 3 B, stk.8, jf. §5, stk.3.

Skattestyrelsen lagde i deres afgørelse vægt på, at TP-dokumentationen ikke indeholdt elementer om den kontrollerede transaktion, de mente var fundet sted. Skattestyrelsen mente derudover, at ved TP-kontrollen havde de efterspurgt effektiviseringsplanen, som ikke blev gjort tilgængelig. Derudover mente Skattestyrelsen, at da selskabet ikke havde anset transaktionen for at være en kontrolleret transaktion, så kunne de ansætte denne skønsmæssigt.

Kammeradvokaten gjorde ved efterfølgende indlæg gældende, at:

Det følger af en helt fast og meget langvarig (rets-)praksis, at et sådant skøn udelukkende kan tilsidesættes, såfremt det er udøvet på et urigtigt grundlag eller har ført til et åbenbart urimeligt resultat. Bevisbyrden herfor påhviler skatteyderen, jf. fra Højesterets praksis f.eks. UfR 2005, 3167 og UfR 2010, 2537. Hertil kommer et særdeles omfattende antal tilsvarende afgørelser fra landsretterne, byretterne og Landsskatteretten.

Kammeradvokaten gør hermed gældende, at da Skattestyrelsen har ansat den kontrollerede transaktion skønsmæssigt, så kan dette kun tilsidesættes, hvis dette er udøvet på et urigtigt grundlag eller har ført til et åbenbart urimeligt resultat. Kammeradvokaten gør gældende, at der er flere mangelfulde elementer ved TP-dokumentationen, der giver Skattestyrelsen adgang til at foretage en skønsmæssig ansættelse. Derudover ligger de vægt på, at TP-dokumentationen ikke var fyldestgørende ved selvangivelsestidspunktet, og den først blev udarbejdet efterfølgende.

3.2.3 Selskabets anbringelser af sagen ved landsskatteretten

Selskabet lagde ved deres anbringelser vægt på Skattestyrelsens manglende hjemmel til at foretage en skønsmæssig ansættelse af den kontrollerede transaktion. De gjorde gældende, at der ikke er hjemmel til at sætte krav til TP-dokumentationen indhold. De lagde vægt på, at nedlukningen af produktionen fandt sted inden dokumentationsbekendtgørelsen blev lovfæstet, hvor der forinden kun fandtes en vejledning. Denne omhandlede ikke omstruktureringer eller virksomhedslukninger, hvorfor denne ikke kunne vejlede selskabet til at inkludere dette i TP-dokumentationen. Hermed gør de det klart, at Skattestyrelsen ikke kunne ansætte compensation ved omstrukturering skønsmæssigt, på baggrund af at TP-dokumentationen ikke indeholdt oplysninger om omstruktureringer i koncernen.

H1 (det danske selskab) har dokumenteret alle bogførte og identificerede kontrollerede transaktioner. Den omstændighed, at SKAT (Skattestyrelsen) - i strid med selskabets opfattelse - efterfølgende gør gældende, at selskabet burde have modtaget en compensation, indebærer ikke, at selskabet har tilsidesat sin dokumentationspligt med den følge, at SKAT kan fastsætte compensationen skønsmæssigt i medfør af SKL § 3, stk. 8. SKATs synspunkt ville i givet fald have den cirkulære konsekvens, at SKAT får adgang til at foretage et skatteskøn, alene fordi et selskab ikke dokumenterer, hvad SKAT efterfølgende hævder har været en kontrolleret transaktion. SKATs argumentation bliver hermed en selvopfyldende profeti.

Selskabet gør derudover gældende, at de kan dokumentere hvilke kontrollerede transaktioner, der er blevet bogført og identificeret, hvor de ikke har en opfattelse af, at de burde have modtaget en compensation af koncernen for nedlukningen af produktionen. Derfor har denne ikke været omtalt i TP-dokumentationen. Selskabet mener ikke at dette kan føre til, at TP-dokumentationen kan være så mangelfuld, at Skattestyrelsen kunne foretage en skønsmæssig ansættelse af en kontrolleret transaktion, som de hævder er fundet sted. Skattestyrelsen lagde ved ansættelsen vægt på hvilke informationer var blevet oplyst ved selvangivelsestidspunkt og ikke i henhold til de oplysninger der var blevet oplyst ved ansættelsestidspunktet. Dette skyldes, at de har haft en klar opfattelse af, at

samtidighedsprincippet gjorde sig gældende og den skønsmæssige ansættelse kunne fastsættes i henhold til selvangivelsestidspunktet.

3.2.4 Landsskatterettens afgørelse af skatteydernes klagesag

Landsskatteretten tog stilling til hvorvidt Skattestyrelsen var berettiget til at ansætte den påståede kontrollerede transaktion skønsmæssigt, og lagde ved deres afgørelse vægt på følgende:

Landsskatteretten finder, at SKAT ikke har haft hjemmel til at foretage en skønsmæssig ansættelse af et kompensationsbeløb for nedlukningsomkostninger i [årstal] med henvisning til, at selskabet ikke selv har fastsat noget kompensationsbeløb, eller at der af TP- dokumentationen ikke fremgår noget om omstruktureringerne i koncernen i [årstal] og den deraf følgende nedlukning af [...] fabrikken.

Der lægges her vægt på, at de specifikke krav til, at en TP- dokumentation også skal indeholde beskrivelse af eventuelle omstruktureringer og skift i væsentlige funktioner og risici, som beskrevet i § 4, stk. 2, nr. 4, i bekendtgørelse nr. 42 af 24. januar 2006, først fandt anvendelse fra indkomståret 2006. Selskabet kan således ikke anses for i [årstal] at have været underlagt et krav om beskrivelse af omstruktureringer i koncernen, som, efter selskabets opfattelse, ikke involverede kontrollerede transaktioner mellem selskabet og koncernforbundne selskaber.

Landsskatteretten lagde i deres afgørelse vægt på, at Skattestyrelsen har haft en forkert opfattelse af hjemlen til at foretage en skønsmæssig ansættelse og mener ikke denne har været berettiget. De lagde vægt på, at Skattestyrelsens begrundelse for at TP-dokumentationen var mangelfuld, byggede på krav der er beskrevet i dokumentationsbekendtgørelsen og derfor ikke finder anvendelse for det omhandlende indkomstår.

Da selskabet ikke har haft opfattelsen af, at der i transaktionen var koncernforbundne selskaber involveret, så har de ikke været underlagt krav om at skulle beskrive dette i deres TP-dokumentation. Der ligges derudover vægt på, at Skattestyrelsen ikke forholdte sig til en faktisk

kontrolleret transaktion, hvorfor dette ikke kan være et krav at det er beskrevet i TP-dokumentationen.

I denne afgørelse må det bemærkes, at landsskatteretten ikke tager stilling til hvorvidt TP-dokumentationen er mangelfuld i henhold til de dokumentationskrav der var gældende for det pågældende indkomstår. Dette tyder på, at landsskatteretten ikke mener Skattestyrelsen havde opfyldt deres bevisbyrde på dette område, og derfor ikke tager stilling til dette.

3.2.5 Vurdering af dommens betydning for praksis

Denne afgørelse har betydning i henhold til SKM2019.136.HR, da der ikke blev taget stilling til hvor omfangsrige mangler skal være, for at dette kan sidestilles med manglende TP-dokumentation. Ved SKM2018.510.LSR tages der stilling til, at Skattestyrelsen mente TP-dokumentationen var så mangelfuld, at de kunne foretage en skønsmæssig ansættelse af den kontrollerede transaktion. Denne dom kan sammenholdes med Microsoft-dommen, da begge domme omhandler indkomstår der lå forud for 2006 og derfor er dokumentationskravene ens ved disse sager.

Skattestyrelsen mente de kunne ansætte den kontrollerede transaktion skønsmæssigt, da TP-dokumentationen ikke indeholdt de elementer de havde brug for, for at kunne foretage en TP-kontrol, hvor de ikke tog hensyn til hvordan dokumentationskravet forelå på tidspunktet hvor nedlukningen fandt sted. Landsskatteretten fandt ikke at Skattestyrelsen havde godtgjort deres bevisbyrde for at TP-dokumentationen var så mangelfuld, at de kunne ansætte indkomsten skønsmæssigt.

Det må påpeges, at TP-dokumentationen ikke indeholdt nogen sammenlignelighedsanalyse, der dokumenterer, at priserne har været på armslængde og dette blev ikke fremlagt ved TP-kontrol. Selskabet udtaler selv, at de bogførte og identificerede alle kontrollerede transaktioner, men de har ikke kunne fremlægge, at dette har været i overensstemmelse med armslængdeprincippet, når sammenlignelighedsanalysen ikke er blevet fremlagt. Hermed kunne man argumentere for, at TP-dokumentationen må anses for at have været så mangelfuld, at den ikke giver Skattestyrelsen et tilstrækkeligt grundlag for at vurdere, om armslængdeprincippet er overholdt. Når selskabet ikke har foretaget en sammenlignelighedsanalyse af de identificerede og bogførte kontrollerede

transaktioner, så kan det antages, at Skattestyrelsen ikke har kunne vurdere hvorvidt den påståede kontrollerede transaktion burde være blevet foretaget ved armslængdevilkår.

3.2.5.1 Udtalelser om dommen af skattespecialister

I bilag 3 fremgår PwC's udtalelser fra 2018 vedrørende afgørelsen. I denne udtales følgende:

Sagens afgørelse viser, hvordan LSR er blevet mere kritisk over for SKATs rutinemæssige skønspåstand i TP-sager og derfor detaljeret efterprøver, hvorvidt SKAT har haft hjemmel til at foretage en skønsmæssig ansættelse.

PwC mener denne afgørelse har vist et mønster for, at domstolene ikke blindt acceptere Skattestyrelsens skønspåstande, og mener domstolene efterprøver Skattestyrelsens hjemmel til at foretag skønsmæssig ansættelse.

På den måde viser sagen sammen med en række andre nylige afgørelser, at selskabernes retssikkerhed tilgodeses, og at sager ikke vindes udelukkende på baggrund af bevisbyrdespørgsmål og evt. formelle fejl og mangler ved TP-dokumentationen. Det bliver derfor SKAT, der skal påvise, at selskabet ikke har handlet til armslængde.

PwC mener ikke denne afgørelse står alene i denne konklusion, men at de afgørelser der er blevet afsagt for nylig, viser et tydeligt mønster for domstolenes skepsis over for Skattestyrelsens praksis, for at fastsætte en indkomstforhøjelse, ved at foretage en skønsmæssig ansættelse. PwC udtaler, at de ikke mener Skattestyrelsen kan vinde sager ved at de bevisbyrdemæssigt står stærkere, men at de skal afgøres ud fra hvorvidt der er handlet i henhold til armslængdeprincippet.

3.2.5.2 TP-dokumentationskravets tredje trin

Skattestyrelsen havde ved TP-kontrollen af selskabet efterspurgt en effektiviseringsplan, hvilket ikke blev fremlagt. Denne kunne derfor ikke indgå i overvejelserne ved ansættelsestidspunktet. Ved klagesagen fremlagde koncernen en turn-around plan. Denne havde betydning for landsskatterettens afgørelse for at selskabet ikke skulle have en indkomstforhøjelse.

Det er blevet fremlagt, at dokumentationskravet består af to trin. Men det kan argumenteres for, at der igennem praksis er blevet etableret et tredje trin ved dokumentationskravet på transfer pricing-området. Oplysninger der bliver fremlagt ved klagesager, har ved praksis vist sig at få stor betydning, og kan ændre udfaldet af domstolenes afgørelse, jf. SKM2018.62.LSR og SKM2018.173.LSR. I disse sager blev Skattestyrelsens forhøjelse nedsat ved landsskatteretten, grundet oplysninger der blev fremlagt ved klagesagen.

Der er længevarende praksis for, at oplysninger der bliver fremlagt efter ansættelsestidspunktet ved klagesager, har fået betydning for dommens udfald. I henhold til bestemmelsen for dokumentationskravet er dette ikke hjemlet, men dette følger af retspraksis.

3.3 SKM2019.207.LSR, som blev offentliggjort d. 09.04.2019

Der blev d. 11.01.2019 truffet afgørelse ved landsskatteretten i sagen SKM2019.207.LSR. Denne dom har betydning for afhandlingen, da denne giver Skattestyrelsen medhold og det derfor kan belyse hvor omfangsrige mangler ved TP-dokumentationen skal være, for at dette kan give retfærdiggøre en skønsmæssig ansættelse af den kontrollerede transaktion.

3.3.1 Sagens problemstilling ved landsskatteretten

Sagen vedrører værdifastsættelsen af immaterielle aktiver, der blev overdraget fra tre danske selskaber til et koncernforbundet amerikansk selskab. Parterne var enige om at visse immaterielle aktiver var blevet overdraget, da der var indgået skriftlig aftale mellem de koncerninterne parter om betaling af royalties. Det var hovedparten af de danske selskabers immaterielle aktiver der blev overdraget. Selskabet havde den opfattelse, at de overdragne aktiver ikke havde nogen selvstændig værdi og det amerikanske selskab derfor ikke skulle betale for overdragelsen.

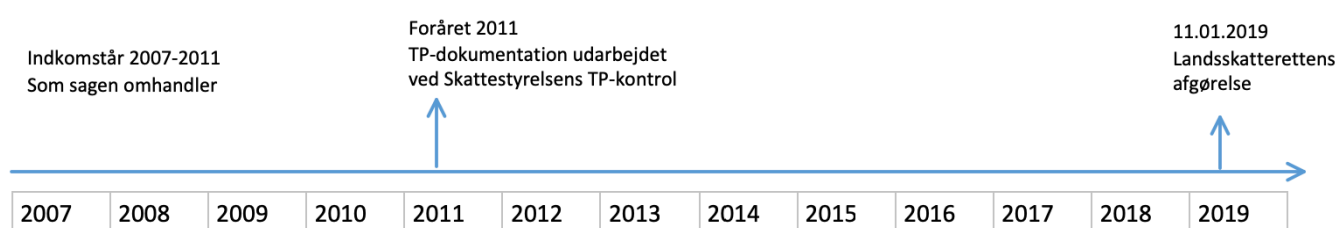
Skattestyrelsen havde foretaget en skønsmæssig ansættelse for overdragelsen af de immaterielle aktiver.

Det er ikke oplyst for hvilke år der er blevet foretaget indkomstforhøjelse. Det er dog anført, at bekendtgørelse nr. 42 af 24. januar 2006 gør sig gældende, hvorfor indkomstårene ligger efter denne trådte i kraft for indkomståret 2007. Det oplyses derudover at TP-dokumentationen blev udarbejdet for sent og blev først overdraget i 2011, hvorfor det kan udledes at sagen omhandler

indkomstår i perioden mellem 2006-2011. Det fremgår, af afgørelsen, at der foretages forhøjelse for 5 indkomstår, hvorfor sagen omhandler indkomstårene 2007-2011.

Udarbejdelsen af denne domsanalyse fokuserer på Skattestyrelsens begrundelse for at TP-dokumentationen var så mangelfuld, at dette ville give dem adgang til at foretage en skønsmæssig ansættelse. Der fokuseres på overdragelsen af de immaterielle aktiver, hvor det udlades at bearbejde de andre indkomstforhøjelser, der bliver taget stilling til i dommen.

Figur 10 – Oversigt over SKM2019.207.LSR forløb, Kilde: Egen bearbejdelse af sagens faktum



3.3.2 Skattestyrelsens anbringelser af sagen ved landsskatteretten

Skattestyrelsen gjorde gældende, at TP-dokumentationen var mangelfuld, da selskaberne ikke beskrev ændringer i forretningsmodellen og ændringer i funktioner og risici i perioden. Det blev derudover heller ikke beskrevet i TP-dokumentationen, at der skete en kontrolleret transaktion af immaterielle aktiver. For alle indkomstårene var det beskrevet, at det amerikanske selskab ejede koncernens immaterielle aktiver. Derudover gør Skattestyrelsen gældende, at TP-dokumentationen blev udarbejdet for sent, hvorfor de kunne foretage et skøn.

3.3.3 Selskabets anbringelser af sagen ved landsskatteretten

Selskaberne mente ikke ansættelsen foretaget af Skattestyrelsen var berettiget, selvom de var enige i at der blev overdraget aktiver fra de danske selskaber til det amerikanske koncernforbundne selskab. Selskaberne mente ikke denne ansættelse var berettiget, da ikke mente disse kunne anses for at være overdragelige immaterielle aktiver. Selskaberne mente ikke, at de overdragede aktiver havde en betydelig værdi, hvorfor disse ikke blev beskrevet i TP-dokumentationen.

3.3.4 Landsskatterettens afgørelse af skatteydernes klagesag

Landsskatteretten lagde ved deres afgørelse vægt på følgende i forhold til hvorvidt Skattestyrelsen var berettiget til at foretage en skønsmæssig værdiansættelse af de overdragede immaterielle aktiver:

Landsskatteretten finder, at SKAT har haft hjemmel til at foretage en skønsmæssig ansættelse af værdien af de immaterielle aktiver, der anses for overdraget pr. [dato] [årstal]. Der er herved lagt vægt på, at der er enighed mellem SKAT og selskaberne om, at der er overdraget immaterielle aktiver, og at det dermed er uomtvistet, at der har fundet en kontrolleret transaktion sted. Denne transaktion burde have været beskrevet i TP-dokumentationen, også selvom selskaberne anså den for værende af et beskedent økonomisk omfang, jf. bekendtgørelse nr. 42 af 24. januar 2006, § 3.

Landsskatteretten vurderer, at TP-dokumentationen var så mangelfuld, at denne kunne sidestilles med en manglende TP-dokumentation. Dette er begrundet i selskabernes egen enighed i, at der er blevet overdraget immaterielle aktiver, hvorfor de burde have bekræftet denne i TP-dokumentationen uanset dens økonomiske omfang.

Dog var landsskatteretten ikke enig i Skattestyrelsens værdiansættelse af de immaterielle aktiver, hvor værdiansættelsesanalysen, der blev fremlagt ved klagesagen, fik betydning for den endelige indkomstforhøjelse, som landsskatteretten kom frem til. Hermed kunne selskaberne bevise at Skattestyrelsens skøn skulle tilsidesættes, da dette hviler på et forkert grundlag.

3.3.5 Vurdering af dommens betydning for praksis

Denne afgørelse er blevet medtaget i afhandlingen, da det er klart, at der stadig er sager, hvor TP-dokumentationen var så mangelfuld, at Skattestyrelsen har været berettiget til at foretage en skønsmæssig ansættelse af kontrollerede transaktioner. Det ses ved sager, som Skattestyrelsen har vundet inden for det seneste år, at der ligges vægt på faktuelle forhold, som begge parter kan blive enige om, hvor skatteyderen dog ikke mener dette er omfattet af reglerne, jf. SKM2018.511.LSR.

Denne dom tager stilling til hvorvidt manglerne ved TP-dokumentationen var så mangelfulde at dette kunne sidestilles med en manglende TP-dokumentation. Landsskatteretten tog dog stilling til hvorvidt Skattestyrelsen har haft grundlaget for at vurdere, om overdragelsen af immaterielle aktiver var i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Ved afgørelsen blev der lagt vægt på, at parterne var enige om, at en overdragelse var fundet sted, hvorfor denne burde være blevet beskrevet i TP-dokumentationen. Ved SKM2019.136.HR var der ikke enighed om den kontrollerede transaktion var fundet sted, hvor Skattestyrelsen har bevisbyrden. I denne sag er der enighed om at den kontrollerede transaktion fandt sted, hvorfor bevisbyrden påligger selskabet.

Det kan udledes af dommen, at hvis parterne er enige om, at en kontrolleret transaktion er fundet sted og denne ikke er blevet beskrevet i TP-dokumentationen, så må dette anses for at være en mangel der medfører skønsmæssig ansættelse.

I denne dom tages der ikke stilling til samtidighedsprincippet, og denne havde ikke betydning ved sagen, da informationer om overdragelsen ikke blev indgivet inden ansættelsestidspunktet. Hermed kan dette være gældende for verserende sager, hvor yderligere informationer indgivet ved TP-kontrollen ikke vil ændre på den manglende dokumentationspligt.

Ved klagesagen blev værdiansættelsesanalysen fremlagt, som fik betydning for værdiansættelsen ved landsskatteretten. Denne havde Skattestyrelsen ikke til rådighed ved ansættelsestidspunktet. Dette understøtter argumentationen for, at retspraksis har fastsat et tredje trin i dokumentationskravet.

Det fremgår af afgørelsen, at Skattestyrelsen havde foretaget en skønsmæssig ansættelse, men landsskatteretten nedsatte dette med 3,8 mia. kr. svarende til en nedsættelse med 91%. Derfor må det udledes at nedsættelsen har været substantiel.

3.4 Delkonklusion

I dette kapitel, hvor der er blevet foretaget domsanalyse af 3 relevante domme på området. Ud fra disse kan der foretages en konklusion vedrørende de observationer der kan udledes.

Højesteret har ved deres afgørelse taget stilling til samtidighedsprincippet, hvor det ud fra denne kan konkluderes, at Skattestyrelsen kan foretage en skønsmæssig ansættelse ud fra de informationer de har til rådighed ved ansættelsestidspunktet. Derudover har Højesteret sat krav for hvor mangelfuld TP-dokumentationen skulle være, for at Skattestyrelsen kunne foretage en skønsmæssig ansættelse.

Det må konkluderes, at domstolene har forholdt sig kritiske over for Skattestyrelsens skønsmæssige ansættelse inden højesterets afgørelse. SKM2018.510.LSR viser tydeligt, hvordan domstolene forholder sig til faktuelle forhold og tager stilling til hvorvidt en faktisk kontrolleret transaktion er fundet sted. Førhen foretog Skattestyrelsen skønsmæssig ansættelse, hvis TP-dokumentationen manglede informationer om den påståede kontrollerede transaktion. Det må konkluderes at denne praksis fra Skattestyrelsen er uden hjemmel og kan derfor ikke fører til en skønsmæssig ansættelse.

Det kan konkluderes, hvis parterne er enige om, at en kontrolleret transaktion er fundet sted, så skal denne være beskrevet i TP-dokumentation og ved TP-kontrol skal oplysninger om denne frigives. Hvis dette ikke efterleves, så giver dette Skattestyrelsen hjemmel til at foretage en skønsmæssig ansættelse af den kontrollerede transaktion.

Ved disse domme er det blevet fremvist hvorledes yderligere informationer der bliver fremlagt ved klagesagen, har fået betydning for domstolenes afgørelser. Det må derfor konkluderes, at der foreligger en yderligere frist for at frigive informationer, som har betydning for domstolenes afgørelse.

4. Vurdering af Skattestyrelsens mulighed for at foretage skønsmæssig korrektion

I følgende kapitel vil der blive foretaget en vurdering ud fra det belyste i kapitel 1 og 2. I dette kapitel vil vurderingen fokusere på Microsoft-dommen. Der vil blive foretaget en vurdering af udfaldet i verserende sager ud fra de observationer der er blevet belyst i domsanalyserne. Derudover vil det blive vurderet hvorvidt præciseringen af TP-dokumentationspligten i SKL § 39 har forårsaget en ændring i domstolens afgørelse. Yderligere vil der blive foretaget en vurdering af Højesteretsdommens betydning for gældende bestemmelser på området, hvilket belyser dommens udstrækning.

4.1 Microsoft-dommens betydning for verserende sager vedrørende TP-forhøjelser

Det må vurderes, hvorvidt klagesager hvor afgørelsen tager udgangspunkt i oplysninger indgivet ved selvangivelsestidspunktet vil blive påvirket af Højesterets afgørelse. Ansættelsestidspunktet kan ligge 6 år efter selvangivelsestidspunktet, hvilket er en signifikant forskel for skatteydere, men også for Skattestyrelsen, som er stillet dårligere end de tidligere gjorde.

Skattestyrelsen begrundede deres fortolkning af hjemlen til at kunne foretage en skønsmæssig ansættelse efter forarbejderne til TP-dokumentationskravets bestemmelser. Her fremgik det af FT 1997-98, 1. samling, tillæg A, side 1896FF⁵⁹:

Det er væsentlig lettere at sikre det nødvendige dokumentationsgrundlag samtidig med at de interne transaktioner foretages, i stedet for efterfølgende at skulle fremskaffe dokumentationen. En efterfølgende fremskaffelse besværliggøres yderligere af at sammenligningsgrundlaget til brug for vurdering af om de interne transaktioner er sket i overensstemmelse med armslængdeprincippet, ofte ikke er komplet [...]

Ud fra forarbejderne, kan det ikke udledes, at samtidighedsprincippet gør sig gældende, hvorfor det ikke kan vurderes, at der har været den fornødne hjemmel til denne fortolkning.

⁵⁹ SKM2018.62.LSR, side 12

For at kunne vurdere Højesteretsdommens betydning for verserende sager, så tages der udgangspunkt i en dom, som er blevet anket til Landsretten.

4.1.1 SKM2018.62.LSR, som blev offentliggjort d. 12.02.2018

Det fremgår af SKATs hjemmeside, hvor appellerede sager fra landsskatteretten og skatteankestyrelsen offentliggøres, at SKM2018.62.LSR er blevet appelleret af skatteyderen⁶⁰. For denne sag bliver der ikke foretaget en domsanalyse, men vigtige elementer vil blive belyst, for at give en forståelse for tvisten. Slutteligt vil der tages stilling til hvorvidt Højesteretsdommen kan ændre landsskatterettens afgørelse.

4.1.1.1 Resume af sagens faktum

Sagen vedrørte kontrollerede transaktioner mellem det danske produktionsselskab og de koncernforbundne udenlandske salgsselskaber for indkomstårene 2006-2009. Skattestyrelsen gjorde ved ansættelsestidspunktet gældende, at der var blevet foretaget en skønsmæssig ansættelse af den kontrollerede transaktion. TP-dokumentationen fremstod som udarbejdet til brug ved TP-kontrollen, og den indeholdt ikke en sammenlignelighedsanalyse, og det fremgik ikke på hvilket grundlag selskabet mente, at de opgjorte fortjenester er på markedsvilkår.

Det danske selskab havde realiserede underskud gennem 10 år, hvor uafhængige tredjemænd ikke ville acceptere at drive virksomhed med vedvarende underskud. Skattestyrelsen mente at underskuddet i det danske selskab har været til fordel for de øvrige enheder i koncernen, hvor Skattestyrelsen ikke har modtaget informationer der kunne modsige denne påstand.

Selskabet gjorde gældende, at de havde udarbejdet en TP-dokumentation der var i overensstemmelse OECD's TPG og dansk praksis. Ved TP-kontrollen havde de indgivet yderligere dokumentation om prisfastsættelsen, som lægger til grund for hvorledes fortjenester er på markedsvilkår.

Landsskatteretten fandt, at Skattestyrelsen var berettiget til at foretage et skøn, hvor de i deres afgørelse lagde vægt på, at der ikke var fremlagt en sammenlignelighedsanalyse og det ikke ud fra

⁶⁰ SKAT, Appellerede sager fra LSR og SANST

TP-dokumentationen var muligt at vurdere, om de opgjorte fortjenester var i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Det skal bemærkes, at landsskatteretten gjorde følgende gældende⁶¹:

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.

Landsskatteretten afgjorde at samtidighedsprincippet gjorde sig gældende, og de har foretaget en afgørelse ud fra at TP-dokumentationen var mangelfuld ved selvangivelsestidspunktet.

4.1.1.2 Skatteydere grunde til at appellere sagen

Det fremgår ikke af det oplyste vedrørende appellen hvilken part der har valgt at appellere afgørelsen. Det kan dog antages, at siden Skattestyrelsen vandt sagen, så har de ikke interesse i at sagen skulle videre til højere instans. Det er derfor skatteyderen, der har appelleret landsskatterettens afgørelse.

Skattestyrelsen lagde ved ansættelsen vægt på, at selskabet havde udarbejdet TP-dokumentationen for sent og denne var mangelfuld ved selvangivelsestidspunktet. Højesteret har afgjort, at det er i henhold til de informationer der er tilgængelige ved ansættelsestidspunktet, der skal lægge til grund for vurderingen af mangelspørgsmålet.

Selskabet gjorde ved landsskatteretten gældende, at de ved TP-kontrollen indgav yderligere informationer i form af listepreiser, hvor det af afgørelsen ikke fremgår hvorvidt disse er taget i betragtning. Landsskatteretten gjorde gældende at den skriftlige dokumentation ved begæring skal være af en sådan art, at den kan danne grundlag for en vurdering om priser på armslængdevilkår. Hermed gjorde de gældende, at vurderingen bygger på samtidighedsprincippet. Dette er strid med Højesteretsafgørelsen.

⁶¹ SKM2018.62.LSR, side 15

Apellen kan yderligere være begrundet ved, at selskabet vil gøre yderligere informationer gældende, som kan bevise at skønnet er åbenbart urimeligt eller hviler på et forkert grundlag. Hermed kan selskabet gøre tredje trin af dokumentationskravet gældende, som er fastsat ved retspraksis. Dette ville dog højst sandsynligt kun fører til en nedsættelse af skønnet. Det er tvivlsomt da selskabet allerede har prøvet at fremføre en anden benchmark-analyse, som ikke blev anset for at kunne tilsidesætte Skattestyrelsens skøn.

Selskabet kan yderligere gøre gældende, at manglerne ved TP-dokumentationen ikke er så omfattende, at dette kan sidestilles med en manglende TP-dokumentation, hvorfor Skattestyrelsens skøn ikke har været berettiget. Det kan begrundes ved, at Skattestyrelsen gjorde gældende, at der ikke var tilstrækkelige informationer til at vurdere om prisfastsættelsen var i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Selskabet mener dog, at de ved TP-kontrollen havde frigivet disse informationer.

4.1.1.3 Vil Højesterets afgørelse påvirke SKM2018.62.LSR appellerede sag?

Dommen omhandler en faktisk kontrolleret transaktion, som begge parter var enige om, at den havde fundet sted. Det ses ved domstolene, at de ligger vægt på hvorvidt en faktisk kontrolleret transaktion er fundet sted og denne burde være blevet beskrevet i TP-dokumentationen. Da parterne i dommen er enige om, at transaktionen er fundet sted og denne ikke er blevet beskrevet tilfredsstillende i TP-dokumentationen, så stiller dette selskabet dårligt i forhold til chancerne for at omstøde landsskatterettens afgørelse. Dette stille Skattestyrelsen stærkt, for at de har haft hjemmel til at foretage en skønsmæssig ansættelse af den kontrollerede transaktion.

Da sagen vedrører indkomstår efter 2007, så finder dokumentationsbekendtgørelsen anvendelse. Ved denne sættes der krav til TP-dokumentationens indhold, hvilket blandt andet omfatter en sammenlignelighedsanalyse. Denne var ikke udformet af selskabet og det stiller derfor selskabet tvivlsomt ved appelsagen. En sammenlignelighedsanalyse blev heller ikke indgivet ved TP-kontrollen, selv efter forespørgsel af Skattestyrelsen. Selskabet mener, at listepriserne kan sammenholdes med informationer nødvendige for at kunne vurdere hvorvidt priser ved kontrollerede transaktioner er i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Problematikken er at det ikke kunne bevises, at priserne var blevet implementeret eller at de var i overensstemmelse

med armslængdeprincippet. Hermed har selskabet ikke løftet deres bevisbyrde for, at TP-dokumentationen var svarende til den kontrollerede transaktion, hvorfor det af Skattestyrelsen ikke kunne vurderes, om priser og vilkår var i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Det er for skatteyderen problematisk i forhold til appelsagen, at yderligere signifikante informationer ikke blev indgivet ved TP-kontrollen. Hermed er det til dels ubetydeligt på hvilket tidspunkt skønnet er blevet foretaget. Skattestyrelsen argumenterede for at TP-dokumentationen var blevet udarbejdet for sent, hvorfor de havde adgang til at foretage en skønsmæssig ansættelse. Denne opfattelse er nu blevet modbevist ved Højesteret. Hermed kan yderligere informationer om indgivet dokumentation ved TP-kontrollen blive belyst ved Landsretten, og kan derved have betydning for sagens udfald.

Ud fra de ovenstående vurderinger af sagens faktum tyder det ikke på, at Højesteretsdommen vil have en signifikant betydning for sagen ved landsretten, da der er andre faktorer, som ikke kan bestrides. Ved denne vurdering ligges der især vægt på, at en faktisk kontrolleret transaktion er fundet sted, som ikke blev belyst i TP-dokumentationen og den manglende sammenlignelighedsanalyse, som der i henhold til bekendtgørelsen skulle inkluderes i TP-dokumentationen. Denne vurdering af appelsagens mulige udfald bygger i høj grad på mangelspørgsmålet og hvorvidt det må vurderes at denne har været så mangelfuld at dette må sidestilles med en manglende TP-dokumentation.

Det vurderes yderligere, at havde sagen omhandlet indkomstår inden 2007, så havde udfaldet været anderledes, da krav til TP-dokumentationens indhold ikke havde kunne gøres gældende.

Ved domsanalysen af Højesteretsdommen blev det fremlagt at skattespecialister tildeler dommen høj signifikans for verserende sager. KMPG og BDO gjorde gældende, at Højesteretsdommen ville få stor betydning for verserende sager og ville være til gavn for skatteyderne. Det vurderes dog at dette stadig vil afhænge af en konkret vurdering af de faktuelle forhold ved hver enkelt sag. Der er en tilbøjelighed, til at give underdirektøren i Skattestyrelsen ret, hvor det ikke klart kan udledes at Højesterets afgørelse vil have konsekvenser for alle verserende sager.

Dommen vil få afgørende betydning, hvor Skattestyrelsen har påstået, at der er fundet en kontrolleret transaktion sted, men hvor denne ikke kan dokumenteres ud fra de faktiske forhold,

som det forholdte sig ved SKM2018.510.LSR og SKM2019.136.HR. Dommen vil yderligere få betydning for sager, hvor indkomståret forelå før bekendtgørelsen trådte i kraft, da det vurderes, at de manglende krav til TP-dokumentationens indhold, gør det svært at støtte ret på en skønsmæssig ansættelse, ud fra de oplyste informationer på selvangivelsestidspunktet.

4.2 Nedsættelse af Skattestyrelsens skønsmæssige ansættelse ved domstolene

Det blev fremlagt ved domsanalysen af SKM2019.207.LSR, at landsskatteretten foretog en substantiel nedsættelse af Skattestyrelsens skønsmæssige ansættelse af de kontrollerede transaktioner. Skattestyrelsens skønsmæssige ansættelse blev nedsat med 3.8 mia. kr. svarende til en nedsættelse med 91%. Den substantielle nedsættelse skyldtes hvilken TP-metode der blev anvendt for at udregne indkomstforhøjelsen. Det menes ikke at der er fast praksis på området for domstolenes ret til at nedsætte skønnet uden forbehold. Det er især kritisk, da det af landsskatteretten blev vurderet, at Skattestyrelsen havde hjemmel til at foretage skønnet. Landsskatterettens afgørelse bygger på oplysninger, som Skattestyrelsen ikke havde til rådighed ved ansættelsestidspunktet, hvorfor disse ikke kunne have været lagt til grund i Skattestyrelsens afgørelse. Ved flere domme bliver Skattestyrelsens skøn nedsat, selvom de vinder sagen. Det virker til, at skatteyderne bliver belønnet for at tilbageholde oplysninger der tydeligvis er vigtige for at kunne vurdere armslængdeprisen af den kontrollerede transaktion.

Domstolene kan i stort omfang komme frem til en nedsættelse af skønnet, der vurderes at have været berettiget. Dette vil ikke fremskynde skatteyderne til at fremlægge en fyldestgørende TP-dokumentation, når skønnet kan nedsættes med et større beløb. Der er ikke gennem praksis eller ved lov fastsat regler for en maksimal nedsættelse i procent. Derudover tyder intet på at denne praksis med nedsættelser af et større omfang ved domstolene vil ændre sig. Der følger lang praksis for, at domstolene nedsætter Skattestyrelsens skønsmæssige ansættelse af kontrollerede transaktioner, hvor det inden for perioden januar 2017-april 2019 er sket ved flere afgørelser, hvor Skattestyrelsen har været berettiget til at foretage en skønsmæssig ansættelse, jf. SKM.2017115.LSR, SKM2018.62.LSR og SKM2018.511.LSR. Det kan derfor vurderes, hvorvidt det skal efterprøves ved højeste instans, for at kunne klarlægge praksis, for at kunne nedsætte et berettiget skøn.

4.3 Højesteretsdommens betydning for gældende bestemmelser for skønsmæssig ansættelse

I forbindelse med ændringerne af skattekontrolloven, som førte til præciseringen af dokumentationskravet, så udtalte PWC i december 2017 følgende⁶²;

I de verserende sager hævder virksomhederne, at SKAT ikke har ret i, at dokumentationen skal være færdiggjort på selvangivelsestidspunktet, men at det er tilstrækkeligt, at grundlaget er til stede på dette tidspunkt. Når der nu kommer en regel med SKATs synspunkt, kan man stille spørgsmålet, om det så svækker SKATs synspunkt i de verserende sager. Hvis det allerede fulgte af reglerne, hvorfor så indføre en regel om det samme?

PWC foretog denne sondring inden Højesteretsdommen var blevet afgjort. Hermed er de verserende sager de omtaler, til dels de domme som afhandlingen har behandlet. PWC forholdt sig til den præcisering der er kommet ved lov nr. 1535 af 19/12/2017 og kom med deres prognoser for præciseringens betydning ved verserende sager. PWC udtalte dengang, at de mente Skattestyrelsen muligvis ville blive svækket ved klagesager, da Skattestyrelsen så det nødvendigt at præcisere, at TP-dokumentationen skal være færdigudarbejdet på selvangivelsestidspunktet. At Skattestyrelsen har præciseret at TP-dokumentationen skal være færdig på selvangivelsestidspunktet, kan have skadet dem, ved at domstolene er blevet gjort opmærksom på Skattestyrelsens manglende hjemmel til deres påstand.

Højesteret har fundet, at det ikke af den daværende bestemmelse kunne udledes, at det er i henhold til selvangivelsestidspunktet hvor vurderingen skal foretages, om den kontrollerede transaktion er fundet sted i henhold til armslængdeprincippet. Derfor kan det også vurderes hvorvidt præciseringen af bestemmelsens indflydelse på praksis reelt må anses for at være en praksisændring.

Det er ved SKM2017.115.LSR blevet fremlagt hvordan Skattestyrelsen kunne foretage et skøn i henhold til den manglende TP-dokumentation ved selvangivelsestidspunktet. Denne dom lå forud

⁶² Bilag 4 - PWC, Samtidigedskrav ved TP-dokumentation (nye TP-regler)

for bestemmelsens præcisering. Efter præciseringen er det blevet fremlagt hvorledes domstolene ikke acceptere Skattestyrelsens opfattelse af, at skønnet kan foretages ved selvangivelsestidspunktet, men rettere ved ansættelsestidspunktet, jf. SKM2019.136.HR.

Det fremgår af den historiske version af juridisk vejledning, at TP-dokumentationen skal være udarbejdet og foreligge på selvangivelsestidspunktet⁶³. Det er i henhold til den juridiske vejledning, at Skattestyrelsen vejleder skatteyderne til hvorledes de opfylder dokumentationskravet.

Udover den juridiske vejledning på området er det også nødvendigt at tage forarbejderne af bestemmelsen i betragtning, for at finde frem til hvad formålet med bestemmelserne var. Ved lov nr. 408 af 01/06/2005 fremgik det af forarbejderne til denne, at formålet med bestemmelserne var at skabe et yderligere incitament til, at virksomhederne udarbejder TP-dokumentationen, og at de gør det i den ønskede kvalitet og til rette tid⁶⁴. Det kan ud fra forarbejderne til den dagældende skattekontrolllov i 2005 udledes at man har haft et ønske om, at TP-dokumentationen skulle være færdigudarbejdet og foreligge på selvangivelsestidspunktet i den ønskede kvalitet.

Det fremgår hermed af den historiske version af juridiske vejledning og af forarbejderne til bestemmelsen, at formålet var at den skulle være gældende, som den er blevet præciseret ved SKL § 39. Det har derfor været nødvendigt at præcisere bestemmelsen, da der har været uenigheder om bestemmelsens ordlyd. Bestemmelsens ændrede ordlyd må derfor anses for ikke at være en praksisændring men en præcisering, der vil påvirke visse verserende sager.

4.3.1 Vurdering af gældende bestemmelser i forhold til samtidighedsprincippet

Det vurderes, at Skattestyrelsen mener, at præciseringen af TP-dokumentationskravet medfører, at mangelfuld TP-dokumentation på selvangivelsestidspunktet vil give dem adgang til at foretage en skønsmæssig ansættelse af den kontrollerede transaktion.

⁶³ Juridisk vejledning, Version 1.6, C.D.11.4.1

⁶⁴ Skatteministeriet, L120 (Folketingsåret 2004-05, 2. samling)

Såfremt den skattepligtige ikke har udarbejdet en transfer pricing-dokumentation, eller dokumentationen er mangelfuld, kan den skattepligtige indkomst vedrørende de kontrollerede transaktioner efter § 42 fastsættes skønsmæssigt.⁶⁵

Det fremgår af forarbejderne til SKL § 39, at TP-dokumentationen skal være færdigudarbejdet på selvangivelsestidspunkt. Hvis ikke den er udarbejdet, så kan den skattepligtige indkomst fastsættes skønsmæssigt.

Yderligere gør forarbejderne gældende, at Skattestyrelsen kan anmode den skattepligtige om at indsende dokumentation i forbindelse med TP-kontrol af den skattepligtiges skatteforhold⁶⁶. Hermed fremgår det, at TP-dokumentationskravet 2 trin videreføres ved bestemmelsen, hvor det første trin er TP-dokumentationen ved selvangivelsen, og det andet trin er ved Skattestyrelsens TP-kontrol af TP-dokumentationen. Da disse to trin stadig er gældende, må det vurderes hvorvidt den skønsmæssige ansættelse skal foretages ud fra de oplysninger tilgængelige på ansættelsestidspunktet, som Højesteret gjorde gældende.

Forarbejderne ligger vægt på, at der ved TP-kontrollen kan blive anmodet om oplysninger vedrørende den skattepligtiges skatteforhold. Hermed vil TP-kontrollen ikke vedrøre de samme oplysninger som der gøres gældende ved selvangivelsestidspunktet. Ved TP-kontrollen vurderes det, at der vil blive anmodet om oplysninger vedrørende den skattepligtiges generelle skattemæssige forhold. Dette er en bred betegnelse der bruges, men det signifikante ved denne vægtning er at det ikke vedrører de kontrollerede transaktioner.

Af BEK nr. 1297 af 31/10/2018 fremgår det, at

Skatteforvaltningen kan i løbet af en skattekontrol anmode om supplerende oplysninger og materiale, herunder at der udarbejdes supplerende materiale. Der kan anmodes om oplysninger og materiale, som må anses som relevant for en armslængdevurdering, herunder oplysninger og materiale til uddybning og kontrol af de i §§ 4 og 5 nævnte beskrivelser.

⁶⁵ Skatteministeriet J. nr. 16-0161532, Forslag til Skattekontrolllov, s. 156

⁶⁶ Skatteministeriet J. nr. 16.0161532, Forslag til Skattekontrolllov, s. 156

Hermed er der ved bekendtgørelsens udformning foretaget ændringer i forhold til forarbejdernes udtalelser vedrørende SKL § 39. Af bekendtgørelsen fremgår det, at der kan anmodes om supplerende materiale til de oplysninger der er blevet indgivet ved selvangivelsestidspunktet.

Det vurderes at der stadig er to trin ved dokumentationskravet, hvor det ikke kan udledes, at dette har ændret sig. Hermed er det stadig ud fra ansættelsestidspunktet, at vurderingen af den kontrollerede transaktion skal foretages. Præciseringen ved bestemmelsen omhandler at TP-dokumentationen skal være færdigudarbejdet på selvangivelsestidspunktet. Dette giver ikke anledning til at tro, at der hermed kan foretages en skønsmæssig vurdering ud fra de oplysninger indgivet ved selvangivelsen. Hvis der ved TP-kontrol gives uddybende informationer til den udarbejdede TP-dokumentation, som må anses for at være fyldestgørende, må dette føre til en indstilling af TP-kontrollen.

Denne vurdering er i overensstemmelse med forarbejderne til SKL § 42⁶⁷, hvor de udtaler, at

Det forhold, at SKAT har adgang til at foretage et skøn, betyder ikke, at der automatisk bliver foretaget en skønsmæssig ansættelse. En sådan skønsmæssig forhøjelse af indkomsten bliver foretaget, hvis SKAT vurderer, at transaktionerne ikke har været på armslængdevilkår.

Det vurderes hermed, at Skatteministeriet har haft til formål at præcisere hvornår der skal foretages en skønsmæssig ansættelse og disse skal foretages hvor skattepligtige ikke har foretaget en kontrolleret transaktion på armslængdevilkår. En skønsmæssig ansættelse skal hermed ikke foretages grundet formelle fejl og mangler ved TP-dokumentationen.

4.4 Delkonklusion

Højesteretsdommen er blevet vurderet til at have betydning for verserende sager. Det er dog ud fra en vurdering af højesteretsdommens betydning for den appellerede sag SKM2018.62.LSR, at Højesteretsdommens betydning ikke vil være så signifikant, som det forud er blevet spået.

⁶⁷ Skatteministeriet J. nr. 16-0161532, Forslag til Skattekontrolllov, s. 162

Det konkluderes, at Højesteretsdommen vil få betydning, hvor Skattestyrelsen har påstået, at der er fundet en kontrolleret transaktion sted, men hvor denne ikke kan dokumenteres ud fra de faktiske forhold. Højesteretsdommen vil yderligere få betydning for sager, hvor indkomståret forelå før dokumentationsbekendtgørelsen trådte i kraft i 2006, da de manglende krav til TP-dokumentationens indhold, gør det svært at støtte ret på en skønsmæssig ansættelse ud fra de oplyste informationer på selvangivelsestidspunktet.

Det konkluderes yderligere at der foreligger en tvivlsom praksis ved domstolenes håndtering af Skattestyrelsens skøn. Ved afgørelser hvor Skattestyrelsen er blevet anset for at være berettiget til at foretage en skønsmæssig ansættelse er denne blevet nedsat af domstolene. Det kan konkluderes at der ikke er praksis for hvor stor en nedsættelse der må foretages af domstolene. Dermed stiller dette skattepligtige, der ikke opfylder dokumentationspligten fordelagtigt ved klagesager og kan medføre et unødigt antal klagesager.

Det må slutteligt konkluderes, at TP-dokumentationen i henhold til gældende bestemmelser skal være færdigudarbejdet på selvangivelsestidspunktet og skal kunne fremsendes ved TP-kontrol til Skattestyrelsen. Dog medfører dette ikke, at en skønsmæssig ansættelse kan foretages ud fra denne, da Skattestyrelsen ved TP-kontrol kan anmode om yderligere oplysninger til TP-dokumentationen. Det konkluderes derfor at i henhold til gældende bestemmelser er det ved ansættelsestidspunktet det vurderes hvorvidt der kan foretages en skønsmæssig ansættelse af den kontrollerede transaktion.

5. Konklusion

Ved denne afhandling har formålet været at belyse problemstillingen, at Skattestyrelsen har tabt flere principielle TP-forhøjelser ved skønsmæssig ansættelse i danske selskaber. Derfor er det blevet undersøgt om Skattestyrelsen ikke har haft grundlag for at foretage skønnet og hvordan disse domme påvirker fremtidige TP-forhøjelser. Ud fra det undersøgte i denne afhandling kan problemstillingen besvares.

Det kan konkluderes, at der foreligger en utvetydig ret for Skattestyrelsen til at foretage skønsmæssig ansættelse, hvis de mener at TP-dokumentationen var så mangelfuld, at det ikke kunne vurderes hvorvidt den kontrollerede transaktion var på armslængdevilkår. Yderligere kan det konkluderes, at bestemmelserne er blevet præciseret i overensstemmelse med samfundsudviklingen, og afspejler i høj grad det internationale behov på TP-området og de problematikker der forekommer ved TP-kontrol hos skatteyderne.

Der er i afhandlingen blevet behandlet 3 principielle domme, som adskiller sig fra praksis der forelå inden den periode der har været fokus på. Forinden oktober 2018 forelå der en praksis, hvor Skattestyrelsen kunne foretage en skønsmæssig ansættelse, hvis TP-dokumentationen ikke var fyldestgørende på selvangivelsestidspunktet.

Højesteretsdommen er blevet principiel i forhold til de krav der stilles Skattestyrelsen, for at en skønsmæssig ansættelse af en kontrolleret transaktion grundet manglende eller mangelfuld TP-dokumentation er berettiget. Vurderingen for hvorvidt skatteyderen har opfyldt TP-dokumentationskravet skal foretages ud fra ansættelsestidspunktet. Hermed skal de oplysninger der bliver indgivet ved Skattestyrelsens TP-kontrol indgå i bedømmelsen af TP-dokumentationen. Derudover har Højesteret præciseret, at de mangler som gøres gældende ved TP-dokumentationen skal være af sådan et omfang, at disse kan sidestilles med en manglende TP-dokumentation.

Landsskatteretsdommen SKM2018.510.LSR er blevet principiel, da landsskatteretten forholdt sig til de faktuelle forhold og tog stilling til hvorvidt en kontrolleret transaktion var fundet sted mellem parterne. Dommen blev afgjort inden Højesterets afgørelse. Dermed har dommen ikke kunne forholde sig til Højesteret, men har på flere punkter haft samme opfattelse af bestemmelsens ordlyd, som Højesteret.

Landsskatteretsdommen og Højesteretsdommen har fået skattespecialister til at rådgive skatteyderne om en forlænget frist til at indgive dokumentation for indkomstårene til og med 2017.

Af landsskatteretsdommen SKM2019.207.LSR kan det udledes, at manglende beskrivelse af kontrollerede transaktioner i TP-dokumentationen berettiger Skattestyrelsen til at foretage en skønsmæssig ansættelse. Det kan ud fra denne dom konkluderes, at selvom Skattestyrelsen har tabt visse principielle domme offentliggjort i perioden oktober 2018 – marts 2019, så er skønsmæssig ansættelse den mest attraktive sanktionsmulighed mod skatteydere der indgiver mangelfuld TP-dokumentation.

Det kan konkluderes, at præciseringen af bestemmelsen på området foretaget ved lov nr. 1535 af 19/12/2017 har været medvirkende til, at domstolenes forholder sig mere kritisk til Skattestyrelsens skøn end de gjorde forud for denne præcisering. Domstolene forholder sig til faktuelle forhold og tager stilling til hvorvidt en kontrolleret transaktion er fundet sted, som har givet en af parterne en økonomisk fordel de ellers ikke ville have opnået.

Klagesager vedrørende transfer pricing er omfangsrige i forhold til faktum. Derfor er afgørelser af TP-sager til dels konkret begrundet og kan ikke videreføres direkte til andre sager. Hermed må det konkluderes at dommenes påvirkning på fremtidige sager ikke nødvendigvis vil være substantiel. Dette betyder derfor at domme offentliggjort i perioden oktober 2018 – april 2019, hvor Skattestyrelsen har tabt TP-forhøjelsen ved skønsmæssig ansættelse i danske selskaber, ikke vil medføre at Skattestyrelsen vil tabe yderligere verserende sager vedrørende TP-forhøjelser. Dette beror på en konkret vurdering af de faktuelle forhold, da disse domme ikke har ført til en praksisændring.

Slutteligt konkluderes det, at disse domme udelukkende kan have betydning for sager der omhandler indkomstår der ligger forud for indkomståret 2018. Hvorvidt denne praksis vil have betydning for indkomståret 2018 og senere er stadig uklart, men grundet præciseringen af bestemmelsen i SKL § 39 er dette tvivlsomt. Ud fra det belyste konkluderes det dog, at TP-dokumentationen skal være færdigudarbejdet på selvangivelsestidspunktet, som skal kunne danne grundlag for hvorvidt den kontrollerede transaktion er foretaget på armslængdevilkår.

6. Perspektivering

Ved afhandlingen er det blevet konkluderet, at samtidighedsprincippet er gældende for indkomståret 2018 og indkomstår derefter. Skatteyderne skal derfor tage stilling til hvordan de vil opfylde kravet om samtidighed når TP-dokumentationen d. 1. juli skal være færdig udarbejdet. For skatteyderne betyder præciseringen af bestemmelsen, at den TP-dokumentation der forligger på selvangivelsestidspunktet skal danne grundlag for Skattestyrelsens vurdering.

KPMG har udtalt⁶⁸:

De ændrede transfer pricing regler har forøget den administrative byrde i mange virksomheder. Tidligere har mange virksomheder været tilbageholdende med at udarbejde den fulde transfer pricing dokumentation årligt og inden selvangivelsesfristen. Men med virkning for regnskabsåret 2018 skal der udarbejdes en fuld dokumentation før fristen for indlevering af selvangivelsen.

Konsulentselskaber råder skatteyderne til at have fokus på TP-dokumentationen, og sørge for at den er fyldestgørende. KPMG ligger vægt på tidligere praksis, hvor TP-dokumentationen blev færdiggjort ved TP-kontrol. Den skattepligtige har en frist på minimum 60 dage til at indsende TP-dokumentationen. Førhen har skattespecialister anset det for muligt at inddrage de 60 dage til at færdiggøre TP-dokumentationen. Det er ikke længere muligt at grundlaget for dokumentationen er til stede ved selvangivelsesfristen, da det af bestemmelsen er blevet præciseret, at den skal være færdigudarbejdet på selvangivelsesfristen.

Der vil være en forøget administrativ byrde for de skatteydere, der er omfattet af oplysnings- og dokumentationspligten for indkomståret 2018, der skal være færdigudarbejdet senest d. 1. juli.

Samtidig finder det tredje trin af dokumentationskrav stadig anvendelse. Denne frist er en sikkerhed for skatteyderne, at de ved en klagesag har mulighed for at påvirke et skøn foretaget af Skattestyrelsen, som bliver anset for at være berettiget.

⁶⁸ KPMG, Microsoft vinder principiel skattesag om transfer pricing i Højesteret

Denne praksis stiller skatteydere, der ikke har indgivet alle oplysninger tilgængeligt på ansættelsestidspunktet fordelagtigt. Skatteyder kan muligvis ved klagesag få nedsat TP-forhøjelsen foretaget af Skattestyrelsen. Denne frist efter ansættelsestidspunktet gør det ikke attraktivt for skatteyderne at opfylde dokumentationskravet, når tilbageholdelse af informationer kan fører til henlæggelse, eller ved en skønsmæssig ansættelse kan denne nedsættes ved klagesagen.

Litteraturliste

Bøger

Litteratur

Henvisning

Michelsen, A., m.fl. International skatteret (4. udgave) Karnov Group. 2017

Michelsen, m.fl. 2017

Munk-Hansen, Carsten. Retsvidenskabsteori. Djøf Forlaget. 2018

Munk-Hansen, 2018

Wittendorff, J. Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret. Thomson Reuters (2009)

Wittendorff, 2009

Wittendorff, J, Transfer Pricing (2. udgave). Karnov Group (2018)

Wittendorff, 2018

Praksis

SKM2012.92.HR

SKM2019.136.HR

SKM2018.416.ØLR

SKM2014.53.LSR

SKM2017.115.LSR

SKM2018.62.LSR

SKM2018.173.LSR

SKM2018.510.LSR

Sag nr. 75/2018

Love, Bekendtgørelser og andre lovtekster

Love

Lov nr. 91 af 25. februar 1998 – Skattekontrolløven (historisk)

Lov nr. 408 af 1. juni 2005 – Lov om ændring af Skattekontolloven (historisk)

LBK nr. 819 af 27/06/2011 – Skattekontrolløven (historisk)

Lov nr. 1162 af 1. september 2016 - Ligningsloven

Lov nr. 1535 af 19/12/2017 – Skattekontrolløven (gældende)

Bekendtgørelser

BEK Nr. 42 af 24. januar 2006 om transfer pricing dokumentationspligten

BEK Nr. 401 af 28. april 2016 om dokumentation af prisfastsættelse af kontrollerede transaktioner

BEK nr. 1297 af 31. oktober 2018 om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner

The Organisation for Economic Cooperation and Development

OECD's Modeloverenskomst

OECD's Transfer Pricing Guidelines version 2010 & 2017

Anden Litteratur

Juridisk Vejledning, C.D.11, Version 3.2

Juridisk Vejledning, C.D.11, Version 1.6

1997/1 LSF 84, Forslag til lov om ændring af skattekontrolloven

<https://www.retsinformation.dk/eli/ft/199712K00084>

Høringssvar til revisorerklæring i visse transfer pricing sager, Høringsportalen

<https://hoeringsportalen.dk/Hearing/Details/16335>

Advokatrådets Høringssvar over udkast til forslag til Skattekontrolloven

<https://www.ft.dk/samling/20171/lovforslag/L13/bilag/1/1797655.pdf>

Skattestyrelsens TP-Redegørelse 2017, 23.08.2018

<https://www.ft.dk/samling/20171/almdel/SAU/bilag/273/1936715.pdf>

Skatteministeriet, L120 (Folketingsåret 2004-05, 2. samling)

<https://www.skm.dk/love/lovforslag/tidligere-aar/2004-05/l120>

Skatteministeriet J. nr. 16-0161532, Forslag til Skattekontollov

[https://prodstoragehoeringspo.blob.core.windows.net/f71d019c-bf7a-4c3c-b791-6d4dd3020696/Udkast%20til%20skattekontollov%20\[DOK168917061\].pdf](https://prodstoragehoeringspo.blob.core.windows.net/f71d019c-bf7a-4c3c-b791-6d4dd3020696/Udkast%20til%20skattekontollov%20[DOK168917061].pdf)

SKAT, Appellerede sager fra LSR og SANST, besøgt d. 16.04.2019

<https://www.skat.dk/skat.aspx?oid=4744>

SKATs indsats på TP-området

Beretning nr. 21/2013 om SKATs indsats på transfer pricing-området – Folketinget Rigsrevisionen, besøgt d. 03.03.2019

<http://www.rigsrevisionen.dk/publikationer/2014/212013/>

RN 1106/17, besøgt d. 03.03.2019

<http://www.rigsrevisionen.dk/publikationer/2014/212013/110617/>

RN 1104/18, besøgt d. 03.03.2019

<http://www.rigsrevisionen.dk/publikationer/2014/212013/1104-18/>

Artikler

Politikken, Ny skatteminister letter presset på store selskaber

<https://politiken.dk/cci/art5002806/Ny-skatteminister-letter-preset-p%C3%A5-store-selskaber>

PWC, Samtidigesskrav ved TP-dokumentation (nye TP-regler), 14.12.2017

<https://www.pwc.dk/da/artikler/2017/12/samtidigesskrav-ved-tp-dokumentation-nye-tp-regler.html>

EY, OECD BEPS

<https://www.ey.com/dk/da/industries/real-estate/ey-artikel-20160204-oecd-beps-ogsaa-relevant-for-den-internationale-ejdomsinvestor>

KPMG, Microsoft vinder principiel skattesag om transfer pricing i Højesteret, 31.01.2019

<https://home.kpmg/content/dam/kpmg/dk/pdf/Acor/2019/Tax%20Matters%20-%20Microsoft%20vinder%20skattesag.pdf>

BDO, Depechen artikel: Højesterets dom i Microsofts danske transfer pricing-sag

<https://www.bdo.dk/da-dk/faglig-info/depechen/depechen-artikler-2019/hoejesterets-dom-i-microsofts-danske-transfer-pricing-sag>

Børsen, skatteministeriet taber principiel sag mod Microsoft

https://borsen.dk/nyheder/generelt/artikel/1/376146/skatteministeriet_taber_principiel_sag_mod_microsoft.html?query=organisationer:%22Højesteret%22&saveagent=1

Figur og bilagsoversigt

Figurer

Side	Nr.	Titel
14	1	Selskabets dokumentationskrav i henhold til bestemmelserne
16	2	TP-dokumentationspligten i SKL § 39, stk. 1 illustreret
18	3	Dokumentationspligtens historiske udvikling
21	4	Kendelser i periode 2010-2016 med indkomstforhøjelser og -nedsættelser
23	5	Forskel på historiske SKL § 3B stk. 5 og gældende SKL § 39
25	6	Gennemførte TP-forhøjelser i perioden 2003-2017
34	7	Oversigt over Højesteretsdommens forløb
35	8	Skattestyrelsens indkomstforhøjelse ved Højesteretsdommen
46	9	Oversigt over forløb ved SKM2018.510.LSR
53	10	Oversigt over forløb ved SKM2019.207.LSR

Bilag

Bilag 1 – Bilag til oplysningsskemaet om kontrollerede transaktioner, jf. skattekontrollovens § 37

Bilag 2 – BEK nr. 1297 af 31/10/2018 om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner

Bilag 3 – SR.2019.0042, Nielsen, Troels K. Skatteyder vinder principiel TP-sag vedr. nedlukningsomkostninger, PWC

Bilag 4 – PWC, Samtidigesskrav ved TP-dokumentation (nye TP-regler)

Skærmpoint med anslag

Ordoptælling

Statistik:

Sider 75
Ord 19.345
Tegn (uden mellemrum) 123.821
Tegn (med mellemrum) 143.297
Afsnit 787
Linjer 2.060

☒ Medtag fodnoter og slutnoter

Luk