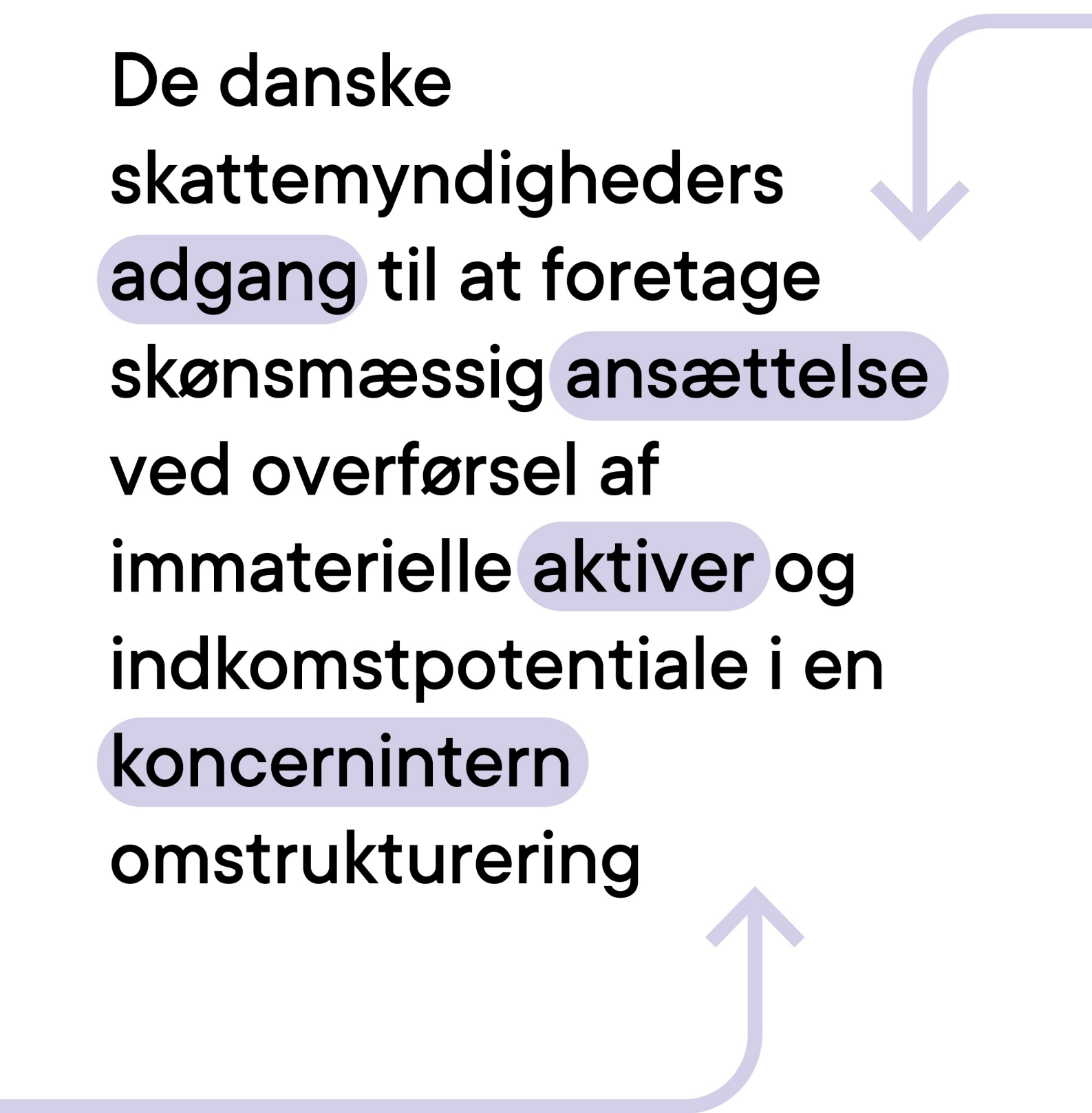


De danske
skattemyndigheders
adgang til at foretage
skønsmæssig ansættelse
ved overførsel af
immaterielle aktiver og
indkomspotentiale i en
koncernintern
omstrukturering



Emil Waldorf Christensen
Jacob Musaeus Nielsen

Vejleder Erik Andresen



AALBORG
UNIVERSITET

Abstract

The purpose of the dissertation is to examine the Danish tax authorities' access to make discretionary assessments. There will be a particular focus on discretionary assessments in the case of internal business restructuring of the Group which results in a transaction of intangible assets, including profit potential. This is being investigated since several billion USD are lost each year due to tax evasion by international companies.

The Danish Supreme Court has ruled on questions regarding the tax authorities' right to make discretionary assessments. In this case, the Danish tax authorities have largely failed to lift the burden of proof sufficiently, which is why several of these cases have been won by the companies.

For the income year 2021, an amendment was introduced in the Tax Control Act, which states that companies which are automatically obligated to document, also must submit the relevant documentation in an extension of the annual accounts.

To examine the Danish tax authorities' access to discretionary assessments, this dissertation analyzes the changes in Transfer Pricing Guidelines between 2010 and 2022. Subsequently, Chapter 9 Transfer Pricing Guidelines from 2022 have been examined, as this chapter provides guidance on the internal restructuring of the Group and when compensation should be made.

Afterwards, the dissertation examines the sanction possibilities that exist if companies have not submitted adequate documentation, with a specific focus on discretionary assessments. To support this, case law has been incorporated in the form of three Supreme Court judgments, SKM2019.136.HR, SKM2020.303.HR and SKM2021.251.HR. In extension of the judgments, it has been examined which differences apply between the current law in force and applicable law at the time.

The result of the examination of the legislation, Transfer Pricing Guideline and the court decisions have been used to carry out an analysis of a judgment by the National Tax Court, SKM2020.387.LSR regarding the income year of 2010. Here it was examined whether the outcome of the judgment had been changed if it was decided according to applicable law.

At the end of the dissertation, the results from the previous chapters are gathered in the conclusion. It can be concluded that it is important for the Danish tax authorities to have an increased focus on the actual circumstances when examining the possibilities to perform a discretionary assessment when a transaction within a business restructuring occurs. Several tools have been implemented in the Transfer Pricing Guidelines 2022, including the 6-step analysis and the DEMPE functions to support this. Regarding the analysis of the National Tax Court judgment, it was concluded that the judgment would have had another outcome, if applicable law and the Transfer Pricing Guidelines 2022 would have been used.

Indholdsfortegnelse

Indledning	1
Problemformulering	2
Afgrænsning	3
Metode	4
Kapitel 1 Armslængdeprincippet	6
1.1. Hvad er armslængdeprincippet?	6
1.2. Ændringer i TPG 2022 kapitel 1	7
1.2.1. Sammenlignelighedsanalysen	7
1.2.1.1. De fem sammenlignelighedsfaktorer	8
1.2.1.2. Ændringerne ved de fem sammenlignelighedsfaktorer	10
1.3. Delkonklusion	11
Kapitel 2 Immaterielle aktiver	12
2.1. Hvad er et immaterielt aktiv?	12
2.1.1. Positiv afgrænsning af immaterielle aktiver	14
2.1.2. Negativ afgrænsning af immaterielle aktiver	15
2.2. Væsentligste ændringer ved immaterielle aktiver i TPG 2022	16
2.3.1. DEMPE-funktioner	16
2.3.2. 6-trins-analysen	18
2.3.3. Ændringernes betydning	21
2.4. Delkonklusion	21
Kapitel 3 Koncerninterne omstruktureringer	23
3.1. Hvad er en koncernintern omstrukturering?	23
3.1.1. Dokumentation ved koncerninterne omstruktureringer	24
3.2. Transaktioner ved koncerninterne omstruktureringer	24
3.2.1. Kompensation på baggrund af den koncerninterne omstrukturering	28
3.2.1.1. Overførsel af immaterielle aktiver	28
3.3. Delkonklusion	29
Kapitel 4 Skønsmæssig ansættelse	31
4.1. Skattemyndighedernes sanktionsmuligheder ved manglende dokumentation	31
4.1.1. Udstedelse af bøder	32
4.1.2. Udstedelse af tvangsbøder	33
4.1.3. Skønsmæssig ansættelse af indkomsten	33
4.1.4. Påkræve revisorerklæring	33
4.2. Udvalgte Højesteretsdomme om skønsmæssig ansættelse	34

4.2.1. SKM2019.136.HR – Microsoft-dommen	35
4.2.2. SKM2020.303.HR – Adecco-dommen	37
4.2.3. SKM2021.251.HR – Tetra Pak-dommen	39
4.3. Skønsmæssig ansættelse efter gældende ret	42
4.3.1. Dokumentation efter SKL § 39	43
4.3.1.1 Rettidig indgivelse af dokumentation	44
4.3.1.2. Fyldestgørende dokumentation	45
4.3.1.2.1. Krav til dokumentationen fastsat ved lov	45
4.3.1.2.2. Krav til dokumentationen fastlagt i praksis	47
4.4. Ændringer i Skattekontrolløven om skønsmæssig ansættelse	50
4.4.1. Skattekontrolløven gældende til og med indkomståret 2017	51
4.4.2. Skattekontrolløven 2017 vedrørende indkomstårene 2018-2020	53
4.4.3. Gældende Skattekontrolløve fra indkomståret 2021	55
4.4.4. Ændringernes betydning for skønsmæssig ansættelse efter nuværende lovgivning	57
4.5. Højesterets fremgangsmåde ved skønsmæssig ansættelse	58
4.5.1. Illustration af fremgangsmåden ved vurderingen af skønsmæssig ansættelse	60
4.6. Delkonklusion	61
Kapitel 5 Analyse af SKM2020.387.LSR efter gældende ret og TPG 2022	65
5.1 De faktiske omstændigheder i SKM2020.387.LSR	65
5.1.1. Aflønning, funktioner og risici før og efter den koncerninterne omstrukturering	68
5.2. Parternes anbringender i SKM2020.387.LSR	71
5.2.1. Fremhævede anbringender fra SKAT i dommen	71
5.2.2. Fremhævede anbringender fra H1 DK i dommen	73
5.3. Skattemyndighedernes adgang til at foretage skønsmæssig ansættelse efter gældende ret og TPG 2022	75
5.3.1. Har selskabet foretaget en kontrolleret transaktion, jf. SKL §§ 38 og 40 stk. 1, jf. SKL § 46?	76
5.3.2. Har selskabet rettidigt indgivet dokumentation, jf. SKL § 39, stk. 3?	79
5.3.3. Kan dokumentationen anses som værende fyldestgørende, jf. SKL § 39, jf. SKL § 46?	79
5.3.4. Hvem har herefter bevisbyrden og kan bevisbyrden anses som løftet?	81
5.4. Resultat af SKM2020.387.LSR ved anvendelse af TPG 2010 eller TPG 2022	83
5.5. Delkonklusion	83
Konklusion	85
Perspektivering	88
Litteraturliste	92
Bilag 1 Oversigt over ændringer i SKL	96
Bilag 2 Oversigt over figurer	97
Bilag 3 Skærmprents af antal anslag i afhandlingen	98

Indledning

Antallet af lande, der indfører regler om Transfer Pricing-dokumentation, har været stigende de sidste 20 år. Det vurderes af OECD, at 240 milliarder USD hvert år går tabt på grund af internationale selskabers skatteunddragelse. Ifølge OECD har 141 lande tilsluttet sig projektet Base erosion and profit shifting (BEPS), hvor landene samarbejder om at undgå skatteunddragelse, forstærke samspillet af internationale skatteregler og sikre et mere transparent skattesystem.¹

Hvor selskabernes samlede aktivpulje tidligere primært bestod af fysiske aktiver, udgør selskabernes immaterielle aktiver nu den primære andel af selskabernes værdi. For selskaberne omfattet af det amerikanske S&P 500 aktieindeks, der indeholder over 500 store børsnoterede amerikanske selskaber, er immaterielle aktiver gået fra at udgøre 17 % af selskabernes markedsværdi i 1975 til 90 % i 2020.²

Modsat et fysisk aktiv er immaterielle aktiver forholdsvis simple at flytte. I forbindelse med en koncernintern omstrukturering kan der overføres immaterielle aktiver, hvilket kan medføre, at indkomspotentiale flyttes til udlandet, hvorfor de danske skattemyndigheder derfor skal sikre, at der foretages exitbeskatning.

De danske domstole har i flere sager vedrørende Transfer Pricing taget stilling til spørgsmålet om skattemyndighedernes forhøjelser af selskabernes indkomst. Sagerne er omkostningstunge og er forbundet med lange sagsbehandlingstider. Skattemyndighedernes forhøjelser drejer sig ofte om store summer, hvilket understreger nødvendigheden af skattemyndighedernes behov for at undersøge selskabernes koncerninterne transaktioner og sikre, at disse gennemføres i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Resultaterne ved domstolene er blandede, men går overvejende til fordel for selskaberne og imod skattemyndighederne.

Fra indkomståret 2021 blev der foretaget en ændring af Skattekontrolloven, hvorefter fuld dokumentationspligtige selskaber skal indgive dokumentationen automatisk i forlængelse med indgivelse af regnskabet.

¹ OECD, BEPS, about, What is BEPS?

² OCEAN TOMO, a part of J.S. HELD, INTAGIBLE ASSET MARKET VALUE STUDY, 2020

Problemformulering

Afhandlingens formål er at afdække retstilstanden vedrørende skattemyndighedernes skønsmæssig ansættelse i forbindelse med en koncernintern omstrukturering, hvor der overføres immaterielle aktiver. Dette gøres ved at undersøge de relevante forhold og besvare følgende problemformulering:

Hvordan sikrer de danske skattemyndigheder, ved anvendelsen af gældende ret, at forudsætningerne er opfyldt for, at der kan foretages skønsmæssig ansættelse for transaktioner, hvori der overføres immaterielle aktiver, herunder indkomst-potentiale, mellem koncernforbundne selskaber, i forbindelse med en koncern-intern omstrukturering, hvor selskabet ikke anser, at der er foretaget en transaktion?

Til at besvare ovenstående problemformulering er der udarbejdet følgende problemstillinger, som vil besvares i afhandlingens kapitler:

- ◆ Hvilke væsentlige ændringer er foretaget i kapitel 1 i OECD TPG 2010 til TPG 2022, som kan have påvirket anvendelsen af armslængdeprincippet?
- ◆ Hvilke væsentlige ændringer er foretaget i kapitel 6 om immaterielle aktiver i TPG 2010 til TPG 2022, og hvilken betydning har ændringerne for skattemyndighedernes behandling af immaterielle aktiver?
- ◆ Hvornår er der foretaget en koncernintern omstrukturering, og hvilke betingelser skal være opfyldt for, at omstruktureringen anses for at være foretaget på armslængdevilkår?
- ◆ Hvornår kan skattemyndighederne anvende skønsmæssig ansættelse, og hvilken betydning har ændringerne af Skattekontrolloven for skattemyndighedernes adgang til at foretage skønsmæssig ansættelse?

Afgrænsning

Med henblik på at kunne målrette afhandlingens fokus, afgrænses der fra en række emner, for at kunne foretage en fyldestgørende besvarelse af problemformuleringen indenfor de formelle rammer, som afhandlingen skal overholde.

Skattemyndighedernes adgang til at foretage skønsmæssig ansættelse kan også vedrøre fysiske personer. Der fokuseres i denne afhandling på skønsmæssig ansættelse efter Skattekontrollovens (SKL) kapitel 4 om Transfer Pricing.

Der tages udgangspunkt i skattepligtige, der er koncernforbundne med en juridisk person, jf. Ligningslovens (LL) § 2, stk. 1, nr. 3. Der vil således ikke undersøges forhold for andre skattepligtige nævnt i LL § 2, stk. 1. Hertil vil der være fokus på fuldt dokumentationspligtige, jf. SKL § 38. Reglerne for begrænset dokumentationspligtige efter SKL § 40 vil kun behandles overfladisk for at tydeliggøre forskellene i forhold til fuldt dokumentationspligtige selskaber og for at undersøge de overordnede regler om skattemyndighedernes sanktionsmuligheder vedrørende dokumentation.

Vurderingen af, om en transaktion overholder armslængdeprincippet, vil ikke blive behandlet. Vurderingen vil være relevant, efter det er fastlagt, om skattemyndighederne har adgang til at foretage skønsmæssig ansættelse for at undersøge, om transaktionen dernæst er i overensstemmelse med armslængdeprincippet. TP-metoderne til at foretage prisfastsættelse ved vurdering af overholdelse af armslængdeprincippet vil heller ikke blive gennemgået.

I forlængelse af vurderingen af, om en transaktion overholder armslængdeprincippet, vil der ikke fokuseres på værdiansættelse, navnlig af immaterielle aktiver. Der findes en række forskellige metoder til at værdiansætte immaterielle aktiver. Hvis disse skulle behandles, ville det medføre, at afhandlingen ikke vil kunne holdes indenfor de formelle rammer.

I afhandlingen anvendes OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022 og 2010 (herefter TPG 2022 og TPG 2010). Der afgrænses fra at anvende andre kapitler i TPG end kapitel 1, 6 og 9. Dette gælder for både TPG 2010 og 2022.

I TPG 2022 kapitel 1 og 6 er der foretaget flere tilføjelser end de behandlede i denne afhandlings kapitel 1 og 2. Der er foretaget en konkret vurdering, hvorefter de væsentligste ændringer er blevet behandlet. Emner der vil være relevante for at besvare problemstillingerne har måtte udgå, for at

kunne overholde de formelle regler om anslag. I TPG 2022 kapitel 1 er der tale om konkrete tilføjelser af emner, der kan påvirke armslængdevurderingen. Der er herunder tale om lokationsbesparelser og andre lokale funktioner, samlet arbejdsstyrke og koncernsynergi. Vedrørende TPG 2022 kapitel 6 er der tale om en væsentlig tilføjelse vedrørende hard-to-value intangibles, der omhandler skattemyndighedernes adgang til at anvende de faktiske resultater ved værdiansættelsen af immaterielle aktiver af særlig karakter.

Metode

I dette afsnit præsenteres de metodiske overvejelser, som udgør grundlaget for besvarelsen af problemformuleringen. Afsnittet har til formål at præsentere, hvordan retskilder og litteratur er anvendt i afhandlingen.

I denne afhandling anvendes den retsdogmatiske metode. Formålet med den retsdogmatiske metode er at beskrive og analysere gældende ret og derved afdække retstilstanden.³ Dette gøres ved at fastlægge og systematisere retsregler og principper.

Den retsdogmatiske metode anvendes i denne afhandling til at foretage en fyldestgørende besvarelse af problemstillingerne, der skal danne grundlag for en samlet besvarelse af problemformuleringen.

Anvendelsen af gældende ret kommer til udtryk ved inddragelsen af nugældende lovgivning, navnlig SKL Kapitel 4 om Transfer Pricing, samt tilhørende forarbejder. For at afdække retstilstanden anses det at have været nødvendigt at inddrage tidligere versioner af SKL for at undersøge, på hvilken baggrund relevant praksis blev til. I forlængelse af retstilstanden af SKL kapitel 4 er udstedt BEK nr. 1297 af 31/10/2018 om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner (Bkg. om TP-dok.), som ligeledes vil inddrages for at afdække retstilstanden. Til yderligere forståelse af SKL inddrages tre Højesteretsdomme. Inddragelsen af dommene vil afhænge af hver deres relevans, samt i hvilket omfang Højesteret afgjorde principielle spørgsmål. Højesteretsdommene er udvalgt som praksis for den højest mulige retskildeværdi.

³ Munk-hansen 204 f.

Som bidrag til besvarelsen af problemstillingerne anvendes den juridiske vejledning (DJV). DJV har cirkulærestatus og er et udtryk for skattemyndighedernes forståelse af gældende praksis.

I afhandlingen anvendes også to forskellige udgaver af TPG, herunder TPG 2010 og TPG 2022. For at understrege retskildeværdien heraf henvises til lovforslaget til nugældende SKL, hvor der heri henvises til principperne i disse guidelines.⁴ Højesteret har ligeledes inddraget TPG i Tetra Pak-dommen.⁵ TPG anses derfor for at være et væsentligt forståelsesbidrag ved TP-relaterede emner. TPG anvendes til at besvare problemstillingerne, hvor det findes relevant, og desuden agere som et betydningsfuldt fortolkningsbidrag.

Der vil i et mindre omfang være henvist til juridiske artikler. Disse artikler har bidraget til forståelse af dommene og dokumentationen. Juridisk litteratur er udtryk for forfatterens forståelse og synspunkt, hvorfor disse er anvendt med kritisk syn.

I form af indsamling af love, bekendtgørelser, forarbejder og juridiske artikler er anvendt Karnov.

Afhandlingen er bygget op ud fra de tidligere anførte problemstillinger. I kapitel 1 og 2 foretages en sammenligning af TPG 2010 og 2022 med henblik på at afdække forskelle, der kan have haft betydning for anvendelsen af armslængdeprincippet og behandlingen af immaterielle aktiver. I afhandlingens kapitel 3 anvendes TPG 2022 med henblik på at afdække, hvornår der i forbindelse med en omstrukturering er forekommet en transaktion. Dette gøres ved at opstille en vejledning, som skattemyndighederne vil følge med henblik på at afklare dette spørgsmål.

I kapitel 4 afdækkes gældende ret ved SKL. Dette gøres ved at foretage en indholdsmæssig analyse af de pågældende bestemmelser samt inddrage praksis, i form af Højesteretsdomme. Eftersom praksis vedrører andre indkomstår, end den nuværende SKL gælder for, vil der være en inddragelse af tidligere versioner af SKL. På baggrund heraf opstilles en tringuide med tilhørende illustration, som Højesteret anvender i dommene, suppleret med gældende ret.

Til sidst vil der i kapitel 5 anvendes relevante undersøgelser fra de foregående kapitler med henblik på at analysere, hvordan en udvalgt LSR-dom, ville have været afgjort, såfremt der skulle træffes afgørelse efter gældende ret og TPG 2022.

⁴ LFF 2020-10-07 nr 28, afsnit 2.3.2. Den forslåede ordning

⁵ Karnov, SKM2021.251.HR, Tetra Pak-dommen, s. 104 PDF-version

Kapitel 1 Armslængdeprincippet

TPG anvendes som forståelsesbidrag af selskaber, skattemyndighederne og domstolene til vurdering af TP-forhold. Armslængdeprincippet er kernen i TP, hvorfor det er væsentligt at undersøge eventuelle ændringer i kapitel 1 vedrørende vurderingen af armslængdeprincippet. I dette kapitel besvares følgende problemstilling:

Hvilke væsentlige ændringer er foretaget i kapitel 1 i OECD TPG 2010 til TPG 2022, som kan have påvirket anvendelsen af armslængdeprincippet?

For at besvare problemstillingen vil det først fastlægges, hvad armslængdeprincippet er, hvorefter der foretages en undersøgelse af ændringerne i TPG 2010 og TPG 2022 kapitel 1. Der vil indgå elementer, som er grundlæggende for forståelsen af de senere kapitler, herunder sammenlignelighedsanalysen. Der vil derfor være henvisninger til emner, der undersøges mere dybdegående i senere kapitler.

1.1. Hvad er armslængdeprincippet?

Når uafhængige parter indgår transaktioner, reguleres prisen af markedet. Når der derimod er tale om koncernforbundne selskaber, kan interessen i at opnå en skattemæssig fordel påvirke priser og vilkår mellem parterne. Armslængdeprincippet angår, at koncernforbundne selskaber skal anvende samme priser og vilkår i kontrollerede transaktioner, som uafhængige parter ville have gjort under tilsvarende omstændigheder, jf. LL § 2, stk. 1, og OECD MDBO, art. 9. Af LL § 2, stk. 1, fremgår:⁶

”LL § 2, stk. 1

Skattepligtige,

[...]

skal ved opgørelsen af den skatte- eller udlodningspligtige indkomst anvende priser og

vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med ovennævnte parter i nr. 1-6

⁶ Karnov, LBKG 2021-08-17 nr. 1735

(kontrollerede transaktioner) i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter.”

Der er ingen grænse for hvilke typer af transaktioner, der er omfattet, jf. ordlyden “[...] handelsmæssige eller økonomiske transaktioner [...]”. Såfremt priser og vilkår mellem de koncernforbundne selskaber ikke er indgået i overensstemmelse med armslængdeprincippet, kan skattemyndighederne korrigere transaktionen. Herefter vil den retmæssige indtjening tildeles det retmæssige selskab, og beskatningen vil som følge heraf tilgå det land, hvor selskabet er hjemmehørende. Selskaberne skal indgive dokumentation til skattemyndighederne, der skal kunne danne grundlag for en vurdering af, om transaktionerne er indgået på armslængde, jf. SKL § 39, stk. 1. Dette vil undersøges nærmere i afhandlingens kapitel 4.

Ved fastlæggelsen af armslængdeprincippet anvendes separat enhed-tilgangen, transaktionen skal derfor være til fordel for alle de involverede selskaber.

1.2. Ændringer i TPG 2022 kapitel 1

Fra TPG 2010 til TPG 2022 er der foretaget omfangsrige tilføjelser og ændringer. I følgende afsnit vil de væsentligste ændringer undersøges, der er relevante for at foretage en armslængdevurdering, navnlig i form af sammenlignelighedsanalysens fem sammenlignelighedsfaktorer.

1.2.1. Sammenlignelighedsanalysen

Sammenlignelighedsanalysen er kerneelementet ved vurderingen af, om en transaktion er indgået på armslængde. Her sammenlignes priser og vilkår i den kontrollerede transaktion, med hvad uafhængige parter ville have aftalt under tilsvarende omstændigheder. Der er to hovedelementer i sammenlignelighedsanalysen:⁷

1. Identificering og fastlæggelse af relationen mellem de forbundne selskaber samt betingelser og økonomiske omstændigheder i den pågældende kontrollerede transaktion.
2. Sammenligning af betingelser og økonomiske omstændigheder som ville have været indgået mellem uafhængige parter.

⁷ TPG 2022, 1.33

Det bemærkes, at skattemyndighederne anvender en lang række trin til at udfærdige sammenlignelighedsanalysen. I de indledende trin vil skattemyndighederne fastlægge den tidsmæssige periode og de branchemæssige omstændigheder for transaktionen, hvorefter de fem sammenlignelighedsfaktorer for den kontrollerede transaktion undersøges nærmere. Efterfølgende vil skattemyndighederne finde sammenlignelige ukontrollerede transaktioner og foretage en vurdering af, om den kontrollerede transaktion er indgået på armslængde.

1.2.1.1. De fem sammenlignelighedsfaktorer

Til at kortlægge økonomiske omstændigheder anvendes fem sammenlignelighedsfaktorer, som herefter sammenholdes for at afdække forskelle mellem forbundne og uafhængige parter.⁸ Disse er herunder oplistet og vil blive gennemgået i det følgende:

- ◆ De kontraktmæssige vilkår for transaktionen
- ◆ Funktionsanalysen
- ◆ Produktets egenskaber
- ◆ Økonomiske omstændigheder
- ◆ Forretningsstrategi

Trin 1: De kontraktmæssige vilkår for transaktionen

Kontrakten er udgangspunktet for undersøgelsen af de økonomiske omstændigheder. Kontrakten afspejler parternes hensigt ved udførelsen af transaktionen. Her undersøges kontraktens indhold for at afdække parternes aftale om fordeling af ansvar, forpligtelser, rettigheder, risici og den fastsatte pris.⁹

Det er hertil vigtigt at understrege, at kontrakten alene er udgangspunktet. I de følgende punkter undersøges parternes faktiske adfærd nærmere.

Trin 2: Funktionsanalysen

Funktionsanalysen har til formål at identificere de faktisk udførte funktioner, anvendte aktiver og påtaget risici.¹⁰ Hvis transaktionen kræver særlig kapacitet i form af et specielt produktionsanlæg

⁸ TPG 2022, 1.36

⁹ TPG 2022, 1.42

¹⁰ TPG 2022, 1.51

og dertilhørende specialiserede medarbejdere med kompetencer til at drive dette anlæg, kan der være færre tilgængelige alternativer.

For undersøgelsen af faktisk påtaget risici foretages en risikoanalyse – også kaldet 6-trins-analysen. Der henvises her til afsnit 2.3.2., hvor 6-trins-analysen bliver gennemgået med fokus på fordeling af faktiske risici ved immaterielle aktiver.

Trin 3: Produktets egenskaber

For at kunne finde sammenlignelige transaktioner er det vigtigt at afgrænse typen af produktet. Det pågældende produkt, herunder i form af tjenesteydelser, varer eller immaterielle aktiver, kan have forskellige karakteristika i form af blandt andet kvalitet og tilgængelighed.¹¹

For immaterielle aktiver er der flere særlige omstændigheder, der skal fastlægges. Først og fremmest hvorvidt der er tale om en overførsel af et egentligt immaterielt aktiv, herunder hvilken type, eller om der er tale om rettigheder tilknyttet anvendelsen af et immaterielt aktiv.

De særlige karakteristika ved immaterielle aktiver kan blandt andet være en eksklusiv geografisk ret til at sælge et licenseret produkt og licensens tidsmæssige varighed, den tidsmæssige beskyttelse af det immaterielle aktiv, udviklingsstadiet og om erhververen vil have retten til fremtidige forbedringer.¹²

Trin 4: Økonomiske omstændigheder

De økonomiske omstændigheder kan for tilsvarende produkter afvige efter det pågældende marked. Dette kan være på grund af markedets geografiske placering, omfanget af konkurrence mellem udbydere, efterspørgslen for produktet og statslig regulering.¹³ Det er derfor vigtigt at identificere de økonomiske omstændigheder, da disse kan påvirke prisen, alt efter hvilket marked der er tale om. Et tilsvarende produkt kan derfor være billigere i et andet land grundet markedsmæssige forhold.

Trin 5: Forretningsstrategi

Et eksempel på, at en forretningsstrategi kan påvirke prisen for en transaktion, er ved markedspenetrering. Her kan et selskab have interesse i at komme ind på et nyt marked, hvilket kan med-

¹¹ TPG 2022, 1.127

¹² TPG 2022, 6.116

¹³ TPG 2022, 1.130

føre, at selskabet sænker priserne for at være konkurrencedygtig, eller selskabet har høje opstartsomkostninger, der gør, at selskabets indtjening er lavere end konkurrenternes.¹⁴

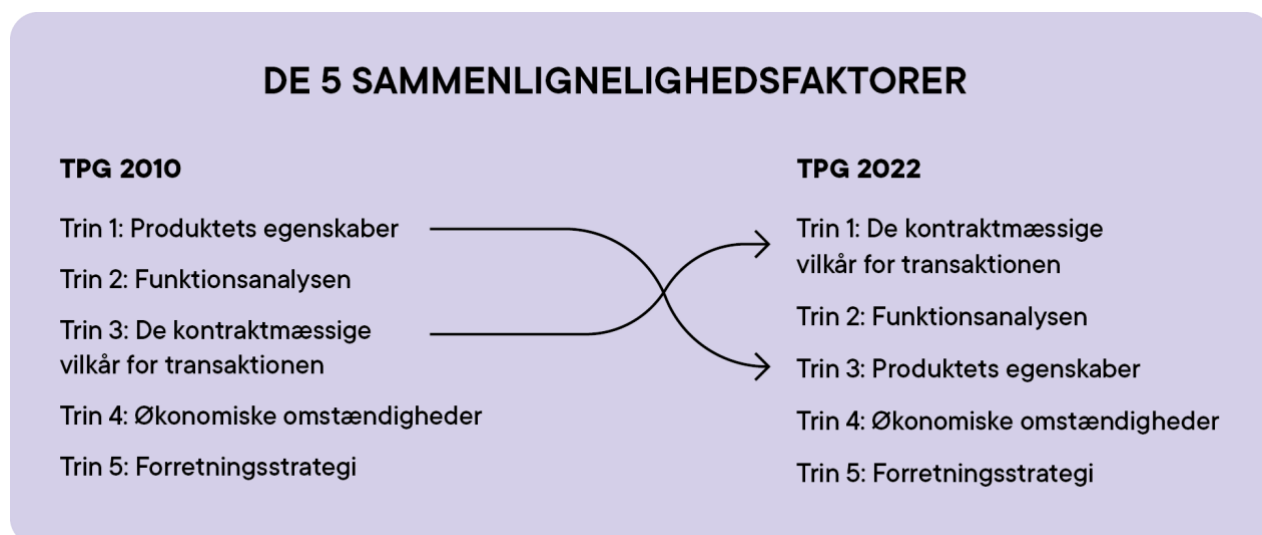
1.2.1.2. Ændringerne ved de fem sammenlignelighedsfaktorer

Den væsentligste ændring vedrørende de fem sammenlignelighedsfaktorer fra TPG 2010 til TPG 2022 er punkternes rækkefølge. Her er der flyttet rundt på punkterne om produkternes egenskaber og de kontraktmæssige vilkår for transaktionen. Dette er illustreret ved Figur 1.

Ændringerne anses at være begrundet i tydeliggørelsen af, at kontrakten alene er udgangspunktet for undersøgelsen af en transaktion. Kontrakten kan derved bidrage til forståelsen af transaktionen og de aftalte forhold mellem parterne, men kontrakten er ikke i sig selv en afgørende faktor som eksempelvis funktionsanalysen. Det er derimod parternes faktiske adfærd, der er det væsentlige at undersøge i transaktionen, herunder hvilke faktiske funktioner der er udført, anvendte aktiver og påtaget risici. Disse forhold kan muligvis være fastlagt kontraktuelt, men er således ikke retningsgivende for de faktiske omstændigheder.

Efter af have undersøgt de faktiske forhold kan kontrakten derimod anvendes til at vise, om der er overensstemmelse mellem, hvad parterne har aftalt og de faktiske omstændigheder, eller i hvilken grad de faktiske forhold afviger fra kontrakten.

Figur 1: Ændret rækkefølge af de fem sammenlignelighedsfaktorer fra TPG 2010 til TPG 2022



Kilde: Egen bearbejdelse på baggrund af TPG 2010 og TPG 2022 kapitel 1

¹⁴ TPG 2022, 1.135

1.3. Delkonklusion

Armslængdeprincippet er indført ved LL § 2, stk. 1, og OECD MDBO art. 9. Såfremt en kontrolleret transaktion ikke er indgået i overensstemmelse med armslængdeprincippet, kan skattemyndighederne korrigere transaktionen.

I TPG 2022 kapitel 1 er der kommet et forøget fokus på de faktiske omstændigheder. Dette viser sig ved de fem sammenlignelighedsfaktorer, hvor rækkefølgen er ændret, hvor de kontraktuelle forhold nu er udgangspunktet for undersøgelse. Dette understreger, at det væsentlige for undersøgelsen af transaktionen er parternes faktiske udførte funktioner, anvendte aktiver og påtaget risici.

Kapitel 2 Immaterielle aktiver

Værdien af immaterielle aktiver udgør en større og større andel af selskabernes samlede aktiver. Det er derfor væsentligt for både selskaberne og skattemyndighederne at have retningslinjer at navigere efter, eksempelvis ved fastlæggelse af ejerskabet af det immaterielle aktiv. I TPG er der ligeledes kommet øget fokus på immaterielle aktiver. Dette vil undersøges nærmere i indeværende kapitel ved at afdække de væsentligste ændringer i kapitel 6 fra TPG 2010 til TPG 2022. Kapitlet vil herefter besvare følgende problemstilling:

Hvilke væsentlige ændringer er foretaget i kapitel 6 om immaterielle aktiver i TPG 2010 til TPG 2022, og hvilken betydning har ændringerne for skattemyndighedernes behandling af immaterielle aktiver?

Før det kan undersøges, hvilke ændringer der har været, vil det fastlægges, hvad et immaterielt aktiv er i TP-henseende. Herefter vil ændringerne i kapitel 6 fra TPG 2010 til TPG 2022 undersøges, herunder DEMPE-funktionerne og 6-trins-analysen, som er tilføjelser til TPG 2022.

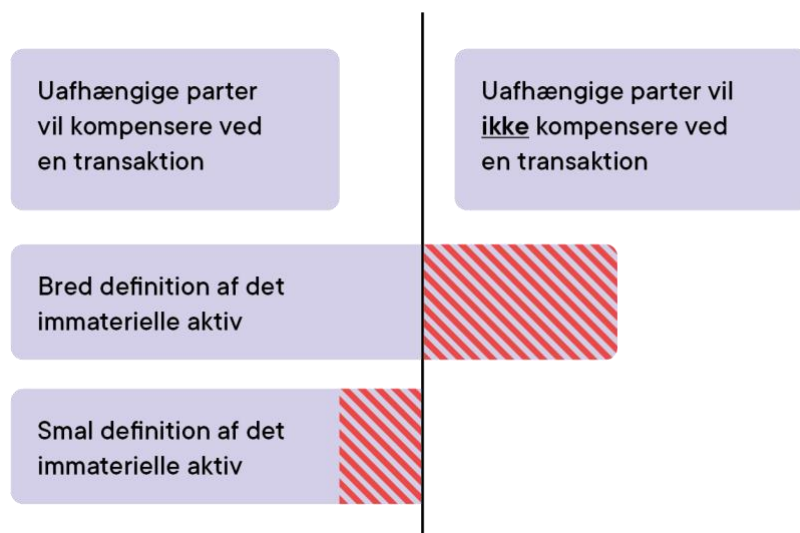
2.1. Hvad er et immaterielt aktiv?

Det er vigtigt at afgrænse, hvad et immaterielt aktiv er i TP-henseende. Hvis der anvendes en for bred definition, kan det resultere i, at der kompenseres uden at uafhængige parter ville have kompenseret for overførslen. Hvis der derimod anvendes en for smal definition, kan det medføre, at der ikke kompenseres ved en transaktion, hvor uafhængige parter ville have kompenseret.¹⁵ Dette er illustreret ved Figur 2. Her viser den stiplede linje skæringspunktet for, hvornår der vil eller ikke vil kompenseres ved en transaktion af et immaterielt aktiv mellem uafhængige parter. Ved anvendelsen af den smalle definition kan det immaterielle aktiv falde imellem grænsen, hvor der mellem uafhængige parter vil kompenseres. Dette er markeret med det skraverede felt ved den smalle definition på Figur 2. Hvis omvendt den brede definition anvendes, vil der i koncernen

¹⁵ TPG 2022, 6.5

kompenseres, selvom uafhængige parter ikke ville have kompenseret en sådan overførsel. Dette er skrueret ved den brede definition på Figur 2, der derved strækker sig udover grænsen.

Figur 2: Anvendelse af den brede eller smalle definition ved immaterielle aktiver



Kilde: Egen bearbejdelse på baggrund af TPG 2022 kapitel 6

I TPG adresserer ordet *immateriel* noget, der ikke er et fysisk eller finansielt aktiv, som kan ejes eller kontrolleres kommercielt, og som uafhængige parter ville have kompenseret ved anvendelse eller overførsel i tilsvarende situationer.¹⁶ Dette er illustreret ved Figur 3. Det fastslås derfor, at det afgørende for, hvad et immateriel aktiv er, afhænger af, hvad uafhængige parter ville have været enige om under tilsvarende omstændigheder og derimod ikke regnskabsmæssige eller juridiske definitioner.

Figur 3: Definition af et immaterielt aktiv TPG



Kilde: Egen bearbejdelse på baggrund af TPG 2022 kapitel 6

¹⁶ TPG 2022 6.6

Eftersom det principielt er, hvad uafhængige parter ville anse som immaterielle aktiver, der er afgørende for definitionen, er det ikke muligt at lave en udtømmende liste. Der findes imidlertid konkrete specifikationer, hvor det kan fastslås, hvorvidt der er tale, eller ikke er tale, om et immaterielt aktiv. Eksempler på disse vil blive gennemgået nedenfor.¹⁷

2.1.1. Positiv afgrænsning af immaterielle aktiver

Patent

Et patent er et juridisk bevis for retten til en opfindelse, der medfører eksklusiv anvendelse i et givent geografisk område i en begrænset tidsperiode. Ved at få udstedt et patent offentliggøres opfindelsen, men der vil samtidig være beskyttelse i form af det juridiske bevis. Ejeren af patentet kan selv udnytte retten til patentet ved at anvende det til produktion, sælge patentet eller udstede licenser til andre, der kan producere opfindelsen beskyttet af patentet.

Trademark

Et trademark kan være et navn, et symbol eller et logo. En samlet betegnelse kan være et *brand* hvor forskellige trademarks og tilhørende goodwill samles under samme paraply. Trademarks beskyttes ved registrering og er ikke begrænset tidsmæssigt på samme måde som et patent.

Goodwill

Der findes forskellige definitioner af goodwill. Regnskabsmæssigt defineres goodwill som et selskabs samlede værdi fratrukket summen af værdien af samtlige aktiver, herunder andre immaterielle aktiver. En anden definition er den forventede fremtidige indtjening fra eksisterende kunder. Den egentlige definition af goodwill er ved TP ikke relevant. Det væsentlige er her, om uafhængige parter ville karakterisere det pågældende immaterielle aktiv som goodwill, og kompensere herefter.

Know-how og forretningshemmeligheder

Know-how og forretningshemmeligheder registreres ikke. Her kan være tale om opskrifter, som ikke ønskes registreret under et patent, da der herved vil ske offentliggørelse. Som regel vil der være tale om erfaring i forhold til produktionsprocesser, der derved er tilknyttet medarbejdere. Derved kan processerne beskyttes ved at indgå hemmeligholdelseskontrakter med relevante medarbejdere.

¹⁷ TPG 2022, 6.18-6.31

Kontraktuelle rettigheder

Retten til udvinding af råstoffer samt kunde- og leverandørkontrakter omfattes også af immaterielle aktiver. Kontrakter indgået med kunder kan overføres i en koncern og er derved kontrollerbare.

Kundelister

Et selskabs liste over aktuelle og potentielle kunder kan også udgøre et immaterielt aktiv. Sådanne oversigter kan overføres internt i koncernen, og indsigten i sådanne kundelister vil typisk blive kompenseret mellem uafhængige parter. Det kan eksempelvis være i tilfælde af et samarbejde, hvor den ene part får indsigt i potentielle kunder og derved yder servicen, hvor parten med informationerne, får en procentdel af indtjeningen.

Licenser og andre begrænsede rettigheder til et immaterielt aktiv

Hvis et selskab erhverver en licens, der giver tilladelse til produktion og salg efter forskrifterne i et patent i en given periode, vil dette være et immaterielt aktiv. Sådanne licenser skal muligvis forlænges efter periodens udløb, hvis både den udstedende og den erhververende part er interesseret heri.

2.1.2. Negativ afgrænsning af immaterielle aktiver

I TPG opstilles også eksempler, som ikke anses at være immaterielle aktiver, navnlig koncernsynergi og særlige lokale markedsforhold. Disse kan imidlertid øge værdien af andre immaterielle aktiver gennem optimering af værdikæden, udbredelsen af know-how, samt forhøjelse fortjenesten, ved at forbrugerne har høj købekraft.

Koncernsynergi

Koncernsynergi anses ikke for at kunne ejes eller kontrolleres. Ved koncernsynergi forstås her stordriftsfordele, hvor processer, der er fælles for koncernen, optimeres som eksempelvis omkostningsbesparelser i form af bedre indkøbsmuligheder.

Særlige lokale markedsforhold

Særlige lokale markedsforhold kan betegnes som de forhold, der er karakteristiske for det pågældende marked, hvor selskabet driver virksomhed. Det kan eksempelvis være forbrugernes købekraft, lønniveauet hos de ansatte og vejrforhold, som medfører særlige omstændigheder, selskaberne skal tage i betragtning. At være til stede på et marked hvor, forbrugerne har høj købekraft, lønniveauet

er lavt og produktionen er optimal grundet gunstige vejrforhold, er ikke i sig selv et immaterielt aktiv.

2.2. Væsentligste ændringer ved immaterielle aktiver i TPG 2022

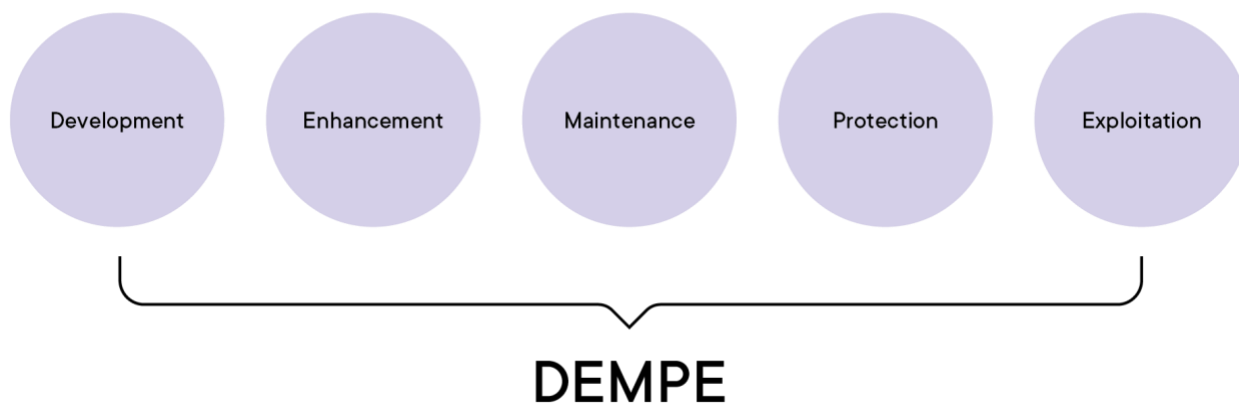
Det øgede fokus på immaterielle aktiver viser sig ved ændringerne i kapitel 6 fra TPG 2010 til TPG 2022, hvor der er sket en stor udvidelse af kapitlet med en tilføjelse på over 50 sider. I dette afsnit undersøges de væsentligste ændringer, der er foretaget til TPG 2022 kapitel 6. Tilføjelserne angår herunder:

- ♦ DEMPE-funktioner
- ♦ 6-trins-analysen

2.3.1. DEMPE-funktioner

Funktioner vedrørende udvikling, forbedring, vedligeholdelse, beskyttelse og udnyttelse ved det immaterielle aktiv benævnes herefter DEMPE, som illustreret ved Figur 4.

Figur 4 DEMPE-funktionerne



Kilde: Egen bearbejdelse på baggrund af TPG 2022 kapitel 6

DEMPE-funktionerne er vigtige for at fastlægge retten til afkastet, som det immaterielle aktiv genererer. Efter armslængdeprincippet skal hver part kompenseres for deres bidrag til DEMPE. Det er derfor væsentligt at fastlægge, hvilke parter, der har udøvet DEMPE, for at kunne fastlægge en passende kompensation.¹⁸

¹⁸ TPG 2022, 6.48

For at modtage hele afkastet for det immaterielle aktiv skal den juridiske ejer udøve samtlige DEMPE-funktioner, anvende samtlige relevante aktiver og påtage sig alle risici.¹⁹ Det vil sige, at i det øjeblik parten ikke udfører samtlige funktioner, anvender samtlige aktiver og påtager sig alle risici, vil denne part ikke have ret til hele afkastet.

Ved at en part alene varetager det juridiske ejerskab, vil denne part kun være berettiget til den andel af afkastet fra det immaterielle aktiv, som stemmer overens med aflønningen for at varetage det juridiske ejerskab alene. Denne aflønning vil være begrænset, fordi varetagelsen af det juridiske ejerskab typisk ikke vil være ensbetydende med at udføre særlige funktioner, anvende aktiver eller i høj grad er forbundet med risici. En part, der derimod ikke har det juridiske ejerskab, men foretager DEMPE i form af eksempelvis udvikling og forbedringer, vil være berettiget til en større andel af afkastet, fordi disse funktioner er nødvendige for, at det immaterielle aktiv genererer et afkast. Aflønningen hænger sammen med de funktioner, anvendte aktiver og påtaget risici, der skal til for at udføre funktionerne.

Varetagelsen af det juridiske ejerskab alene vil ikke være forbundet med særlig anvendelse af aktiver eller påtagede risici. Der stilles derimod større krav til den part, der faktisk påtager risici og anvender aktiver forbundet med DEMPE-funktionerne. Den part, der faktisk foretager DEMPE, kaldes herefter den faktiske ejer. Der sondres derved mellem den juridiske ejer og den faktiske ejer af et immaterielt aktiv.

Det konkrete behov for DEMPE-funktioner vil afhænge af det pågældende immaterielle aktiv. Eksempelvis vil der ved et patent for et lægemiddel være et større behov for beskyttelse mod kopier og fokus på udvikling, så selskabet kan opnå en forlængelse af tidsperioden for patentet, og derimod ikke et særligt behov for vedligeholdelse.

Vedrørende forretningshemmeligheder kan selskabet have en interesse i at hemmeligholde en opskrift. Coca Cola vil have særlig interesse i at beskytte sin originale opskrift og ikke på at udvikle denne. Med hensyn til brandet Coca Cola skal selskabet her sørge for at udvikle, forbedre og vedligeholde for at kunne promovere merchandise og være førstevalget blandt konkurrenterne.

¹⁹ TPG 2022, 6.51

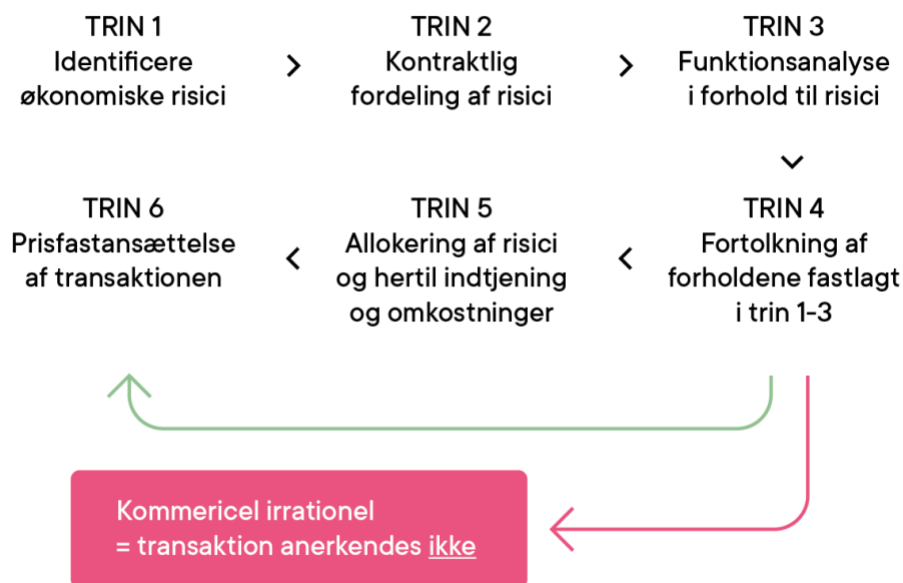
2.3.2. 6-trins-analysen

Ved immaterielle aktiver anvender skattemyndighederne 6-trins-analysen til at undersøge, om anvendelsen eller overførslen af et immaterielt aktiv skal godkendes, eller om de interne risici skal korrigeres. Såfremt risiciene skal korrigeres, vil der som følge heraf ske en omfordeling af indtjeningen og de tilhørende omkostninger anvendt til at varetage disse risici. Afsnittet er opdelt efter de seks trin, som skattemyndighederne skal følge, som oplistet nedenfor:

- ♦ Trin 1: Identificere økonomiske risici
- ♦ Trin 2: Kontraktlig fordeling af risici
- ♦ Trin 3: Funktionsanalyse i forhold til risici
- ♦ Trin 4: Fortolkning af forholdene fastlagt i trin 1-3
- ♦ Trin 5: Allokering af risici og hertil indtjening og omkostninger
- ♦ Trin 6: Prisfastsættelse af transaktionen

På baggrund af disse trin, illustreres forløbet ved anvendelsen af 6-trins-analysen i Figur 5.

Figur 5: 6-trins-analysen



Kilde: Egen bearbejdelse på baggrund af TPG 2022 kapitel 6

Trin 1: Identificere økonomiske risici

Det første trin i analysen er at fastlægge, hvilket immaterielt aktiv der er tale om. Forskellige eksempler på immaterielle aktiver er gennemgået i afsnit 2.1.1. Det kan udledes heraf, at der findes mange forskellige immaterielle aktiver, samt at listen ikke er udtømmende. Det relevante i denne henseende er, hvorvidt uafhængige parter ville have anset det pågældende aktiv for at være et immaterielt aktiv. Hertil fastlægges hvilke DEMPE-funktioner, der udføres vedrørende det pågældende immaterielle aktiv.

Trin 2: Kontraktlig fordeling af risici

Her undersøges det kontraktuelle arrangement med fokus på at fastlægge, hvem der er den juridiske ejer. Dernæst skal den interne fordeling af risici undersøges. Dette gøres ved at anvende det nu undersøgte kontraktuelle arrangement med henblik på at definere de rettigheder og forpligtelser, der er mellem parterne.

Trin 3: Funktionsanalyse i forhold til risici

Efter først at have fastlagt hvilke DEMPE-funktioner, der udøves i henhold til det pågældende immaterielle aktiv i trin 1, og dernæst den kontraktuelle fordeling af risici i trin 2 foretages her en funktionsanalyse i forhold til risici. Analysen anvendes til at identificere, hvem af parterne der faktisk udfører funktioner, anvender aktiver og håndterer risici i forbindelse med DEMPE. I tilfælde af outsourcete funktioner er det også relevant at identificere, hvilke parter der fører kontrol og påtager risici for disse.

Trin 4: Fortolkning af forholdene fastlagt i trin 1-3

Det skal her bekræftes på baggrund af trin 1-3, om der er overensstemmelse mellem det kontraktuelle arrangement og parternes faktiske adfærd. Hertil skal det også undersøges, om den part, der påtager DEMPE og risici forbundet hermed, rent faktisk har den fornødne finansielle kapacitet til at varetage disse funktioner.

Trin 5 springes over hvis det viser sig at der er overensstemmelse mellem det kontraktuelle arrangement og parternes faktiske adfærd, samt at den part, der påtager DEMPE, har den finansielle kapacitet hertil, og transaktionen anerkendes herefter i trin 6. Dette er illustreret med den grønne pil på Figur 5. Hvis det derimod viser sig, at der ikke er overensstemmelse, fortsættes i trin 5 for at foretage en allokering af risici og tilhørende indtjening og omkostninger.

I trin 4 tager skattemyndighederne også stilling til, om transaktionen er kommerciel irrationel. I tilfælde af at skattemyndighederne finder transaktionen kommerciel irrationel, vil skattemyndighederne ikke anerkende transaktionen, og den vil herefter ikke anses som gennemført. Dette kan være et selskab uden ansatte, hvor selskabets eneste formål er at eje immaterielle aktiver. Hvis der er indgået en transaktion med sådan et selskab, vil transaktionen ikke anerkendes.²⁰

Koncernforbundne parter kan indgå aftaler, der er mere komplicerede end mellem uafhængige parter. At transaktionen ikke vil forekomme mellem uafhængige parter er ikke ensbetydende med, at transaktionen ikke anerkendes. Det kræves imidlertid, at transaktionen er indgået på armslængde og er kommerciel rationel. Såfremt skattemyndighederne finder, at transaktionen er kommerciel irrationel, stopper analysen her, og der fortsættes ikke til næste trin. Dette er illustreret med den røde pil på Figur 5.

Trin 5: Allokering af risici og hertil indtjening og omkostninger

Som nævnt i trin 4 finder trin 5 anvendelse, hvis det ikke kan bekræftes, at der er overensstemmelse mellem parternes kontraktuelle arrangement og parternes faktiske adfærd, samt at den part, der påtager DEMPE, ikke har den fornødne kapacitet til faktisk at varetage disse funktioner.

I trin 5 skal den kontrollerede transaktion fastsættes i overensstemmelse med de faktisk udførte DEMPE-funktioner, hvorefter parterne skal kompenseres ud fra, hvilke funktioner de faktisk har udført. I det nødvendige omfang skal risici allokere til den part, der udøver kontrollen og har den fornødne kapacitet til at påtage sig risici. Allokering af risici medfører, at omkostninger og indtjening flyttes til den rette part, der faktisk varetager DEMPE.

Trin 6: Prisfastsættelse af transaktionen

I det sidste trin fastlægges priserne i overensstemmelse med armslængdeprincippet i forhold til parternes faktiske bidrag ved udøvede funktioner, anvendte aktiver og påtaget risici. Hvis trin 5 er sprunget over, fastsættes priserne herefter i overensstemmelse med parternes aftale, jf. trin 4. Hvis det har været nødvendigt at gennemføre trin 5, fastslås det hvilke priser, der skal kompenseres for i overensstemmelse med den allokerede risici i trin 5.

²⁰ TPG 2022, 1.143

2.3.3. Ændringernes betydning

Siden TPG 2010 er der kommet et væsentlig forøget fokus på immaterielle aktiver. Ændringerne anses at skyldes den voksende betydning, som immaterielle aktiver har for selskaberne og som følge heraf for skattemyndighederne.

6-trins-analysen giver skattemyndighederne en vejledning til undersøgelsen af, om en overførsel eller anvendelse af immaterielle aktiver skal godkendes, om der skal korrigeres for risici, eller om forholdet er kommercielt irrationelt, og som følge heraf ikke skal anerkendes. Der er herved kommet øget fokus på de faktiske omstændigheder mellem de forbundne selskaber frem for det kontraktuelle arrangement, hvilket stemmer overens med konklusionen vedrørende ændringerne i TPG kapitel 1 som gennemgået i afhandlingens kapitel 1.

På baggrund af DEMPE fastsættes den faktiske ejer baseret på udførte funktioner, anvendte aktiver og påtaget risici. Dette er for at undgå tomme selskaber, hvis eneste formål er at eje immaterielle aktiver og typisk er placeret i lavbeskatningslande. På den måde kan koncerner kanalisere indtjeningen fra det immaterielle aktiv til lavbeskatningslandet, ved at andre forbundne selskaber betaler for anvendelsen gennem royalties. Der anses derfor at have været et behov for at tydeliggøre adgangen for skattemyndighederne til at fastsætte en transaktion som kommerciel irrationel eller foretage en allokering af indtjening af omkostninger baseret på de faktiske påtaget risici.

2.4. Delkonklusion

Det kan konkluderes, at der er foretaget væsentlige ændringer af kapitlet. De væsentligste ændringer angår tilføjelserne af DEMPE og 6-trins-analysen.

DEMPE er med til at fastlægge retten til afkastet, som det immaterielle aktiv genererer. For at modtage hele afkastet skal selskabet varetage samtlige DEMPE-funktioner samt anvende samtlige relevante aktiver og påtage sig alle risici. Det konkrete behov for DEMPE afhænger af det pågældende immaterielle aktiv. For et patent vil der være mere fokus på beskyttelse og udvikling, hvorimod et selskab, der har en forretningshemmelighed som en opskrift, vil have øget fokus på beskyttelse og begrænset fokus på udvikling.

6-trins-analysen er en fundamental tilgang for skattemyndighederne til at undersøge, hvorvidt fordelingen af risici vedrørende immaterielle aktiver, skal godkendes, eller om der skal foretages en

korrektion. Ved at anvende 6-trins-analysen identificeres parternes faktiske risici, der sammenholdes med det kontraktuelle forhold, hvorefter der om nødvendigt foretages en allokering af risici, baseret på de udførte DEMPE-funktioner og fastsættelse af kompensation.

6-trins-analysen er sammen med DEMPE et eksempel på det øgede fokus på det faktiske omstændigheder, der også blev konkluderet ved vurderingen af armlængde i kapitel 1.

Kapitel 3 Koncerninterne omstruktureringer

I dette kapitel vil det klarlægges, hvad en koncernintern omstrukturering er, samt kravene til selskabernes oplysninger i dokumentationen vedrørende koncerninterne omstruktureringer. På baggrund heraf vil følgende problemstilling besvares:

Hvornår er der foretaget en koncernintern omstrukturering, og hvilke betingelser skal være opfyldt for, at omstruktureringen anses for at være foretaget på armslængdevilkår?

Til at fastlægge hvilke betingelser der er til armslængdeprincippet, vil der opstilles en vejledning til, hvordan skattemyndighederne undersøger, om der i forbindelse med omstruktureringen er foretaget en transaktion og i så fald, om denne er foretaget i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

3.1. Hvad er en koncernintern omstrukturering?

I TP-regi Er en koncernintern omstrukturering er en grænseoverskridende ændring af de kommercielle relationer mellem forbundne selskaber. Mere konkret kan en omstrukturering vedrøre, at der foretages en overførsel af noget af værdi.²¹ Dette kan eksempelvis være overførsel af immaterielle aktiver eller i form af, at et selskabs indkomstpotentiale ændres, ved at selskabet går fra at være en selvstændig distributør til en simpel kommissionær. Det er derfor vigtigt at undersøge, hvorvidt der i forbindelse med den koncerninterne omstrukturering er foretaget transaktioner, samt om armslængdeprincippet er overholdt, jf. LL § 2, stk. 1.

Et scenarie kan være, at det i en koncern besluttet at ændre et selskab fra en selvstændighed enhed til en lav-risiko enhed. Her undersøges, om det ændrede selskab ville have indgået i en sådan ændring, hvis der var tale om en uafhængig part, og som følge heraf hvordan enheden skal aflønnes for at afgive sit indkomstpotentiale. Når det besluttet i koncernen at der skal foretages en omstrukturering, vil der umiddelbart være forretningsmæssige overvejelser bag. Det er imidlertid nødven-

²¹ TPG 2022, 9.10

dig, at det ikke blot er et eller nogle af selskaberne, der opnår en fordel af omstruktureringen, men samtlige involverede selskaber, jf. separat enhed-tilgangen.²² En uafhængig part vil ikke indgå i en omstrukturering, hvis der er bedre alternativer, eksempelvis i form af at overføre det immaterielle aktiv til en tredjepart eller slet ikke at indgå i omstruktureringen.²³

Hvis en intern omstrukturering medfører, at indkomspotentialet flyttes fra Danmark, vil der foretages exitbeskatning. I Danmark beskattes indtægter efter SL § 4 i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået ved uafhængige parter, jf. LL § 2, stk. 1. Ved afståelse af immaterielle aktiver vil der foretages beskatning, jf. AL § 40, stk. 6. Denne bestemmelse henviser til en ikke-udtømmende liste over, hvilke immaterielle aktiver der er omfattet af afståelsesbeskatning, jf. AL § 40, stk. 6, jf. AL § 40, stk. 1 og 2.

3.1.1. Dokumentation ved koncerninterne omstruktureringer

Af Bkg. om TP-dok. fremgår, at TP-dokumentationen skal indeholde beskrivelser af relevante omstruktureringer. I fællesdokumentationen skal betydelige omstruktureringer beskrives, jf. Bkg. om TP-dok. § 4, stk. 2, nr. 6. Den landespecifikke dokumentation er mere detaljeret vedrørende beskrivelse af omstruktureringen. Her skal det beskrives, om eller hvordan selskabet har været påvirket af eller været involveret i omstruktureringer eller overførsler af immaterielle aktiver i indkomståret, jf. § 5, stk. 1, nr. 2.

Selskaberne bør herefter beskrive begrundelsen for omstruktureringen, særligt vedrørende overdragelse af væsentlige risici. Der bør desuden løbende evalueres på omstruktureringens påvirkning af den allokerede risiko vedrørende indkomspotentialet.²⁴

3.2. Transaktioner ved koncerninterne omstruktureringer

Det vil være de faktiske forhold, der afgør, om der er sket en transaktion i forbindelse med den koncerninterne omstrukturering.²⁵ Hvis parterne modsat skattemyndighederne ikke anser, at der er foretaget en transaktion, vil der således være behov for, at skattemyndighederne undersøger, hvorvidt der rent faktisk er overført noget af værdi. På baggrund af resultatet for denne under-

²² TPG 2022, 9.37

²³ TPG 2022, 9.30

²⁴ TPG 2022, 9.33

²⁵ DJV, C.D.11.3.2 Anerkendelse af den fastlagte faktiske transaktion (version 3.8)

søgelse vil skattemyndighederne have belæg for, at der er foretaget en transaktion i forbindelse med omstruktureringen, såfremt bevisbyrden skal løftes.

I det følgende vil det blive behandlet, hvordan skattemyndighederne anvender 4-trins-undersøgelsen, til at undersøge, hvorvidt der er foretaget en transaktion ved den koncerninterne omstrukturering. Afsnittet er delt i de trin, skattemyndighederne skal foretage. Disse er oplistet nedenfor:

- ◆ Trin 1: Afgrænsning af omstruktureringen
- ◆ Trin 2: De forretningsmæssige overvejelser bag den koncerninterne omstrukturering
- ◆ Trin 3: Andre realistiske alternativer til den koncerninterne omstrukturering
- ◆ Trin 4: Substanskravet til det modtagende selskab

Trin 1: Afgrænsning af omstruktureringen

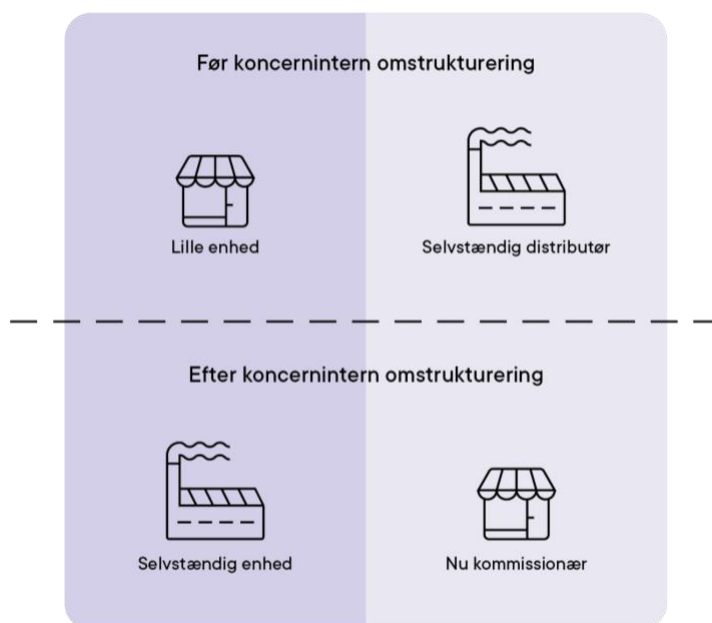
Det første skridt i skattemyndighedernes analyse vil være at fastlægge relationerne mellem selsaberne, der er omfattet af omstruktureringen, og hvilke funktioner de varetager i koncernen før og efter omstruktureringen.

Her vil der foretages en funktionsanalyse med henblik på at fastlægge selskabernes funktioner, anvendte aktiver og påtaget risici.²⁶ Som tidligere nævnt er det de faktiske forhold, der lægges til grund, og ikke blot de kontraktuelle forhold.

Eksempelvis kan der være tale om en tidligere selvstændig distributør, der efter en koncernintern omstrukturering omdannes til en simpel kommissionær, som illustreret ved Figur 6. Før omstruktureringen varetog selskabet hele risikoen. Efter omstruktureringen overgår risikoen til et andet koncernselskab, der går fra at være en lille enhed til en selvstændighed enhed. Nu er den tidligere selvstændige distributør en kommissionær, der modtager fast aflønning.

²⁶ TPG 2022, 9.18

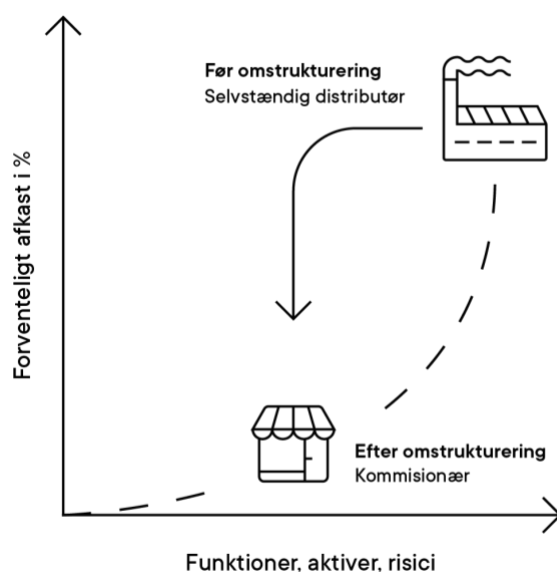
Figur 6: Koncernintern omstrukturering - selvstændig distributør afgiver FAR og omdannes kommissionær



Kilde: Egen bearbejdelse

Eftersom kommissionæren nu modtager fast aflønning, er risikoen væsentligt begrænset. Samtidig skal kommissionæren ikke længere foretage de samme funktioner eller anvende de samme aktiver. Dette er illustreret ved Figur 7, hvor selskabet er flyttet ned på FAR-kurven. FAR-kurven viser selskabernes interne placering i koncernen ud fra udførte funktioner, anvendte aktiver og påtaget risici.

Figur 7: Selvstændig distributør flyttes ned på FAR-kurven efter den koncerninterne omstrukturering



Kilde: Egen bearbejdelse

Af kontrakten fremgår det, at kommissionæren har produktansvaret, men de faktiske forhold viser, at hver gang der har været problemer med produkter, overtager et andet selskab i koncernen sagen, samtidig med at kommissionæren modtager indtjeningen. Der er herved en uoverensstemmelse mellem de kontraktuelle og de faktiske forhold. Hvis kommissionæren er blevet aflønnet, baseret på de i kontrakten fastlagte betingelser, vil der være anledning til at foretage en korrektion på baggrund af de faktiske forhold.

Ved at have overblikket over selskabernes status før og efter omstruktureringen, kan skattemyndighederne herved fastlægge, om der er sket en forandring i selskabets funktioner, anvendte aktiver og påtaget risici. Hertil er kontrakten et væsentligt udgangspunkt for skattemyndighedernes undersøgelse af, om de faktiske forhold stemmer overens med det aftalte.

Trin 2: De forretningsmæssige overvejelser bag den koncerninterne omstrukturering

Et selskab vil ikke indgå i en koncernintern omstrukturering, hvis ikke der er tale om en kommerciel fordel. I dette trin er fokus på, hvad formålet med den koncerninterne omstrukturering er.

Det bør herefter anføres i dokumentationen for de selskaber der er involveret i den koncerninterne omstrukturering, hvad der forventes at opnå ved omstruktureringen, samt ud fra hvilket grundlag dette forventes. Grundlaget for omstruktureringen skal være nedskrevet, når beslutningen træffes, da det netop er tankerne forud for omstruktureringen, der er relevante. Hvis ikke disse informationer noteres på dette tidspunkt, risikeres grundlaget at blive forvrænget af, hvordan resultaterne af omstruktureringen udarter sig.²⁷

Ved at få indsigt i selskabernes overvejelser kan skattemyndighederne på denne baggrund få en bedre forståelse for den koncerninterne omstrukturering.

Trin 3: Andre realistiske alternativer til den koncerninterne omstrukturering

Dette trin angår selskabernes alternative muligheder forud for omstruktureringen. Sammenholdt med trin 2 kan det være, at der var bedre alternativer end den pågældende koncerninterne omstrukturering. Det er særligt her, vurderingen af armslængdeprincippet gør sig gældende, da en uafhængig part ikke ville have valgt den næstbedste realistiske løsning.

²⁷ TPG 2022, 9.24

Det er ikke hensigten, at selskaberne skal dokumentere, at samtlige teoretiske muligheder er undersøgt. Men hvis der har været et åbenbart bedre alternativ, bør dette have været overvejet.²⁸ Et alternativ til en omstrukturering kan også være, at selskabet vælger at stoppe udvalgte dele af driften.

Trin 4: Substanskravet til det modtagende selskab

Der stilles krav om, at det modtagende selskab har substans til at modtage den pågældende aktivitet, eksempelvis immaterielle aktiver. Det modtagende selskab skal kunne kontrollere risici og have finansiell kapacitet hertil.

Det kan eksempelvis være, at koncernen vælger at flytte immaterielle aktiver til et selskab med én eller ingen ansatte i et lavbeskatningsland. Hvis dette selskab ikke har ressourcer til at udøve DEMPE-funktionerne, vil man ikke anerkende, at der er sket en overførsel. Her må det være et andet selskab med den nødvendige kapacitet, der varetager DEMPE.

3.2.1. Kompensation på baggrund af den koncerninterne omstrukturering

Et selskab vil ikke med sikkerhed kompenseres ved at afgive indkomspotentiale. Kompensationen er relevant, når der sker en overførsel af noget af værdi. En nedgang i indkomspotentialet vil ikke nødvendigvis være fordi, der overføres noget af værdi. Armslængdeprincippet finder anvendelse, når en uafhængig part ville have krævet kompensation for at afgive indkomspotentiale.²⁹

Når det skal fastlægges, om der skal ske kompensation for overført indkomspotentiale, vil det være nødvendigt at se på fremtiden. Historiske resultater er ingen garanti for fremtidig indtjening.³⁰

3.2.1.1. Overførsel af immaterielle aktiver

I forbindelse med en omstrukturering kan der ske en overførsel af immaterielle aktiver. Med det tidligere eksempel, hvor en selvstændig distributør overgår til en kommissionær med begrænset risici, kan der blandt andet overføres kundelister ved, at et andet selskab nu varetager produktansvaret og får indsigt i de indgåede kontrakter. Det er hertil vigtigt at fastlægge den faktiske over-

²⁸ TPG 2022, 9.31

²⁹ TPG 2022, 9.39

³⁰ TPG 2022, 9.42

førsel af det pågældende immaterielle aktiv, og om uafhængige parter ville have været kompenseret for denne overførsel.

Som behandlet i afsnit 2.3.1. er det væsentligt at fastlægge, hvem der faktisk varetager DEMPE-funktionerne, og dermed har ret til afkastet. I tilfælde af at en part i forbindelse med en koncern-intern omstrukturering bliver den juridiske ejer, men ikke varetager DEMPE, vil denne part kun modtage en begrænset andel af afkastet til det immaterielle aktiv. Det er derfor vigtigt at skelne mellem det faktiske ejerskab og det juridiske ejerskab. Fastlæggelsen af selve vederlaget baseres på de udførte funktioner, anvendte aktiver og påtaget risici. Ved overførsel af det juridiske ejerskab alene, hvor den samme part varetager DEMPE og risici, vil denne part fortsat have ret til det fulde afkast, og der vil ikke kompenseres for andet, end hvad der er rimeligt for at varetage det juridiske ejerskab.

3.3. Delkonklusion

Grundlæggende skal der overføres noget af værdi mellem koncernforbundne parter for, at der er tale om en intern omstrukturering. Dette kan være overførsel af immaterielle aktiver eller indkomst-potentiale, hvorefter der kan foretages beskatning, jf. AL § 40, stk. 6.

Selskaberne skal i dokumentationen beskrive betydelige omstruktureringer i fællesdokumentation og dernæst beskrive mere detaljeret i den landespecifikke dokumentation, hvorvidt selskabet har været påvirket af eller været involveret i omstruktureringer eller overførsler af immaterielle aktiver.

For at den koncerninterne omstrukturering skal kunne anses for at være foretaget på armslængdevilkår, er det nødvendigt, at alle involverede selskaber opnår en fordel. En uafhængig part vil ikke indgå i en omstrukturering, hvis der var bedre alternativer. Dette kan eksempelvis være i form af slet ikke at indgå i omstruktureringen.

Til at efterprøve om armslængdeprincippet er overholdt, vil skattemyndighederne anvende 4-trinsundersøgelsen i afsnit 3.2.

Her vil skattemyndighederne først undersøge, selskabernes status før og efter omstruktureringen. Skattemyndighederne kan herefter konkludere, om ændringerne af de faktiske omstændigheder er i overensstemmelse med de kontraktuelle forhold.

I andet trin sammenholdes de faktiske omstændigheder med begrundelsen for, hvorfor koncernen valgte at foretage omstruktureringen.

Ved tredje trin vurderes andre tilgængelige muligheder. Det er særligt her, skattemyndighederne kan fastlægge, om selskaberne har truffet deres beslutning i overensstemmelse med armslængdeprincippet, eftersom en uafhængig part kun vil vælge den bedste løsning.

Det sidste trin angår substanskravet, hvorefter det modtagende selskab af et immaterielt aktiv skal have kapacitet til at kunne foretage kontrol og bære risici forbundet med DEMPE.

Kompensation ved nedgang i indkomspotentialer er relevant, når en uafhængig part ville have krævet kompensation for at afgive indkomspotentialer. Der vil herefter kompenseres på baggrund af de faktiske forhold og ikke på baggrund af fastsatte vilkår i kontrakten.

Kapitel 4 Skønsmæssig ansættelse

Skønsmæssig ansættelse er en af skattemyndighedernes fire sanktionsmuligheder i tilfælde, hvor selskaber ikke har indgivet dokumentationen, eller at den indgivne dokumentation er mangelfuld. I indeværende kapitel vil følgende problemstilling besvares:

Hvornår kan skattemyndighederne anvende skønsmæssig ansættelse, og hvilken betydning har ændringerne af Skattekontrolløven for skattemyndighedernes adgang til at foretage skønsmæssig ansættelse?

Først præsenteres skattemyndighedernes sanktionsmuligheder i tilfælde, hvor selskabet ikke har indgivet dokumentation, eller at den indgivne dokumentation er mangelfuld. Herefter præsenteres tre udvalgte Højesteretsdomme i afsnit 4.2, der skal bidrage til undersøgelsen i afsnit 4.3 om skønsmæssig ansættelse efter SKL § 46. I afsnit 4.4 undersøges hvilke ændringer, der har været i de relevante regler. Her sondres mellem indkomstårene: til og med 2017, 2018-2020 og efter 2021. Til sidst i afsnit 4.5 vil der udarbejdes en fremgangsmåde, der fastlægger, om skattemyndighederne er berettiget til at foretage skønsmæssig ansættelse. Fremgangsmåden udarbejdes med udgangspunkt i undersøgelsen af lovændringerne og Højesterets tilgang i dommene.

4.1. Skattemyndighedernes sanktionsmuligheder ved manglende dokumentation

Såfremt selskabet ikke har indgivet dokumentation eller at den indgivne dokumentation er mangelfuld, kan skattemyndighederne anvende følgende sanktioner:³¹

- ◆ Udstedelse af bøder
- ◆ Udstedelse af tvangsbøder
- ◆ Skønsmæssig ansættelse af indkomsten
- ◆ Påkræve revisorerklæring

³¹ DJV, C.D.11.13.1.3.3 Sanktioner ved manglende eller mangelfuld transfer pricing-dokumentation (version 3.8)

4.1.1. Udstedelse af bøder

Skattemyndighederne kan udstede bøder til selskaberne i to forskellige tilfælde. I begge tilfælde er det en forudsætning, at selskabet har handlet forsætligt eller groft uagtsomt.

Det første tilfælde angår, at selskabet har afgivet urigtige eller vildledende oplysninger om opfyldelse af dokumentationspligten, således at selskabet bliver omfattet af SKL § 40, jf. SKL § 84, stk. 1, nr. 2. Ved at være omfattet af SKL § 40, er der mindre krav til selskabets opfyldelse af dokumentationspligten. Der er herunder alene tale om dokumentationspligt for kontrollerede transaktioner med forbundne selskaber eller faste driftssteder i lande uden for EU, hvor Danmark ikke har en DBO med det pågældende land.

Det andet tilfælde omhandler, at selskabet ikke efter SKL § 84, stk. 1, nr. 5, rettidigt indgiver:

- ◆ den skriftlige dokumentation vedrørende kontrollerede transaktioner, jf. SKL § 39,
- ◆ land for land-rapporten, jf. SKL §§ 48, 49 og 51, eller
- ◆ revisorerklæring, jf. § 43.

SKL § 39 angår kravene til, at dokumentation skal være af en sådan art, at den kan anses for at danne grundlag for skattemyndighedernes vurdering af, om de kontrollerede transaktioner er indgået i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Bestemmelsen vil behandles i afsnit 4.3.1. vedrørende betydningen for skønsmæssig ansættelse.

SKL §§ 48, 49 og 51 omhandler pligten til indgivelse af land for land-rapport af enten koncernens moderselskab eller et andet selskab i koncernen, samt pligten til at oplyse til skattemyndighederne, hvem der indgiver land for land-rapporten. Land for land-rapporten er en rapport, som koncernen indgiver til skattemyndighederne, der omhandler koncernens økonomiske aktiviteter i hvert enkelte land i hele verden.

SKL § 43 omhandler skattemyndighedernes mulighed for at pålægge selskabet at indsende en revisorerklæring. Om revisorerklæringen henvises til afsnit 4.1.4.

Efter SKL § 84, stk. 1, nr. 2 og 5, er grundbeløbet for en bøde på 250.000 kr. for hvert indkomstår. Der kan herefter ske nedsættelse til det halve, såfremt der efterfølgende udarbejdes dokumentation, som er fyldestgørende, jf. SKL § 39. Hvis der sker en forhøjelse af indkomsten, vil selve bøden forhøjes med 10 % af det beløb, som indkomsten forhøjes med.

4.1.2. Udstedelse af tvangsbøder

En anden sanktionsmulighed er tvangsbøder. Fra indkomståret 2021 kan skattemyndighederne pålægge selskaber daglige tvangsbøder, såfremt selskaberne ikke rettidigt har indgivet dokumentationen for kontrollerede transaktioner, jf. SKL § 39, jf. SKL § 72, stk. 1.

4.1.3. Skønsmæssig ansættelse af indkomsten

Skønsmæssig ansættelse omhandler skattemyndighedernes adgang til at fastsætte selskabets indkomst baseret på et skøn, jf. SKL § 46.

Fra indkomståret 2021 kan skattemyndighederne foretage skønsmæssig ansættelse, såfremt et af følgende tilfælde er opfyldt:

- ◆ Hvis selskabets dokumentation er mangelfuld i en sådan grad, at den ikke kan danne grundlag for, om de kontrollerede transaktioner er foretaget på armslængde, jf. SKL § 39, stk. 1.
- ◆ Selskabets dokumentation ikke er indleveret rettidigt, jf. SKL § 39, stk. 3.
- ◆ Hvis selskabet ikke har efterkommet anmodningen om en revisorerklæring, jf. SKL § 43.
- ◆ Hvis selskabet ikke har efterkommet anmodningen om indsendelse af supplerende materiale, jf. SKL § 46, stk. 2.

Skattemyndighederne skal fortsat inddrage materiale, der indsendes efter fristen, til at underbygge at den skønsmæssige ansættelse er foretaget efter armslængdeprincippet.

Såfremt den skønsmæssige ansættelse gennemføres, medfører det, at selskabets egen opfattelse tilsidesættes. Selskabet skal herefter beskattes efter den af skattemyndighederne fastsatte indkomst.

Skønsmæssig ansættelse behandles nærmere i afsnit 4.3.

4.1.4. Påkræve revisorerklæring

Den sidste sanktionsmulighed omhandler skattemyndighedernes mulighed for at påkræve, at et selskab indsender revisorerklæring, jf. SKL § 43. Selskabet skal som følge heraf være dokumentationspligtig efter SKL § 38 eller SKL § 40, stk. 1, jf. SKL § 43, stk. 1.

Revisoren skal herefter erklære, hvorvidt revisoren er blevet opmærksom på forhold, der giver anledning til at konkludere, at den indgivne dokumentation ikke giver et retvisende billede af de fastsatte priser og vilkår for de kontrollerede transaktioner, jf. BKG 2018-10-31 nr 1298, § 2.

For at skattemyndighederne kan pålægge et selskab at indsende en revisorerklæring, skal revisorerklæringen være hensigtsmæssigt og relevant for at gennemføre kontrollen af selskabets skattemæssige forhold, jf. SKL § 43, stk. 4. Herefter er der yderligere krav, hvorefter et af to tilfælde skal være opfyldt.

Det ene tilfælde angår, at selskabet skal have foretaget kontrollerede transaktioner med enheder i lande uden for EU, hvor der samtidig ikke er en DBO mellem Danmark og det pågældende land, jf. SKL § 43, stk. 2, første led.

Det andet tilfælde angår, at det danske selskab i årsrapporten har anført at have haft et gennemsnitligt driftsmæssigt underskud i fire sammenhængende indkomstår, hvor det seneste indkomstår er det, hvor der pålægges revisorerklæring for, jf. SKL § 43, stk. 2, andet led. Det driftsmæssige underskud måles som resultatet af EBIT for det enkelte selskab, jf. SKL § 43, stk. 4, 1. pkt.

Hvis selskabet ikke indsender revisorerklæringen efter anmodning fra skattemyndighederne, kan selskabet pålægges en bøde, og indkomsten kan blive ansat skønsmæssigt, jf. SKL § 84, stk. 1, nr. 5 og SKL § 46, stk. 1.

Selskabet har minimum 90 dage til at efterkomme kravet om indsendelse af revisorerklæringen, fristen påbegyndes efter skattemyndighedernes anmodning, jf. SKL § 43, stk. 5.

4.2. Udvalgte Højesteretsdomme om skønsmæssig ansættelse

I det følgende undersøges faktum i tre udvalgte Højesteretsdomme med henblik på at anvende disse senere i indeværende kapitel. De tre anvendte domme er:

- ◆ SKM2019.136.HR (herefter Microsoft-dommen)
- ◆ SKM2020.303.HR (herefter Adecco-dommen)
- ◆ SKM2021.251.HR (herefter Tetra Pak-dommen)

Gennemgangen af Højesteretsdommene er bygget op efter en præsentation af dommens tvist, efterfulgt af de væsentligste anbringender fra Skatteministeriet og selskaberne samt Højesterets resultat.

4.2.1. SKM2019.136.HR – Microsoft-dommen

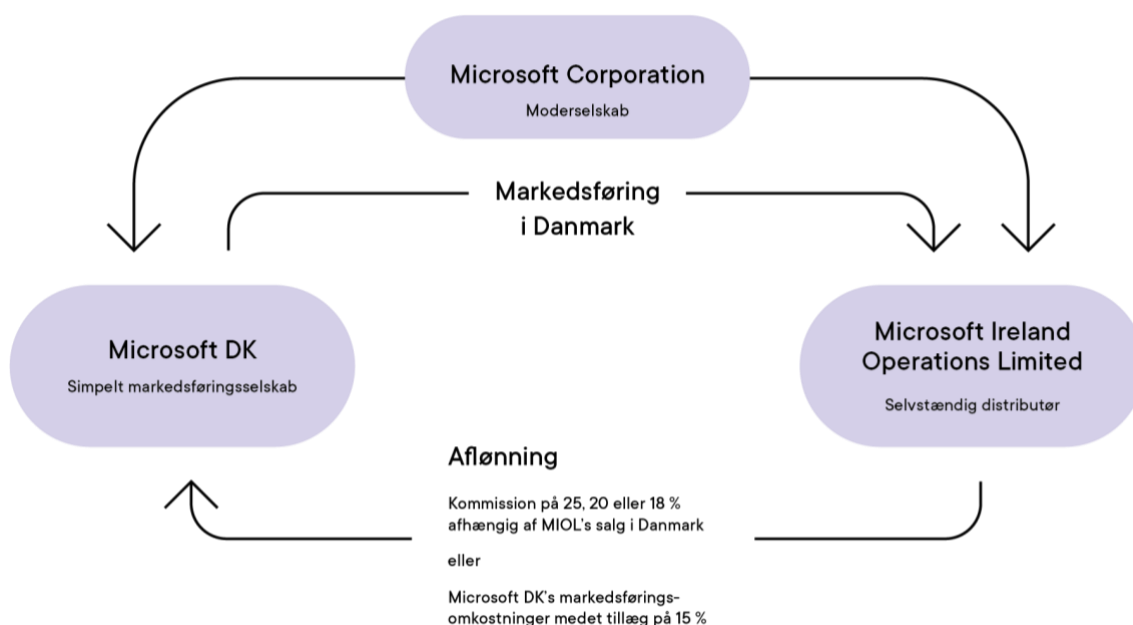
Faktiske omstændigheder i dommen

Microsoft-dommen omhandler indkomstårene 2004-2007, hvor Microsoft DK havde modtaget honorering for sit arbejde vedrørende markedsføringen af Microsoft-produkter i DK i henhold til den koncerninterne aftale. Aftalen var indgået mellem Microsoft DK, som har aktiviteter inden for kommunikation, markedsføring, rådgivning og support vedrørende salg software, og Microsoft Ireland Operations Limited (MIOL), som er ansvarlig for salg, produktion, distribution og logistik i EU.

Microsoft DK aflønnes med en kommission på 25, 20 eller 18 % afhængig af MIOL's salg i Danmark eller Microsoft DK's markedsføringsomkostninger med et tillæg på 15 %. Microsoft DK klassificeres herefter som et simpelt markedsføringsselskab uden risiko, da omkostningerne om nødvendigt dækkes af MIOL. MIOL klassificeres som en selvstændig distributør.

Figur 8 illustrerer en forenklet koncernstruktur over de relevante selskaber og deres interne transaktioner i dommen.

Figur 8: Forenklet koncernstruktur og kontrollerede transaktioner i Microsoft-dommen



Kilde: Egen bearbejdelse på baggrund af Microsoft-dommen

Problemstillingen var, om Microsoft DK havde modtaget aflønning for dets salgs- og markedsføringsaktiviteter efter armslængdeprincippet, jf. LL § 2, stk. 1.

Anbringender i dommen

Skatteministeriet fremlagde, at dokumentationen var mangelfuld og afleveret for sent. Skatteministeriet mente herefter, at der kunne foretages en skønsmæssig ansættelse af indkomsten for årene 2004-2007. Hertil anførte Skatteministeriet, at honoreringen ikke var sket på armslængdevilkår, da den ikke tog højde for salget af Microsoft-produkter, der skete gennem multinationale producenters salg af computere med præinstalleret Microsoft-software til forbrugere i Danmark.

Som modsvar hertil anførte Microsoft DK, at der var udarbejdet samt opbevaret skriftlig dokumentation for de priser samt vilkår, der gjorde sig gældende for de koncerninterne transaktioner. Derudover havde Microsoft DK indgivet dokumentation samt besvaret supplerende spørgsmål fra de danske skattemyndigheder vedrørende dokumentationen.

Selskabet var imidlertid ikke i stand til at levere de ønskede oplysninger om salg af computere i Danmark til danske forbrugere fra uafhængige selskaber. Microsoft påstod, at selskabet ikke havde adgang til informationer, og at salget var baseret på internationale salgsaftaler. På baggrund heraf mente Microsoft DK, at de havde opfyldt mindstekravene for dokumentationen samt besvaret de supplerende spørgsmål. Hertil gjorde Microsoft yderligere gældende, at de halvårligt havde udarbejdet en oversigt, som viste hvilke beregninger, der var anvendt til udarbejdelsen af honoraret, som det danske selskab modtog for dets salgs- og markedsførings aktiviteter efter den interne aftale med MIOL.

Højesterets resultat

På baggrund af ovenstående anbringender fra henholdsvis Microsoft DK og Skatteministeriet fastslog Højesteret, at skattemyndighederne havde modtaget dokumentationen på tidspunktet for ansættelsen, og Højesteret anså ikke denne for at være mangelfuld i en sådan grad, at den kunne sidestilles som manglende.

Højesteret mente desuden, at anbringendet om, at honoreringen ikke tog højde for salget af produkter, der skete gennem udenlandske producenters salg af computere med præinstalleret Microsoft-software til forbrugere i Danmark, var begrundet i dokumentationen. Højesteret afviste derfor, at skattemyndighederne havde adgang til at foretage en skønsmæssig ansættelse af

Microsoft DK's indkomst. For at skattemyndighedernes skønsmæssige ansættelse havde været berettiget, skulle dokumentationen være mangelfuld i en sådan grad, at den ville kunne sidestilles med manglende.

Spørgsmålet var herefter, om Microsoft DK's honorering var foretaget i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Dette blev afgjort ved dissens (3/2), hvor flertallet fandt det godtgjort, at honoreringen af Microsoft DK var foretaget efter armslængdeprincippet.

Mindretallet fandt derimod, at sagen skulle hjemvises til fornyet behandling, da den interne aftale ikke tog højde for indtjening til Microsoft DK for markedsføringen, der kan have medført salg af præinstalleret software til slutbrugeren af andre computerproducenter.

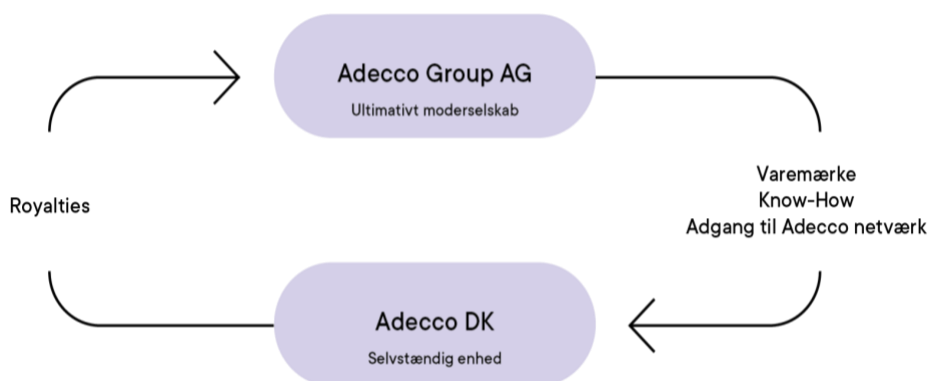
4.2.2. SKM2020.303.HR – Adecco-dommen

Faktiske omstændigheder i dommen

Adecco-dommen omhandler indkomstårene 2006-2009, hvor der var foretaget koncerninterne royaltybetalinger for licensaftaler. Adecco DK er et selskab, som er en del af den multinationale Adecco-koncern, hvis hovedformål er at drive vikar- og rekrutteringsvirksomhed på verdensplan gennem flere lokale datterselskaber. Moderselskabet Adecco Group AG er hjemmehørende i Schweiz. Moderselskabet ejer samtlige immaterielle aktiver i koncernen, hvorefter disse stilles til rådighed for de lokale datterselskaber gennem licensaftaler.

Twisten angik, hvorvidt de royalties, Adecco Group AG opkrævede fra Adecco DK for brug af koncernens immaterielle rettigheder i Danmark, var for høje og i strid med armslængdeprincippet. Transaktionerne mellem Adecco Group AG og Adecco DK er illustreret på Figur 9.

Figur 9: Transaktioner mellem moderselskabet Adecco Group AG og datterselskabet Adecco DK



Kilde: Egen bearbejdelse på baggrund af Adecco-dommen

Anbringender i dommen

Ifølge selskabets dokumentation var royaltysatsen fastsat på baggrund af CUP-metoden. CUP-metoden sammenligner direkte på salgsprisen, og forudsætter derfor høj lighed vedrørende produkter. Adecco DK begrundede sit metodevalg ved at henvise til tredjeparts franchisetagere, der ligeledes anvendte CUP-metoden ved prisfastsætning af deres licensaftaler.

Skatteministeriet anså ikke disse tredjeparts franchisetagere for sammenlignelige, på grund af landene de var beliggende i samt størrelsen på disse selskaber. Den primære faktor for den manglende sammenlignelighed var prisen for de danske vikarer, og ikke hvorvidt Adecco DK var en del af en international koncern.

Skatteministeriet gjorde ligeledes gældende, at der var vedvarende tab i perioden, som var udtaget til kontrol, hvilket ikke gav mulighed for, at der skulle betales royalties med udgangspunkt i armslængdevilkårene. Skatteministeriet anførte derved, at Adecco DK ikke har haft kommerciel fordel af varemærket, knowhow og markedsføringsudgifterne, hvilket en uafhængig part ikke ville acceptere.

Adecco DK henviste derimod til, at risiko lå lokalt, og man mod forventning ikke havde realiseret de forventede resultater ved at udvide virksomhedens aktiviteter til flere sektorer og byer. Denne strategi havde været omkostningstung, hvorfor de forventede overskud ikke kunne realiseres.

Højesterets resultat

Højesteret fandt, at Adecco DK's dokumentation ikke var mangelfuld i en sådan grad, at den kunne sidestilles som manglende dokumentation. Derfor kan Adeccos indkomst ikke ansættes skønsmæssigt af skattemyndighederne. Derudover havde Skatteministeriet ikke påvist, at sammenligningsanalysen var utilstrækkelig af en sådan grad, at der på baggrund af denne ikke kunne foretages en bedømmelse af, om armslængdeprincippet var overholdt.

Spørgsmålet var herefter, om de vederlagte royalties, som Adecco DK betalte til Adecco Group AG, var i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Dette blev afgjort ved dissens (3/2). Her fandt flertallet i Højesteret, at royaltybetalingen lå indenfor rammerne af, hvad uafhængige parter ville have betalt, og var derfor i overensstemmelse med armslængdeprincippet, jf. LL § 2, stk. 1. Mindretallet fandt derimod, at sagen skulle hjemvises til fornyet behandling ved skattemyndighederne, fordi royaltybetalingen var for høj, og en uafhængig part ville have forsøgt at nedsætte den ved

forhandling. Desuden var de anførte lande, som selskabet sammenlignede sig med, ikke sammenlignelige med det danske marked.

4.2.3. SKM2021.251.HR – Tetra Pak-dommen

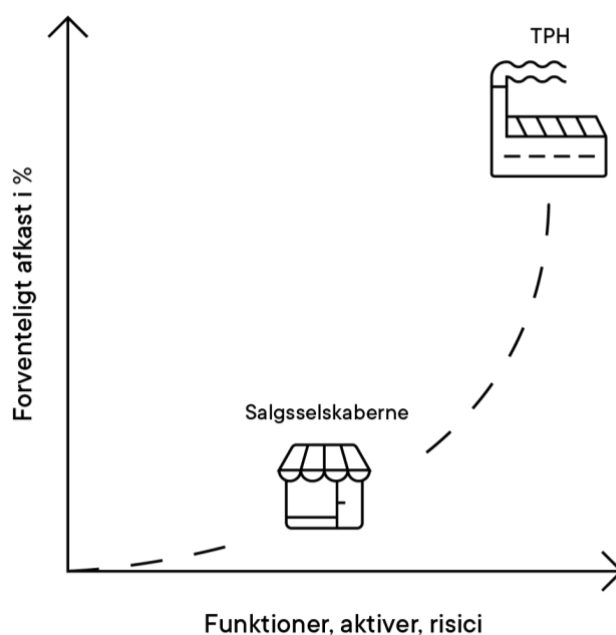
Faktiske omstændigheder i dommen

Tetra-Pak-dommen omhandler indkomstårene 2005-2009, hvor skattemyndighederne forhøjede selskabets indkomst på baggrund af en skønsmæssig ansættelse af Tetra Pak Processing Systems A/S' (TPH) skattepligtige indkomst.

Det danske selskab TPH er en del af Tetra Pak-koncernen, som videre er en del af Tetra Laval-koncernen. Hovedaktiviteten for TPH er fremstilling af produktionsanlæg til produktion og emballering af is. Disse anlæg videresælges til isproducenter gennem Tetra Pak-koncernens salgsselskaber. Produktionsanlæggene bliver leveret fra to produktionsselskaber fra henholdsvis Danmark og Kina. TPH er den drivende kraft bag alle forsknings- og udviklingsaktiviteter, hvilket foregår på deres Ice Cream Technology Centre. Det er her, hvor kunders ideer bliver implementeret i samarbejde med TPH. Udover forskning og udvikling varetager TPH produktstrategi og projektkoordinering, produktions- og varelagerrisici samt ejerskabet af samtlige immaterielle rettigheder. TPH anses derfor at være principalen, eftersom TPH udfører alle væsentlige funktioner, anvender væsentlige aktiver og påtager samtlige risici. Dette er illustreret på Figur 10, hvor TPH er placeret højest på FAR-kurven, og salgsselskaber med begrænset risici er placeret i starten af kurven.

Problemstillingen i sagen angik, hvorvidt den danske principals underskud skyldes, at salgsselskaberne var aflønnet for højt og derved ikke i overensstemmelse med LL § 2, stk. 1.

Figur 10: Placering af TPH og salgsselskaberne på FAR-kurve



Kilde: Egen bearbejdelse på baggrund af Tetra Pak-dommen

Anbringender i dommen

TPH har i forbindelse med udarbejdelsen af sin dokumentation oplyst, at selskabet havde benyttet videresalgsmetoden, hvor der var taget udgangspunkt i den gennemsnitlige fortjeneste på salgsselskabernes avanceniveau. Videresalgsmetoden anvendes ved salgsselskaber der videresælger varer uden, at der foretages væsentlige ændringer ved produktet. Den gennemsnitlige avance var i perioden 2006-2008 fastsat til 7% ved salgsselskabernes videresalg. Denne fastsættelse på 7% blev begrundet med salgsselskabernes ansvar, påtaget risici samt deres investeringer. Ydermere har TPH oplyst, at den fastsatte avance var baseret på selskabets *commercial judgements*, hvilket bestod i selskabets kendskab til markedet samt forretningsmæssige erfaringer.

Skatteministeriet anførte, at TPH havde kørt med store underskud i 12 år, hvilket gav skattemyndighederne anledning til at foretage kontrol af dokumentationen for at undersøge, om de kontrollerede transaktioner var i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Selskaber med vedvarende underskud er et fokusområde for skattemyndighederne, da uafhængige parter ikke vil tillade drift med underskud i en længere periode.

Derudover påpegede Skatteministeriet, at TPH's oplyste avancer i salgsselskaberne vedrørende de koncerninterne transaktioner ikke skete på armslængdevilkår. Skatteministeriet anførte, at doku-

mentationen manglede en sammenlignelighedsanalyse. Dokumentationen gav derfor ikke et tilstrækkeligt grundlag for at vurdere armslængdeprincippet, og skulle derfor karakteriseres som væsentlig mangelfuld og derved tilsidesættes.

Til udarbejdelsen af den skønsmæssige ansættelse anvendte skattemyndighederne TNMM-metoden. TNMM tester som hovedregel den mindst komplekse part, da det her vil være muligt at finde det mest pålidelige sammenligningsgrundlag, herunder skal selskaberne udføre samme funktioner, anvende tilsvarende aktiver og påtage tilsvarende risici, med henblik på, at beregne nettoavancen som uafhængige parter vil aftale. Eftersom salgsselskaberne ikke segmenterede omsætningen vedrørende TPH, der udgjorde 2 % af salgsselskabernes samlede omsætning, var det ikke muligt på baggrund af deres dokumentation at anvende metoden på den mindst komplicerede part. I skattemyndighedernes undersøgelse blev TPH derfor valgt som den testede part, selv om selskabet havde flere funktioner, aktiver og risici.

Højesterets resultat

Højesteret fandt, at TPH ikke havde udarbejdet en fyldestgørende dokumentation. Dette skyldes den manglende sammenlignelighedsanalyse, samt at nogle af tallene for salgsselskaberne blev baseret på ledelsens skøn ud fra *commercial judgements*. Derudover var der opgjort tal, som ikke kunne fordeles ud på de enkelte produktkategorier indenfor salgsselskaberne, hvorfor disse enten blev udeladt eller skønnet ind under andre kategorier.

På baggrund af dette blev TPH's udarbejdede dokumentation for de kontrollerede transaktioner mellem TPH og salgsselskaberne anset som værende forbundet med stor usikkerhed. Dette skyldtes, at skattemyndighederne ikke kunne skelne mellem salgsselskabernes kontrollerede og ukontrollerede priser. Dokumentationen levede derfor ikke op til kravet om, at dokumentationen skulle udgøre grundlaget for vurderingen af, om priserne for de kontrollerede transaktioner var fastsat efter armslængdeprincippet. Skattemyndighederne var herefter berettiget til at foretage skønsmæssig ansættelse.

Højesteret fastslog desuden, at skattemyndighederne kunne anvende TNMM ved at teste den komplekse part (TPH). Højesteret begrundede dette med, at der ikke var tilstrækkelige oplysninger for at teste på den mindst komplekse part (salgsselskaberne).

4.3. Skønsmæssig ansættelse efter gældende ret

Hjemlen for skattemyndighedernes adgang til at foretage skønsmæssig ansættelse findes i SKL § 46, stk. 1 og stk. 2.³² Bestemmelserne har følgende ordlyd:

”SKL § 46, stk. 1

Har en skattepligtig omfattet af § 38 eller § 40, stk. 1, ikke udarbejdet dokumentation for kontrollerede transaktioner efter § 39 rettidigt eller indsendt revisorerklæring efter § 43, stk. 1, kan told- og skatteforvaltningen efter udløbet af oplysningsfristen i §§ 11-13 for det pågældende indkomstår foretage en skønsmæssig ansættelse, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner for dette indkomstår, i overensstemmelse med ligningslovens § 2, stk. 1. Dokumentationen kan kun anses for at være udarbejdet rettidigt, hvis den er udarbejdet og indgivet i overensstemmelse med § 39, stk. 3.”

”SKL § 46, stk. 2

Har den skattepligtige ikke i forbindelse med told- og skatteforvaltningens kontrol af dokumentationen efter § 39 efterkommet anmodningen om indsendelse af regnskabsmateriale m.v. efter § 53, stk. 1, gælder stk. 1 om skønsmæssig ansættelse.”

Det følger heraf, at såfremt oplysningsfristen i SKL §§ 11-13 er udløbet, og den skattepligtige ikke har efterkommet anmodningen om supplerende materiale fra skattemyndighederne efter SKL § 46, stk. 2, kan skattemyndighederne foretage skønsmæssig ansættelse i overensstemmelse med LL § 2, stk. 1, såfremt:

- ◆ selskabet er omfattet af SKL § 38 eller SKL § 40, stk. 1, og
- ◆ selskabet ikke rettidigt har udarbejdet og indgivet dokumentation for kontrollerede transaktioner, jf. SKL § 39, eller
- ◆ selskabet ikke har efterkommet anmodningen om en revisorerklæring, jf. SKL § 43.

Selskaber, der i det pågældende indkomstår har foretaget kontrollerede transaktioner, vil følgelig være omfattet af SKL § 38 eller SKL § 40, stk. 1. Selskabet vil som hovedregel være omfattet af § 38 og undtagelsesvis § 40. Selskaber omfattet af SKL § 40 er selskaber, der er en del af en koncern, hvor

³² Karnov, LBKG 2022-03-02 nr 283

koncernen samlet 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. Selskaberne skal herefter kun udarbejde dokumentation for kontrollerede transaktioner med andre forbundne selskaber eller faste driftssteder, der er placeret i lande uden for EU, og hvor Danmark samtidig ikke har en DBO med det pågældende land, jf. SKL § 40.

Skattemyndighederne kan anmode om supplerende materiale for selskaber omfattet af SKL § 40 og som følge heraf foretage en skønsmæssig ansættelse, såfremt anmodningen ikke efterkommes, jf. SKL § 46, stk. 3, jf. SKL § 46, stk. 2.

I det følgende vil der tages udgangspunkt i selskaber, der er fuldt dokumentationspligtige efter SKL § 38.

Angående skattemyndighedernes eventuelle krav om, at selskabet skal indsende revisorerklæringen efter SKL § 43, stk. 1, henvises til afsnit 4.1.4.

Spørgsmålet om, hvorvidt selskabet rettidigt har udarbejdet og indgivet dokumentationen for kontrollerede transaktioner i overensstemmelse med SKL § 39, vil blive undersøgt i følgende afsnit.

4.3.1. Dokumentation efter SKL § 39

Af SKL § 46, stk. 1 fremgår, at skattemyndighederne kan foretage skønsmæssig ansættelse, såfremt der ikke rettidigt er udarbejdet dokumentation for kontrollerede transaktioner, jf. SKL § 39, stk. 1.

Af bestemmelsen fremgår:³³

”SKL § 39, stk. 1.

Skattepligtige omfattet af § 38, som ikke er fritaget efter § 40, stk. 1, skal udarbejde og opbevare skriftlig dokumentation af en sådan art, at den kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår for kontrollerede transaktioner er fastsat, i overensstemmelse med hvad der kunne have været opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter [...].”

Herefter skal dokumentationen være af så fyldestgørende art, at den kan danne grundlag for skattemyndighedernes vurdering af, om transaktionerne er foretaget efter armslængdeprincippet samt

³³ Karnov, LBKG 2022-03-02 nr 283

indgivet rettidigt, jf. SKL § 39, jf. SKL § 46, stk. 1. Spørgsmålet er dernæst, hvornår dokumentationen er indgivet rettidigt, og hvilke forudsætninger denne skal opfylde for at være fyldestgørende. Dette behandles i afsnit 4.3.1.1. og 4.3.1.2.

Der skal ikke udarbejdes dokumentation for transaktioner, der i omfang og hyppighed er uvæsentlige, jf. SKL § 39, stk. 2. Der er tale om transaktioner, der er sjældne og ikke har økonomiske betydning.³⁴ Dette vil herefter ikke behandles nærmere.

4.3.1.1 Rettidig indgivelse af dokumentation

For at dokumentationen kan anses for at være udarbejdet rettidigt, skal selskabet leve op til fristen for indgivelse af dokumentation, jf. SKL § 39, stk. 3, 1. pkt., jf. SKL § 46, stk. 1, 2. pkt. Af bestemmelsen fremgår følgende:³⁵

”SKL § 39, stk. 3, 1. pkt.

Den skriftlige dokumentation efter stk. 1 skal udarbejdes løbende og indgives til told- og skatteforvaltningen senest 60 dage efter fristen for indgivelse af oplysningsskemaet, jf. §§ 11-13.”

Fristen for indgivelse af oplysningsskemaet for selskaber er seks måneder efter indkomstårets udløb, jf. SKL § 12. Det fremgår herefter, at fristen for dokumentationen er 60 dage efter fristen for indgivelse af oplysningsskemaet, jf. SKL § 39, stk. 3, 1. pkt. Med udgangspunkt i at selskabets regnskabsår følger kalenderåret, vil den egentlige frist for indgivelse af dokumentationen være omkring d. 30. august. Dokumentationen vil således være udarbejdet og indgivet rettidigt, hvis selskabet har indgivet dokumentationen inden d. 30. august, jf. SKL § 12, jf. SKL § 46, stk. 1.

De reelt otte måneders frist må anses for at være en tilstrækkelig periode for selskabet til at udarbejde en fyldestgørende dokumentation. Dette skal desuden sammenholdes med, at selskabet løbende i indkomståret bør tage stilling til, om der sker passende aflønning efter armslængdeprincippet, jf. lovbemærkningerne.³⁶ Det bemærkes imidlertid hertil, at skattemyndighederne ligeledes har til opgave at fastlægge skønnet ud fra, hvad uafhængige parter ville have gjort, hvorfor det kan være nødvendigt at inddrage yderligere materiale fra selskabet, jf. LL § 2, stk. 1. Desuden er

³⁴ Karnov, LBKG 2022-03-02 nr 283, Karnovnote nr. 125 til § 39, stk. 2

³⁵ Karnov, LBKG 2022-03-02 nr 283

³⁶ Karnov, LFF 2020-10-07 nr 28, 2.3.2. Den foreslåede ordning

skatte-myndighederne som en del af forvaltningen underlagt officialmaksimen og skal derfor sørge for, at en sag er tilstrækkeligt belyst forud for afgørelsen.

Det må derfor anses som værende muligt, at transaktioner kan korrigeres uden, at det vil medføre, at den foreliggende dokumentation vil blive anset som mangelfuld. Fristreglen for indgivelse af materiale må derved anses, på trods af den rimelige tidsgrænse, at være af formel karakter. Dette i form af, at selskabet først og fremmest indgiver dokumentation, som på tidspunktet for fristens udløb må anses for fyldestgørende, som dernæst eventuelt kan suppleres.

4.3.1.2. Fyldestgørende dokumentation

Som tidligere nævnt skal dokumentationen være af en sådan art, at den kan danne grundlag for skattemyndighedernes vurdering af, hvorvidt armslængdeprincippet er overholdt, jf. SKL § 39, stk.

1. Der er tale om en meget bred sondring, der anses at bygge på, at skattemyndighederne på baggrund af den indgivne dokumentation må foretage en konkret vurdering.

Der findes imidlertid mere konkrete krav til dokumentationen, der er lovfæstet eller kan fastlægges ud fra praksis, dette vil behandles i de følgende afsnit.

4.3.1.2.1. Krav til dokumentationen fastsat ved lov

I SKL § 42 fremgår, at det er told- og skatteforvaltningen, der fastsætter regler for indholdet af den skriftlige dokumentation, jf. SKL § 39. Af lovbemærkningerne til SKL § 42 fremgår, at disse regler skal være i overensstemmelse med TPG.³⁷ Dette udmønter sig i Bkg. om TP-dok.

Den oprindelige version af Bkg. om TP-dok. blev udstedt ved BKG 2006-01-24 nr 42 og havde virkning fra indkomståret 2006. Herved fik særligt selskaberne nogle mere klare retningslinjer for, hvad dokumentationen skal indeholde i stedet for, at denne skal kunne danne grundlag for en vurdering af, om de kontrollerede transaktioner var indgået i overensstemmelse med armslængdeprincippet samt dagældende TPG.

Ved BKG 2016-04-28 nr 401 blev der udstedt en ny bekendtgørelse. Denne bekendtgørelse implementerede retningslinjerne fra OECD BEPS Action 13, hvorefter kravene om fællesdokumentationen

³⁷ Karnov, LFF 2017-10-04 nr 13, Til § 42

og den landespecifikke dokumentation blev indført.³⁸ Denne bekendtgørelse havde virkning fra indkomståret 2017.

På grund af en ny version af SKL, hvor der skete en stor rocade af bestemmelserne, blev der udstedt endnu en ny bekendtgørelse med korrekte henvisninger til loven med virkning fra indkomståret 2018, jf. BKG 2018-10-31 nr 1297. Udover de ændrede henvisninger til den ændrede SKL blev der kun foretaget mindre sproglige justeringer.

Det fremgår af Bkg. om TP-dok., at dokumentationen skal indeholde en fællesdokumentation og en landespecifik dokumentation, jf. §§ 4-5, jf. § 2. Omfanget af de pågældende analyser og beskrivelser afhænger af kompleksitetsniveauet for koncernen, det konkrete selskab og de kontrollerede transaktioner, jf. § 2, stk. 2.

Fællesdokumentationen

Fællesdokumentationen skal indeholde en beskrivelse af koncernens juridiske og organisatoriske struktur, herunder i hvilke lande koncernen opererer, jf. § 4 stk. 1. DJV angiver, at fællesdokumentationen skal have følgende indhold:³⁹

- ◆ *”Et koncerndiagram der viser koncernens juridiske og organisatoriske struktur, herunder angivelse af de lande hvor de enkelte forbundne parter opererer.*
- ◆ *En generel beskrivelse af koncernens forretningsmæssige aktiviteter.*
- ◆ *Oplysninger om koncernens immaterielle aktiver.*
- ◆ *Oplysninger om koncernens finansielle aktiviteter.*
- ◆ *Oplysninger om koncernens regnskabsmæssige og skattemæssige position.”*

Den landespecifikke dokumentation

Den landespecifikke dokumentation vedrører en mere specifik betegnelse for det enkelte land, hvor koncernen har aktiviteter. Heri skal indgå en beskrivelse af ledelsesstrukturen, en detaljeret beskrivelse af selskabet og den forretningsstrategi virksomheden følger, samt om selskabet har

³⁸ OECD (2015), Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report

³⁹ DJV, C.D.11.13.1 Transfer pricing dokumentationspligten - regel og omfang (version 3.8)

været involveret i eller påvirket af eventuelle omstruktureringer, eller om der har været overført immaterielle aktiver. Af DJV fremgår, at den landespecifikke dokumentation skal indeholde:⁴⁰

- ♦ *”En detaljeret beskrivelse af virksomheden.*
- ♦ *Detaljerede informationer, beskrivelser og analyser vedrørende de kontrollerede transaktioner, som virksomheden er involveret i.*
- ♦ *Materiale vedrørende virksomhedens økonomiske, finansielle og regnskabsmæssige data.”*

Skattemyndighederne kan desuden anmode om, at der indsendes eller udarbejdes supplerende materiale, eksempelvis i form af en databaseundersøgelse, såfremt det vil være relevant for vurderingen af, om armslængdeprincippet er overholdt, jf. §§ 6 og 7 og SKL § 39, stk. 4.

Bkg. om TP-dok. fastlægger herved en mere konkret ramme for indholdet i dokumentationen end SKL § 39, stk. 1. Hvis selskaberne følger retningslinjerne fastsat heri, og imødekommer skattemyndighedernes eventuelle anmodninger om supplerende materiale, vil dette være et stort skridt i retningen af at fremstille en fyldestgørende dokumentation.

For at levere en dokumentation i overensstemmelse med SKL § 39, stk. 1, anses punktet omhandlende sammenlignelighedsanalysen, som værende mere væsentlig end en beskrivelse af koncernens organisatoriske- og juridiske struktur. Dette punkt vil imidlertid være mere overkommeligt og ikke et element, der anses at gennemgå betydelige ændringer ved hvert indkomstår. Omfanget og herefter det konkrete fokus i analyserne afhænger imidlertid af kompleksiteten, og hvad der i den konkrete dokumentation er nødvendigt at klarlægge for skattemyndighederne.

4.3.1.2.2. Krav til dokumentationen fastlagt i praksis

Sagerne er meget faktumspecifikke, og er derfor ikke direkte anvendelige på andre sager. Højesteret har imidlertid taget stilling til spørgsmålet om fyldestgørende dokumentation i både Microsoft-, Adecco- og Tetra Pak-dommen. På trods af at alle tre sager vedrører indkomstår, der ligger tilbage i tiden, anses Højesteret at have fastslået nogle retningslinjer, der vil kunne anvendes efter nuværende lovgivning.

⁴⁰ DJV, C.D.11.13.1 Transfer pricing dokumentationspligten - regel og omfang (version 3.8)

I dette afsnit behandles de retningslinjer, der anses for at kunne gøres gældende efter nuværende lovgivning. Der kan imidlertid udledes flere analysepunkter end anført straks nedenfor. Disse vil inddrages senere i kapitlet, hvor det findes relevant.

Microsoft-dommen

I Microsoft-dommen er der i denne henseende særligt ét punkt, som findes væsentligt for betydningen af mangelfuld dokumentation. I begrundelsen henviser Højesteret til forarbejderne til SKL § 5, stk. 3 (nuværende SKL § 46, stk. 1), hvorefter det anføres, at en selvangivelse kan være så mangelfuld, at den må sidestilles med en manglende selvangivelse. På baggrund heraf fastslår Højesteret følgende:⁴¹

”Tilsvarende finder Højesteret, at en transfer pricing-dokumentation, der i så væsentligt omfang er mangelfuld, at den ikke giver skattemyndighederne et tilstrækkeligt grundlag for at vurdere, om armslængdeprincippet er overholdt, må sidestilles med manglende dokumentation.”

Det kan derved fastslås, at såfremt skattemyndighederne ikke kan anvende den indgivet dokumentation som grundlag for sin vurdering om, hvorvidt armslængdeprincippet er overholdt, vil dette sidestilles med, at dokumentationen ikke er indgivet. Dette vil følgelig medføre, at skattemyndighederne får adgang til at foretage skønsmæssig ansættelse.

I den konkrete sag var der ikke holdepunkter for at fastslå, at dokumentationen var mangelfuld, hvorfor skattemyndighederne i dette tilfælde ikke kunne foretage skønsmæssig ansættelse.

Adecco-dommen

I Adecco-dommen gentager Højesteret det ovenfor anførte ved Microsoft-dommen, om at dokumentationen kan være af så mangelfuld art, at den kan sidestilles med manglende dokumentation.

Efter at have konkluderet at dokumentationen ikke kunne anses for at være mangelfuld, begrundes Højesteret:⁴²

⁴¹ Karnov, SKM2019.136.HR, Microsoft-dommen, s. 115 PDF-version

⁴² Karnov, SKM2020.303.HR, Adecco-dommen, s. 91 PDF-version

”Højesteret har herved lagt vægt på, at det forhold, at Skattestyrelsen er uenig i eller rejser berettiget tvivl om sammenlignelighedsanalysen, ikke i sig selv indebærer, at dokumentationen i væsentligt omfang er mangelfuld.”

Det kan konkluderes, at skattemyndighederne bærer en vis bevisbyrde for at kunne tilsidesætte dokumentationen, og at denne tvivl skal begrundes yderligere, end hvad skattemyndighederne gjorde i den konkrete sag. I dommen var skridtet herefter en vurdering af de pågældende armslængdevilkår. Det kan derfor fastslås, at blot fordi skattemyndighederne under de pågældende omstændigheder ikke kunne godtgøre, at der skulle foretages skønsmæssig ansættelse, vil det ikke nødvendigvis betyde, at der er foretaget compensation efter armslængdeprincippet. Under disse omstændigheder kan der derved fortsat foretages en korrektion af aflønningen for transaktionerne, men ikke en reel tilsidesættelse af selskabets dokumentation.

I domstolsforløbet fremlægger Adecco licensaftaler, der således ikke var en del af dokumentationen indgivet til skattemyndighederne. Højesteret fastslog, at dette forhold ikke er ensbetydende med, at der kunne foretages skønsmæssig ansættelse. Det vurderes, at dette skal sammenholdes med, at skattemyndighederne har pligt til at inddrage relevant materiale efter dokumentationsfristens udløb for at træffe en korrekt afgørelse af, om transaktionen er foretaget på armslængde, jf. LL § 2, stk. 1 og officialmaksimen.

Skatteministeriet havde ligesom i Microsoft-dommen ikke godtgjort overfor Højesteret, at skattemyndighederne kunne gennemføre den skønsmæssige ansættelse.

Tetra Pak-dommen

I Tetra Pak-dommen anså Højesteret dokumentationen for at være mangelfuld i en sådan grad, at den kunne sidestilles med manglende. Højesteret begrunder herefter, at der ikke var en sammenlignelighedsanalyse, og at priserne mellem selskaberne var fastlagt efter ledelsens skøn ud fra *commercial judgements* baseret på forretningsmæssig erfaring og kendskab til markedet. Dokumentationen kunne således ikke anses for at danne grundlag for skattemyndighedernes vurdering af, om transaktionerne var foretaget på armslængde.

Om sammenlignelighedsanalysen generelt udtaler Højesteret:⁴³

⁴³ Karnov, SKM2021.251.HR, Tetra Pak-dommen, s. 103 PDF-version

”Efter disse retningslinjer [OECD TPG] skal der ved anvendelsen af armslængdeprincippet foretages en sammenligning mellem vilkårene mellem de interesseforbundne parter og ikke-interesseforbundne parter. Dette forudsætter, at der eksisterer et sammenligningsgrundlag i en tilgængelig form. Sammenlignelighedsanalysen skal, som også anført i lovforslagene, gennemføres uanset, hvilken metode der benyttes til prisfastsættelse.”

Det fastslås herefter, at en sammenlignelighedsanalyse er et strengt nødvendigt element i selskabernes dokumentation.

I dokumentationen var det ikke muligt at skelne mellem kontrollerede og ukontrollerede transaktioner. Skattemyndighederne vil i en sådan situation ikke have mulighed for at klarlægge, om armslængdeprincippet er overholdt, da der i dokumentation her fremgik et samlet gennemsnit og ikke en segmentering af priserne mellem koncernforbundne parter og uafhængige parter.

I denne sag blev selskabets dokumentation således tilsidesat, og skattemyndighedernes skønsmæssige ansættelse blev lagt til grund.

4.4. Ændringer i Skattekontrolloven om skønsmæssig ansættelse

Efter at have fastlagt gældende ret på området vil det i indeværende afsnit undersøges, hvilke væsentlige ændringer der er sket i forhold til skattemyndighedernes adgang til at foretage skønsmæssig ansættelse.

De oprindelige regler om dokumentation og skønsmæssig ansættelse stammer fra LBKG 1998-08-05 nr 573. Senere trådte L 2017-12-19 nr 1535 i kraft pr. 1. januar 2019, jf. § 90, hvilket medførte, at denne skulle anvendes fra indkomståret 2018.

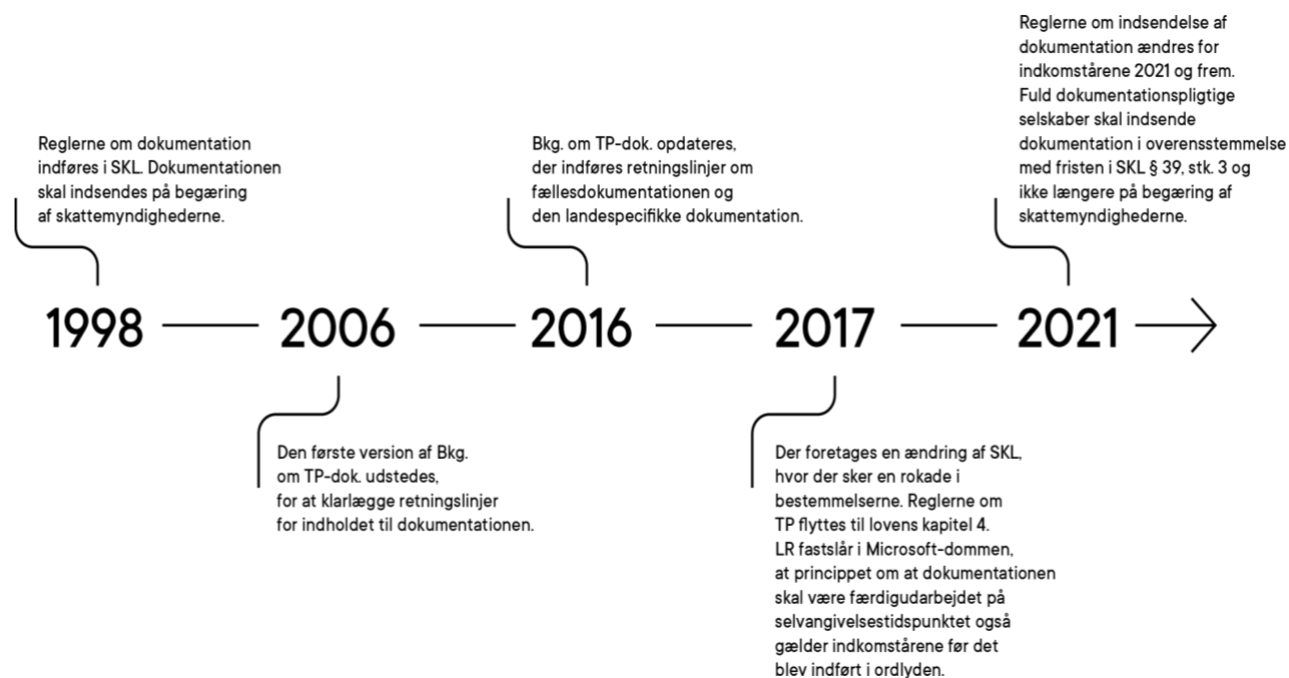
Den 1. januar 2021 blev foretaget en lovændring, der fik væsentlig betydning for de bestemmelser, der behandles i indeværende afsnit, jf. L 2020-12-08 nr 1835, § 7, stk. 3. Lovændringen fik betydning fra indkomståret 2021.

Dette afsnit vil herefter være opdelt ud fra indkomstårene:

- ◆ Indkomstårene til og med 2017
- ◆ 2018-2020
- ◆ Fra 2021

Afsnittene er delt op i henhold til behandling af relevant bestemmelser. Herefter vil først selve kravene til dokumentationen blive behandlet, dernæst kravene til indgivelse af dokumentationen og til sidst skattemyndighedernes mulighed for at foretage skønsmæssig ansættelse.

Figur 11: Tidslinje, ændringer for dokumentation



Kilde: Egen bearbejdelse

Der henvises til Bilag 1 for en overskuelig oversigt over de nedenfor undersøgte bestemmelser. I indeværende afsnit vil disse indsættes, hvor det findes relevant.

4.4.1. Skattekontrolloven gældende til og med indkomståret 2017

4.4.1.1. Dokumentationskrav

Ved Lov 2005-06-01 nr. 408 blev der i SKL § 1, nr. 5, 3. pkt., indført, at told- og skatteforvaltningen fastsætter regler for indholdet af den skriftlige dokumentation, dvs. som nuværende SKL § 42. Efterfølgende blev Bkg. om TP-dok. udstedt.⁴⁴ Før bekendtgørelsen fremgik, at der skulle udfærdiges dokumentation for, hvordan der var fastsat priser og vilkår for de kontrollerede transaktioner, samt at denne skulle kunne danne grundlag for vurderingen af, om armslængdeprincippet var anvendt, jf. SKL § 3B, stk. 4.⁴⁵

⁴⁴ Karnov, BKG 2006-01-24 nr 42

⁴⁵ Karnov, LBKG 1998-08-05 nr 573

”SKL § 3B, stk. 4.

De selvangivelsespligtige skal udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for de kontrollerede transaktioner. Den skriftlige dokumentation skal på skattemyndighedens 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”

Med udstedelsen af Bkg. om TP-dok. blev der fastlagt nogle retningslinjer, som koncernen og selskaberne skal tage i betragtning ved udarbejdelsen af dokumentationen.⁴⁶ Det bemærkes, at parterne desuden kunne anvende dagældende TPG.

4.4.1.2. Indgivelse af dokumentation

For indkomstårene til og med 2017 skulle dokumentationen forelægges på begæring af skattemyndighederne, jf. SKL § 3B, stk. 4, 2. pkt. Dokumentationen skulle således kun indgives, hvis selskabet blev udtaget til kontrol.

4.4.1.3. Skønsmæssig ansættelse

Den tidligere hjemmel til skønsmæssig ansættelse ved manglende dokumentation fremgik af SKL § 3B, stk. 5, 1. pkt., jf. § 5, stk. 3 (begge er i dag under nuværende SKL § 46, stk. 1):⁴⁷

”SKL § 3B, stk. 5, 1. pkt.

Såfremt den skattepligtige ikke har udarbejdet dokumentation efter stk 4, finder § 5, stk 3, anvendelse, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner.”

”SKL § 5, stk. 3

Foreligger en selvangivelse ikke på ansættelsestidspunktet, kan den skattepligtige indkomst ansættes skønsmæssigt.”

Indtil ændringen af ordlyden ved den nye SKL i 2017 har der ikke været indholdsmæssige ændringer i SKL § 3B, stk. 5, 1. pkt. og SKL § 5, stk. 3.

⁴⁶ Karnov, RR.7.2021.28, Højesteret om TP og skatteskøn – Tetra Pak-sagen, afsnit 3.2.2

⁴⁷ Karnov, LBG 1998-08-05 nr 573

Såfremt selskabet ikke imødekom skattemyndighedernes anmodning om supplerende materiale, kunne der foretages skønsmæssig ansættelse, jf. SKL § 6, stk. 7:⁴⁸

"SKL § 6, stk. 7

Vægrer nogen sig ved at efterkomme en begæring efter stk 1-2, finder § 5, stk 3, tilsvarende anvendelse"

Bestemmelsen henviser til SKL § 6, stk. 1 og 2, der omhandler skattemyndighedernes anmodning om regnskabsmateriale. Bestemmelsen er videreført i SKL § 46, stk. 2.

4.4.2. Skattekontrollen 2017 vedrørende indkomstårene 2018-2020

Ved udstedelsen af den nye SKL i 2017, L 2017-12-19 nr 1535, skete en større rokadé i bestemmelserne. Det vil være denne version, som der nedenfor tages udgangspunkt i.

I denne version blev indholdet af SKL §§ 3B og 5 videreført under de nugældende paragrafnumre. I dette afsnit undersøges disse videreførelser samt de tilhørende ændringer i ordlyden.

4.4.2.1. Dokumentationskrav

Kravene til indholdet i dokumentationen i den tidligere SKL § 3B, stk. 4 er videreført i SKL § 39, stk.

1. Dokumentationen skal således kunne danne grundlag for skattemyndighedernes vurdering af, om de fastsatte priser er i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

4.4.2.2. Indgivelse af dokumentation

Indholdet i SKL § 3B, stk. 4., 2. pkt., blev med visse ændringer videreført som SKL § 39, stk. 3:⁴⁹

"SKL § 39, 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."

⁴⁸ Karnov, LBKG 1998-08-05 nr 573

⁴⁹ Karnov, L 2017-12-19 nr 1535

Som en ændring blev det herved indført, at dokumentation skulle udarbejdes løbende og senest være færdig samtidig med indgivelsen af oplysningsskemaet. I bestemmelsens 2. og 3. pkt. blev der indført en minimumsfrist på 60 dage for selskabets indsendelse af dokumentation efter skattemyndighedernes anmodning.

Det fremgår imidlertid af Microsoft-dommen, at kravet om løbende udarbejdelse samt fristen for færdiggørelse af oplysningsskemaet allerede var et krav efter den tidligere bestemmelse, jf. Landsrettens begrundelse, hvor der henvises til SKL § 3B, stk. 5, hvor der i bestemmelsen videre henvises til stk. 4:⁵⁰

”Bestemmelsen har efter forarbejderne bl.a. til formål at sikre, at der ikke kan spekuleres i at vente med at udarbejde dokumentationen før i forbindelse med en eventuel klage. På denne baggrund finder landsretten, at bestemmelsen må forstås således, at transfer pricing-dokumentation skal udarbejdes løbende og senest skal færdiggøres på selvangivelsestidspunktet.”

Landsretten begrundede dette med en henvisning til forarbejderne, hvorefter formålet er, at dokumentationen skal kunne udleveres straks, i tilfælde af at skattemyndighederne anmoder om denne, for at undgå at selskaberne spekulerer i at vente med at udarbejde dokumentationen. Ligesom Højesteret gav Landsretten imidlertid ikke, skattemyndighederne medhold i, at der kunne foretages skønsmæssig ansættelse.

På baggrund af Landsrettens udtalelse, vurderes det, at der er tale om en lovfæstelse i ordlyden af de regler, der allerede var gældende på tidspunktet. Princippet, om at dokumentationen skal udarbejdes løbende og senest være færdig ved selvangivelsestidspunktet, var derfor også et krav, før det blev indsat i ordlyden.

4.4.2.3. Skønsmæssig ansættelse

Indholdet i bestemmelserne SKL § 3B, stk. 5, 1. pkt. og SKL § 5, stk. 3 vedrørende skønsmæssig ansættelse blev slået sammen og videreført i SKL § 46, stk. 1.⁵¹

”SKL § 46, stk. 1

⁵⁰ Karnov, SKM2019.136.HR, Microsoft-dommen, s. 106 PDF-version

⁵¹ Karnov, Lov 2017-12-19 nr. 1535

Har en skattepligtig omfattes af § 38 eller § 40, stk. 1, ikke udarbejdet dokumentation for kontrollerede transaktioner efter § 39 eller indsendt revisorerklæring efter § 43, stk. 1, kan told- og skatteforvaltningen efter udløbet af oplysningsfristen i §§ 11-13 for det pågældende indkomstår foretage en skønsmæssig ansættelse, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner for dette indkomstår, i overensstemmelse med ligningslovens § 2, stk. 1.”

Bestemmelsen henviser ligesom dagældende SKL § 3B, stk. 5, til dokumentationskravene i SKL § 39 (tidligere SKL § 3B, stk. 4).

Tilføjelsen angående revisorerklæringen efter SKL § 43, stk. 1, hvor skattemyndighederne kan bede om denne udleveret, samt tilføjelsen om, at skattemyndighedernes skøn skal være i overensstemmelse med LL § 2, stk. 1, anses som mindre tilføjelser.

Skattemyndighedernes anmodning om supplerende materiale er videreført fra tidligere SKL § 6, stk. 7, til SKL § 46. Af bestemmelsen fremgår:⁵²

”SKL § 46, stk. 2.

Har den skattepligtige ikke i forbindelse med told- og skatteforvaltningens kontrol af dokumentationen efter § 39 efterkommet anmodningen om indsendelse af regnskabsmateriale m.v. efter § 53, stk. 1, gælder stk. 1 om skønsmæssig ansættelse.”

Bestemmelsen henviser ligeledes til regnskabsmateriale og henviser videre til, at såfremt anmodningen ikke imødekommes, kan skattemyndighederne foretage skønsmæssig ansættelse.

4.4.3. Gældende Skattekонтроlov fra indkomståret 2021

I dette afsnit undersøges ændringerne for de relevante bestemmelser, der er sket fra SKL 2017-versionen til den gældende version, der trådte i kraft for indkomståret 2021. Der er tale om en lovændring til den gældende lov, jf. L 2020-12-08 nr 1835, § 7, stk. 3. De konkrete ændringer fremgår af § 6 i lovændringen.

⁵² Karnov, Lov 2017-12-19 nr. 1535

Den gældende SKL, blev indført i sin oprindelige form i 2021 som LBKG 2021-10-27 nr 1987. Den er senere blevet opdateret. Denne afhandling tager udgangspunkt i den ved tidspunktet for afhandlingen gældende konsoliderede version.⁵³

4.4.3.1. Dokumentationskrav

Der er ikke foretaget nævneværdige ændringer til de nugældende dokumentationskrav, jf. SKL § 39, stk. 1.

4.4.3.2. Indgivelse af dokumentation

Den mest væsentlige ændring er, at fuld dokumentationspligtige ikke længere skal indgive dokumentation efter anmodning fra skattemyndighederne, men nu skal indgive for hvert indkomstår med en frist på 60 dage efter indgivelse af oplysningsskemaet.

Som tidligere nævnt i de faktiske omstændigheder i Microsoft-dommen anførte Skatteministeriet i det ene anbringende, at eftersom dokumentationen ikke var tilgængelig på oplysningstidspunktet, kunne der foretages skønsmæssig ansættelse. Højesteretsdom var hertil tydelig:⁵⁴

”Højesteret finder, at der hverken i ordlyden af § 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 § 5, stk. 3.”

Det bemærkes, at der henvises til § 3B, stk. 5, som på dette tidspunkt var flyttet til stk. 8.

Skatteministeriet fik således ikke medhold i, at der kunne foretages skønsmæssig ansættelse alene på grund af, at dokumentationen ikke var til stede på oplysningstidspunktet. Dette skal sammenholdes med, at Microsoft DK havde indsendt supplerende materiale efter skattemyndighedernes anmodning. Skatteministeriet udstedte i forlængelse heraf et styresignal, hvorefter der kunne anmodes om genoptagelse i sager, hvor der var foretaget skønsmæssig ansættelse alene på grund af, at dokumentationen ikke forelå på oplysningstidspunktet.⁵⁵

⁵³ Karnov, LBKG 2022-03-02 nr 283

⁵⁴ Karnov, SKM2019.136.HR, Microsoft-dommen s. 115 PDF-version

⁵⁵ Karnov, SKM2019.374.SKTST

Den gældende lov må nu anses at stemme overens med skattemyndighedernes opfattelse i Microsoft-dommen, hvorefter der kan foretages skønsmæssig ansættelse, såfremt dokumentationen ikke foreligger på oplysningstidspunktet. Lovændringen kan meget vel anses at være indført på baggrund af praksis.

4.4.3.3. Skønsmæssig ansættelse

Der er foretaget en kortere tilføjelse i den nugældende SKL § 46, stk. 1, hvorefter dokumentationen efter SKL § 39 skal være udarbejdet og indgivet rettidigt. Dokumentationen anses herefter for udarbejdet og indgivet rettidigt, såfremt det gøres i overensstemmelse med SKL § 39, stk. 3, jf. SKL § 46, stk. 1, 2. pkt. Som tidligere behandlet kan skattemyndighederne nu foretage skønsmæssig ansættelse, såfremt dokumentationen ikke er indgivet rettidigt.

Skattemyndighedernes anmodning om supplerende materiale, samt at manglende imødekommelse vil medføre skønsmæssig ansættelse efter SKL § 46, stk. 1, er ordret videreført til nugældende lov, jf. SKL § 46, stk. 2.

4.4.4. Ændringernes betydning for skønsmæssig ansættelse efter nuværende lovgivning

Ved ændringen af lovgivningen, der gælder fra indkomståret 2021, anses der for at være sket en udvidelse i skattemyndighedernes mulighed for at foretage skønsmæssig ansættelse.

Dokumentationen skal nu indgives 60 dage efter oplysningsskemaet. Dette anses at stemme overens med skattemyndighedernes syn på reglerne som efterprøvet ved Microsoft-dommen. Den udvidede mulighed kan begrundes med, at der nu stilles større krav til selskaberne om, at fyldestgørende dokumentationen skal foreligge på fristtidspunktet. Skattemyndighederne er forpligtet til at inddrage nyt materiale samt anvende de objektivt korrekte priser, jf. officialmaksimen, LL § 2, stk. 1 og Adecco-dommen. Det vurderes derfor, at der på fristtidspunktet for indgivelse af dokumentation skal foreligge en fyldestgørende dokumentation, men at denne ikke vil tilsidesættes, såfremt at der indgives supplerende relevant materiale efter fristen.

Det bemærkes, at bestemmelsen om kravet til dokumentationen ikke er ændret siden oprindelsen i 1998. Reglerne anses derfor ikke at være blevet skærpet. Der er imidlertid sket en tilføjelse ved Bkg. om TP-dok, hvori der er retningslinjer for dokumentationens indhold.

På grund af lange ventetider ved domsinstanser, herunder Landsskatteretten og domstols-systemet generelt, vil der gå lang tid før, at de nugældende regler bliver relevante for andre end selskaberne og skattemyndighederne. I Microsoft-dommen, hvor det seneste påklagede indkomstår var 2007, blev der afsagt dom fra Højesteret i 2019. Da den nuværende lovgivning gælder fra indkomståret 2021, kan der således være lange udsigter til efterprøvelsen heraf.

4.5. Højesterets fremgangsmåde ved skønsmæssig ansættelse

I dette afsnit vil det undersøges, hvordan Højesteret vurderer, hvorvidt skattemyndighedernes skønsmæssige ansættelse er berettiget i de tre anvendte domme. Der vil hertil være tilføjelser i forhold til fremgangsmåden, der anses at blive anvendt ved gældende ret. Til sidst i indeværende afsnit vil fremgangsmåden illustreres ved Figur 12.

Fokuspunkt 1: Har selskabet foretaget kontrollerede transaktioner i indkomståret?

For at kunne foretage skønsmæssig ansættelse er det et krav, at selskabet har foretaget kontrollerede transaktioner, jf. SKL §§ 38 og 40, stk. 1, jf. SKL § 46, stk. 1.

Fokuspunkt 2: Har selskabet rettidigt indgivet dokumentationen?

Ved Højesterets vurdering af, om der kunne foretages skønsmæssig ansættelse i Microsoft-dommen, var spørgsmålet, om skattemyndighederne havde modtaget dokumentationen rettidigt.⁵⁶ Højesteret fastslog her, at dokumentationen var modtaget ved ansættelsestidspunktet, hvilket var i overensstemmelse med dagældende lovgivning.

Efter gældende ret skal dokumentationen være indgivet rettidigt i overensstemmelse med SKL § 39, stk. 3, jf. SKL § 46, stk. 1. Fristen er 60 dage efter udløbet af indgivelse af oplysningsskemaet.

Fokuspunkt 3: Er dokumentationen fyldestgørende?

Fælles for de tre domme er, at der foretages en konkret vurdering af, hvorvidt dokumentationen kan anses som fyldestgørende, jf. nuværende SKL § 39, jf. SKL § 46, stk. 1.⁵⁷

⁵⁶ Karnov, SKM2019.136.HR, Microsoft-dommen, s. 115 PDF-version

⁵⁷ Karnov, SKM2019.136.HR, Microsoft-dommen, s. 115 PDF-version, SKM2020.303.HR, Adecco-dommen, s. 91 PDF-version, SKM2021.251.HR, Tetra Pak-dommen, s. 103 PDF-version

Det blev fastslået i både Microsoft- og Adecco-dommen, at dokumentationen var fyldestgørende. Denne kunne herefter ikke tilsidesættes. I Tetra Pak-dommen blev det derimod fastslået, at dokumentationen var mangelfuld i en sådan grad, at den kunne sidestilles med manglende.

Spørgsmålet er vigtigt, da det ikke alene afgør, om skattemyndighederne er berettiget til at foretage skønsmæssig ansættelse, men også hvem der dernæst har bevisbyrden for, at transaktionerne er eller ikke er foretaget i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Hvis dokumentationen er indgivet rettidigt og fyldestgørende efter SKL § 39, og selskabet har besvaret og indgivet eventuelt supplerende materiale efter SKL § 46, stk. 2, har skattemyndighederne bevisbyrden for, at den skønsmæssige ansættelse skal lægges til grund. Hvis selskabet derimod ikke har indgivet fyldestgørende dokumentation rettidigt samt ikke besvaret skattemyndighedernes anmodning om supplerende materiale, vil det være selskabet, der har bevisbyrden for, at den skønsmæssige ansættelse ikke skal lægges til grund.

I Microsoft- og Adecco-dommen var det således Skatteministeriet, der skulle løfte bevisbyrden for, at transaktionerne ikke var i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Dette fremgår af dommene efter at Højesteret konkluderede, at dokumentationen var fyldestgørende.

Microsoft-dommen:⁵⁸

”Spørgsmålet er herefter, om Skatteministeriet har godtgjort, at honoreringen af Microsoft Danmarks markedsføringsaktiviteter ikke skete på armslængdevilkår.”

Adecco-dommen:⁵⁹

”Vurdering af armslængdevilkår

Spørgsmålet er herefter, om Skatteministeriet har godtgjort, at Adecco A/S’ royaltybetalinger til Adecco Group ikke er i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter (armslængdeprincippet), jf. ligningslovens § 2, stk. 1”

⁵⁸ Karnov, SKM2019.136.HR, Microsoft-dommen, s. 115 PDF-version

⁵⁹ Karnov, SKM2020.303.HR, Adecco-dommen, s. 91 PDF-version

Det anses som værende særdeles vanskeligt at løfte denne bevisbyrde, eftersom det er fastslået, at dokumentationen her er fyldestgørende. Skatteministeriet havde som bekendt heller ikke held med dette.

I Tetra Pak-dommen var det TPH, der skulle løfte bevisbyrden for, at skattemyndighedernes skønsmæssige ansættelse var baseret på et mangelfuldt eller forkert grundlag. I dommen fastslog Højesteret:⁶⁰

"[...] tiltræder Højesteret, at TPH ikke har godtgjort, at skattemyndighedernes skøn hviler på et forkert eller mangelfuldt grundlag, eller at skønnet har ført til et åbenbart urimeligt resultat."

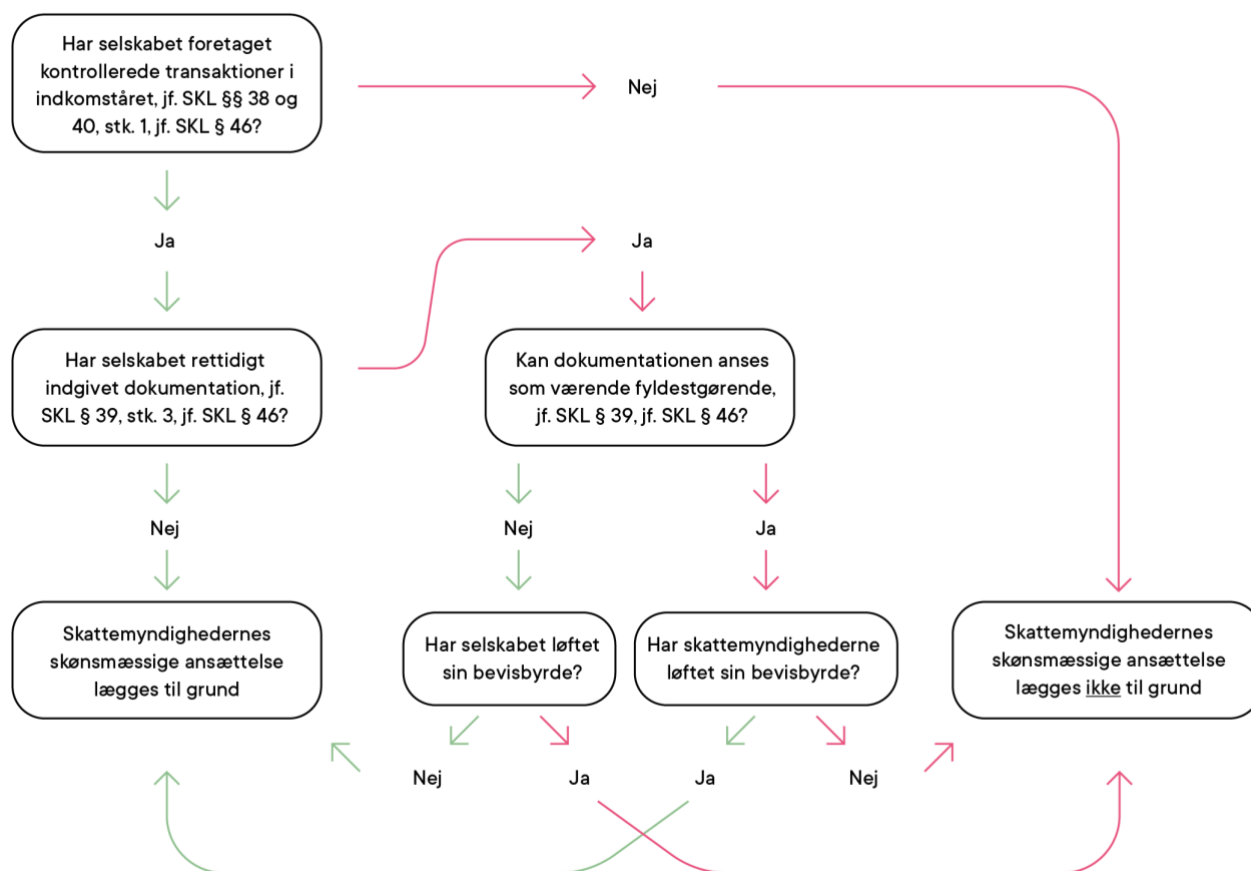
TPH formår ikke, ligesom Skatteministeriet i de andre domme, at løfte bevisbyrden for, at den anden part ikke har anvendt armslængdeprincippet for de kontrollerede transaktioner.

4.5.1. Illustration af fremgangsmåden ved vurderingen af skønsmæssig ansættelse

På baggrund af de anførte fokuspunkter er det nu muligt ved Figur 12 at illustrere Højesterets fremgangsmåde suppleret med gældende lov. De grønne pile peger mod, at skattemyndighederne kan foretage skønsmæssig ansættelse, hvorimod de røde pile peger mod at skattemyndighederne ikke kan foretage skønsmæssig ansættelse.

⁶⁰ Karnov, SKM2021.251.HR, Tetra Pak-dommen, s. 104 PDF-version

Figur 12: Illustration af Højesterets tilgang ved spørgsmålet om skattemyndighedernes skønsmæssige ansættelse kan lægges til grund



Kilde: Egen bearbejdelse på baggrund af Højesterets tilgang og SKL

4.6. Delkonklusion

Skattemyndighederne kan foretage skønsmæssig ansættelse, såfremt selskabet i det pågældende indkomstår har foretaget kontrollerede transaktioner og ikke har udarbejdet dokumentation, eller at den udarbejdede dokumentation kan sidestilles med manglende, eller selskabet ikke har indgivet dokumentationen for de kontrollerede transaktioner rettidigt, jf. SKL § 39, stk. 1 og 3. Skattemyndighederne kan endvidere foretage skønsmæssig ansættelse, hvis selskabet ikke har efterkommet skattemyndighedernes anmodning om en revisorerklæring, jf. SKL § 43, eller indsendt supplerende materiale efter SKL § 46, stk. 2, jf. SKL § 46, stk. 1.

SKL § 39, stk. 1, indeholder en bred definition om dokumentationens indhold, hvorefter der ikke direkte kan udledes konkrete krav til dokumentationen. Dette anses at understrege, at skattemyndighederne i hver sag må foretage en konkret vurdering af den pågældende dokumentation og

vurdere, om denne kan danne grundlag for, hvorvidt der er sket aflønning i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Den udarbejdede dokumentationen skal indgives rettidigt, jf. SKL § 46, stk. 1, 2. pkt. Fristen for indgivelse af dokumentation er 60 dage efter indgivelse af oplysningsskemaet, jf. SKL § 12, jf. SKL § 39, stk. 3, 1. pkt. Eftersom skattemyndighederne er pålagt officialmaksimen og ligeledes er pligtige efter LL § 2, stk. 1 til at finde den korrekte aflønning efter armslængdeprincippet, vil der kunne indtages yderligere materiale, uden at dette er ensbetydende med, at dokumentationen er mangelfuld. Dette vil imidlertid kræve, at der ikke blot indgives mangelfuld dokumentation for derved at opnå en forlænget frist.

Udover adgangen til skønsmæssig ansættelse vil der kunne udstedes bøder, såfremt selskabet ikke rettidigt indgiver dokumentation efter SKL § 39 eller indsender revisorerklæring efter SKL § 43, jf. SKL § 84, stk. 1, nr. 5.

Efter SKL § 42 opstilles der mere klare linjer for, hvad dokumentationen skal indeholde i overensstemmelse med SKL § 39, hvilket udmønter sig i Bkg. om TP-dok. Når selskaberne skal udarbejde dokumentation for det pågældende indkomstår, er Bkg. om TP-dok. et oplagt remedie til, hvilke elementer dokumentationen skal indeholde for at opfylde kravene om, at dokumentationen skal kunne danne grundlag for en vurdering af, om de kontrollerede transaktioner er indgået i overensstemmelse med armslængdeprincippet, jf. SKL § 39, stk. 1, jf. SKL § 46, stk. 1. Herunder er fællesdokumentationen og den landespecifikke dokumentation, som begge blev indarbejdet i bekendtgørelsen i 2016, de to hovedelementer i den samlede dokumentation. Det kan konkluderes, at nogle elementer er mere relevante end andre, for at skattemyndighederne kan fastlægge, om der er sket passende aflønning i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Her vil det følgelig være mere relevant at beskrive uddybende, hvordan selskabet er kommet frem til den anvendte prisfastsætning, end at lægge hovedfokus på at beskrive organisatoriske forhold. Dette afhænger selvsagt af de specifikke forhold for koncernen, selskabet og de kontrollerede transaktioner, jf. Bkg. om TP-dok. § 2, stk. 2.

I praksis har Højesteret taget stilling til, hvornår en dokumentation kan anses for mangelfuld, og hvilken betydning det har. På trods af at sagerne er faktumspecifikke, er der nogle generelle retningslinjer, som kan udledes heraf. Højesteret har i alle de tre fremlagte domme konstateret, at en

dokumentation kan være så mangelfuld, at den kan sidestilles med manglende. Dette blev gjort gældende i Tetra Pak-dommen.

Højesteret fandt desuden, at sammenlignelighedsanalysen er et afgørende element i dokumentationen for at dokumentere, at de kontrollerede transaktioner har priser og vilkår som mellem uafhængige parter, jf. Tetra Pak-dommen. Det var hertil ikke muligt for skattemyndighederne at skelne mellem transaktionerne mellem forbundne parter og uafhængige parter og derved vurdere, om der var sket aflønning i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Det konkluderes herefter, at såfremt dokumentationen ikke indeholder en sammenlignelighedsanalyse, vil dokumentationen ikke være fyldestgørende, og skattemyndighederne vil herefter have adgang til at foretage skønsmæssig ansættelse, jf. SKL § 39, jf. SKL § 46, stk. 1.

Der er sket væsentlige ændringer i de behandlede bestemmelser angående dokumentationskrav, indgivelse af dokumentation og skattemyndighedernes adgang til at foretage skønsmæssig ansættelse.

Selve bestemmelsen vedrørende dokumentationskrav er i sin helhed bevaret i alle lovændringer, jf. SKL § 39, stk. 1. Dokumentationen skal herefter kunne danne grundlag for skattemyndighedernes vurdering af, om armslængdeprincippet er overholdt. Bestemmelsen er imidlertid siden blevet suppleret af Bkg. om TP-dok., der fastlægger retningslinjer for, hvad dokumentationen skal indeholde.

Der er sket en væsentlig ændring af krav om indgivelse af dokumentation. Denne skal ikke længere indgives efter anmodning fra skattemyndighederne, men nu 60 dage efter indgivelse af oplysnings-skemaet, jf. SKL § 46, stk. 1. Reglerne stemmer nu overens med skattemyndighedernes fortolkning af reglerne, som blev gjort gældende i Microsoft-dommen.

Skattemyndighedernes mulighed for at foretage skønsmæssig ansættelse har indtil udstedelsen af nuværende lovgivning ikke været påvirket. Her er SKL § 3B, stk. 5, 1. pkt. og SKL § 5, stk. 3, blevet slået sammen til SKL § 46, stk. 1, som en indholdsmæssig videreførelse. Ved nuværende lovgivning blev det tilføjet, at dokumentationen skal indgives rettidigt efter SKL § 39, stk. 3. Såfremt dokumentationen ikke indgives i overensstemmelse hermed, kan skattemyndighederne foretage skønsmæssig ansættelse. Skattemyndighedernes adgang til at foretage skønsmæssig ansættelse, såfremt selskabet ikke imødekommer skattemyndighedernes anmodning om supplerende materiale, er også en videreførelse, jf. SKL § 46, stk. 2.

Den nuværende version af SKL anses for at være en udvidelse for skattemyndighedernes adgang til at foretage skønsmæssig ansættelse, da fuldt dokumentations pligtige nu skal indgive dokumentationen for hvert indkomstår og ikke længere efter skattemyndighedernes begæring. Dokumentationen skal være fyldestgørende ved indgivelse, men der vil ikke ske tilsidesættelse, såfremt denne efterfølgende suppleres med relevant materiale. Der anses ikke at være tale om, at dokumentationskravene er blevet udvidet, da spørgsmålet om, hvorvidt dokumentationen opfylder kravene, fortsat vil bero på en konkret vurdering af skattemyndighederne.

Kapitel 5 Analyse af SKM2020.387.LSR efter gældende ret og TPG 2022

I dette kapitel analyseres SKM2020.387.LSR. Dommen angår det danske selskab H1 DK, som i indkomståret 2010 indgik i en koncernintern omstrukturering, hvor selskabet blev omdannet fra en selvstændig distributør til en kommissionær. Omdannelsen til kommissionær medførte et fald i selskabets indkomst, og SKAT anfører, at der gennem omstruktureringen er overdraget immaterielle aktiver og indkomspotentiale til det udenlandske selskab H4 (H4 Udland). Dette har ikke været beskrevet i dokumentationen, og SKAT har som følge heraf foretaget skønsmæssig ansættelse.

Det er indkomståret 2010, der er truffet afgørelse om i dommen, hvorfor TPG 2010 og dagældende SKL blev anvendt af selskabet ved den koncerninterne omstrukturering og udarbejdelsen af selskabets dokumentation og af SKAT, da der blev truffet afgørelse d. 11. januar 2017.

I kapitlet præsenteres først de faktiske omstændigheder i dommen. Herefter gennemgås anbringender fra SKAT og H1 DK. Dernæst inddrages viden fra de tidligere behandlede kapitler til at undersøge, hvilket resultat dommen vil få efter gældende ret og TPG 2022.

Afhandlingen er afgrænset fra at behandle værdiansættelse af immaterielle aktiver. En del af dommen omhandler vurderingen af, hvordan immaterielle aktiver skal værdiansættes, hvilket dermed ikke vil blive behandlet.

5.1 De faktiske omstændigheder i SKM2020.387.LSR

I følgende afsnit henvises til dommens afsnit om faktiske omstændigheder.⁶¹

Sagens parter er SKAT og det danske selskab H1 DK, som er medlem af koncernen H2 Group.

H2 Group sælger softwareløsninger indenfor områder som infrastrukturstyring, projekt og porteføljestyring, sikkerhedsstyring, driftsstyring, håndtering af applikationer samt data center automatisering og visualisering.

⁶¹ Karnov, SKM2020.387.LSR, s. 2 ff. PDF-version

I 2010 fungerer H1 DK som en af koncernens europæiske selvstændige distributører. I 2010 havde H1 DK 55 ansatte.

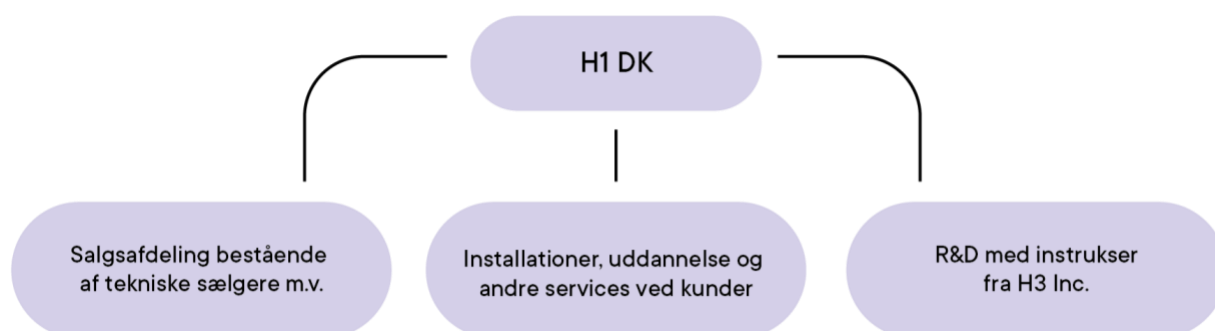
H1 DK udfører i alt tre aktiviteter i form af direkte og indirekte salg, installationer og uddannelse af brugere samt R&D. Organiseringen af aktiviteterne i H1 DK er illustreret ved Figur 13 nedenfor.

H1 DK varetager både direkte salg til slutbrugere og indirekte salg til forhandlere og underdistributører. Salgsafdelingen består af teknisk salgspersonale, account managers og ansvarlige for eftersalgsservices.

Installationer og uddannelse af brugere angår forberedelse og opsætning af kunders erhvervede systemer samt andre generelle services til produkter, som sælges af H2 Group.

H1 DK har én medarbejder til at varetage R&D på vegne af H3 Inc., der er et andet selskab i koncernen. Medarbejderen udfører R&D aktiviteterne efter instrukser fra H3 Inc., hvorefter resultater og eventuelle immaterielle aktiver ejes af H3 Inc.

Figur 13: Organisering af aktiviteter i H1 DK



Kilde: Egen bearbejdelse på baggrund af de faktiske omstændigheder i SKM2020.387.LSR

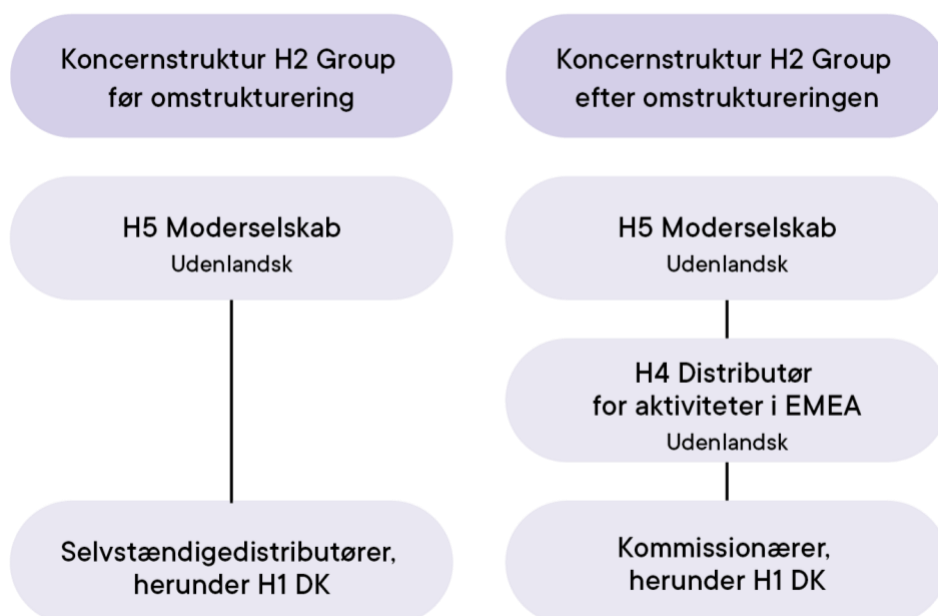
I oktober 2010 gennemførte H2 Group en koncernintern omstrukturering. Her blev H4 Udland stiftet. H4 Udland skulle herefter fungere som hovedselskab for aktiviteterne i EMEA (Europa, Mellemøsten og Afrika). Udover koncernens langsigtede vækststrategi var formålet at samle resurser og aktiviteter tilknyttet EMEA og derved opnå stordriftsfordele ved at centralisere funktioner og risici i H4 Udland.

Omstruktureringen blev gennemført efter, at der i årene op til omstruktureringen var foretaget store nedskæringer i antallet af medarbejdere. Her gik H1 DK eksempelvis fra at have 106 til 55 ansatte.

De eksisterende koncerninterne aftaler med distributørerne blev herefter opsagt. I forlængelse heraf blev alle distributører tilbudt at blive kommissionærer for H4 Udland.

Samtlige distributører blev omdannet til kommissionærer, herunder H1 DK. Den ændrede koncernstruktur er illustreret på Figur 14. Her indsættes H4 Udland som distributør mellem H2 Group og H1 DK og andre distributører, der omdannes til kommissionærer.

Figur 14: Den koncerninterne omstrukturering ændrede koncernstrukturen, hvor H4 Udland indsættes og distributørerne omdannes til kommissionærer



Kilde: Egen bearbejdelse på baggrund af de faktiske omstændigheder i SKM2020.387.LSR.

Før omstruktureringen var H1 DK eksklusiv distributør af H2 Groups produkter på det danske marked. Distributøraftalen mellem H1 DK og moderselskabet H5 (H5 M) gav H1 DK rettigheder til at anvende H2 Group's varemærke og sælge softwarelicenser mod betaling af royalties til H5 M. Royalties blev beregnet som en procentdel af det samlede licenssalg.

Vedrørende kundelister var det aftalt mellem H1 DK og H5 M, at enhver kundeliste, der blev udleveret til distributøren, var hemmelig og skulle i tilfælde af opsigelse tilbageleveres til H5 M med tilføjelse af potentielle kunder. Ved omstruktureringen, hvor distributørerne fortsætter som kommissionærer, bibeholdes ordningen vedrørende kundelisterne, hvorefter kundelisterne først skal tilbageleveres ved opsigelse af kommissionæraftalen.

I oktober 2010 hvor omstruktureringen gennemførtes, og H1 DK omdannes til kommissionær, blev den daværende distributøraftale opsagt, og der blev i stedet indgået en kommissionæraftale. Ifølge denne skal H1 DK fortsætte med at sælge koncernens softwarelicenser, men det er nu i stedet H4 Udland, der har de forbundne risici hermed.

De kundekontrakter, der i sin tid blev indgået, da distributøraftalen var gældende, fortsætter på ensartede vilkår. I tilfælde hvor eksisterende kundekontrakter skal forlænges, eller der indgås kontrakter med nye kunder efter d. 1. oktober 2010, vil det herefter være betingelserne i kommissionæraftalen, som gøres gældende mellem H1 DK og H4 Udland. H1 DK vil forsat agere som sælger, men nu på vegne af H4 Udland, hvor H4 Udland varetager risici. H1 DK vil derfor alene agere som kommissionær.

5.1.1. Aflønning, funktioner og risici før og efter den koncerninterne omstrukturering

5.1.1.1. Aflønning, funktioner og risici før omstruktureringen

Aflønning

Det følger af selskabets dokumentation som fremhævet i afgørelsen, at H1 DK før den koncerninterne omstrukturering betalte royalties til H5 M i form af en fast procentsats ved salg af softwarelicenser til kunder. Dommen er anonymiseret, hvorfor det herefter forudsættes, at H1 DK skal afgive 20 % af omsætningen til H5 M. Den anvendte aflønningsform er mellem selskaberne baseret på CUP-metoden. Desuden betalte H1 DK også vedligeholdelsesydelser og royalties til H5 M. For de kundekontrakter, som blev indgået med H1 DK som distributør, fortsætter denne aflønningsmetode indtil kundekontraktens udløb, uanset omstruktureringen.

Funktioner og risici

Før omstruktureringen bestod H1 DK's funktioner primært af salg, men også distribution og marketing. Det fremgår af dokumentationen, at H1 DK solgte i eget navn og tilbød de fleste af koncernens produkter. H1 DK var selv ansvarlig for at administrere den daglige drift og skulle selv varetage risici forbundet med salg og markedsføring. H1 DK skulle imidlertid efterleve de udstedte retningslinjer om markedsføring fra koncernen.

Det fremgår endvidere af dokumentationen, at H1 DK skulle fokusere på kunderelationer og være bindeleddet mellem koncernen og kunderne. H1 DK's rolle som distributør var betydningsfuld, hvilket begrundes med:

- ♦ produkterne er komplekse og bekostelige,
- ♦ der er hård konkurrence og
- ♦ det kan tage lang tid at erhverve en kunde, hvorfor det er vigtigt at kunderne forbliver loyale.

Det understreges i dokumentationen, at det er vigtigt for H2 Group at have en tæt forbindelse til kunderne, hvorfor koncernen har fokuseret på at etablere salgsenheder, såsom H1 DK, tæt på kunderne. Varetagelsen af funktionen som distributør anses af koncernen at være forbundet med væsentlig byrde og risici. I tilfælde af at H1 DK havde brug for teknisk support, ville andre selskaber i koncernen om nødvendigt stå til rådighed.

5.1.1.2. Aflønning, funktioner og risici efter den koncerninterne omstrukturering

Aflønning

Efter den koncerninterne omstrukturering d. 1. oktober 2010 fortsætter H1 DK, nu som kommissionær, med at sælge koncernens software på vegne af H4 Udland. Der foretages aflønning baseret på TNMM metoden, hvorefter H1 DK modtager omkostningsgodtgørelse samt en procentdel af det samlede salg. Det forudsættes herefter, at omkostningsgodtgørelsen udgør 80 %, og H1 DK beholder 2 % af EBIT-margin, hvorefter resten går til H4 Udland. Det vil herefter være H4 Udland, der betaler royalties til H5 M for licens til salg af softwareprodukterne.

Funktioner og risici

Som kommissionær varetager H1 DK nu sine funktioner på vegne af H4 Udland. Det vil sige, at H1 DK stadig udfører salg, men H4 Udland påtager sig risici. Dette skal sammenholdes med den ovenfor nævnte nye aflønningsmodel indeholdende 80 % omkostningsgodtgørelse og en væsentlig nedgang i indtjeningen, hvor H1 DK går fra at afgive 20 % af omsætningen til at beholde 2 % EBIT-margin. H4 Udland har ikke selv direkte kontakt med kunderne. Det forbliver H1 DK's primære opgave at sørge for at bevare et godt forhold til kunderne som før gennemførelsen af omstruktureringen.

H1 DK fortsætter med at udføre markedsføring ud fra de i koncernen fastsatte retningslinjer, men nu vil det være H4 Udland, der varetager samtlige omkostninger forbundet hermed.

Af dokumentationen fremgår endvidere, hvilke funktioner H4 Udland udfører efter omstrukturen. Det fremgår heraf, at H4 Udland skal varetage administrationen af koncernens aktiviteter for EMEA. Heri har H4 Udland ansvaret for at udarbejde:⁶²

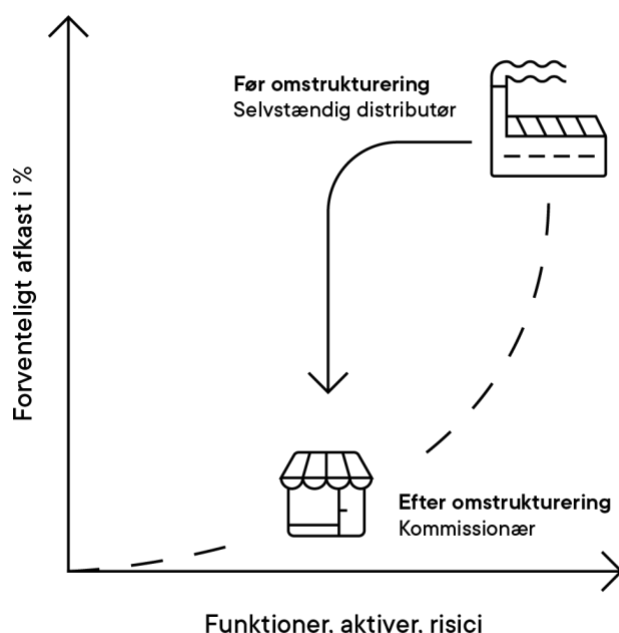
- ◆ den overordnede strategi og virksomhedens politikker samt marketingsstrategier.
- ◆ mål og budgetter.
- ◆ overvåge nøgletal samt indsamle og analysere markedsdata og konkurrenceparametre.
- ◆ produktionsbudgetter og varetage kontrollen af tredjeparts producenter samt forhandle priser, vilkår og betingelser.
- ◆ den operationelle og lovmæssige ramme som kommissionærerne skal eksekvere under.
- ◆ kontraktbetingelser og rabatgrænser samt eventuelt acceptere eller afvise i tilfælde af, at betingelserne skal modificeres eller rabatgrænser skal overskrides.
- ◆ kreditpolitikker og godkendelsesgrænser.

De funktioner, som H1 DK tidligere varetog for det danske marked angående salgsstrategi, marketingsstrategi, brand management, godkendelse af kontrakter, prispolitik og rabatter samt fastlæggelsen af det strategiske budget, flyttes fra H1 DK til H4 Udland. Derudover giver H1 DK også afkald på nogle af de risici, som selskabet tidligere varetog, herunder markeds-, operationelle-, kredit-, valuta- samt lagerrisici.

Den koncerninterne omstrukturering medfører herefter, at H1 DK udfører færre væsentlige funktioner, anvender færre aktiver og kun påtager sig en begrænset mængde risici. Dette medfører følgende, at H1 DK's indtjening falder, hvilket er beskrevet med den nye aflønningsmodel, hvor H1 DK efter den koncerninterne omstrukturering modtager omkostningsgodtgørelse og afgiver en større andel af indtjeningen. Dette er illustreret på Figur 15, hvor H1 DK rykker ned på FAR-kurven efter omstrukturen.

⁶² Karnov, SKM2020.387.LSR, s. 8 f. PDF-version

Figur 15: Den koncerninterne omstrukturering medfører, at H1 DK afgiver FAR samt tilhørende indtjening og rykker dermed ned på FAR-kurven



Kilde: Egen bearbejdelse på baggrund af de faktiske omstændigheder i SKM2020.387.LSR

Twisten angik herefter, hvorvidt der ved gennemførelsen af omstruktureringen i 2010 blev overdraget immaterielle aktiver herunder know-how, kundelister og goodwill i form af kunderelationer fra H1 DK til H4 Udland, uden at der er kompenseret i overensstemmelse med armslængdeprincippet, jf. LL § 2, stk. 1.

5.2. Parternes anbringender i SKM2020.387.LSR

5.2.1. Fremhævede anbringender fra SKAT i dommen

Til at fastlægge anbringender fra SKAT anvendes SKAT's begrundelse for afgørelsen, SKAT's udtalelse til Skatteankestyrelsen samt senere indlæg, der fremgår af SKM2020.387.LSR.⁶³

SKAT begrundede den skønsmæssige ansættelse med, at der ikke foreligger noget skriftligt grundlag for overdragelsen af de immaterielle aktiver, hverken i dokumentationen eller en skriftlig kontrakt. Det må derfor være de faktiske omstændigheder, der lægges til grund. De faktiske omstændigheder viser, at H1 DK har afstået immaterielle aktiver, da selskabet nu aflønnes som en kommissionær,

⁶³ Karnov, SKM2020.387.LSR, s. 9 ff. PDF-version

der ikke har immaterielle aktiver. Der er dermed flyttet funktioner og risici, der medfører, at den væsentlige andel af indkomspotentialet fra kundeaftalerne flyttes til H4 Udland.

Skønsmæssig ansættelse

I SKAT's afgørelse af 11. januar 2017 foretages skønsmæssig ansættelse af de overførte immaterielle aktiver. SKAT begrundet dette med, at H1 DK betalte H5 M for anvendelsen af varemærke og licens til at sælge softwareprodukterne, hvorfor de oparbejdede immaterielle aktiver i form af knowhow og kunderelationer ejes af H1 DK. Ved at H1 DK ikke har udarbejdet dokumentation for overførslen af de immaterielle aktiver ved den koncerninterne omstrukturering, mener SKAT, at dokumentation ikke er fyldestgørende, og der kan derfor foretages skønsmæssig ansættelse af de immaterielle aktiver. I og med der kan fastlægges en transaktion, er det H1 DK, der skal løfte bevisbyrden for, hvorvidt uafhængige parter ville overdrage disse immaterielle aktiver vederlagsfrit. SKAT har på grund af den manglende dokumentation ikke mulighed for at fastlægge, om overdragelsen er sket i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Funktioner og risici

SKAT anfører, at der er flyttet væsentlige funktioner og risici fra H1 DK til H4 Udland. Her er funktionerne ikke beskrevet i dokumentationens funktionsanalyse. Angående risici er operationelle risici ikke beskrevet i dokumentationen, hvorimod kredit-, valutakurs- og lagerrisici beskrives i dokumentationen som værende minimale. SKAT konkluderer på baggrund heraf, at der er et afhængighedsforhold mellem H1 DK og H5 M, hvor H1 DK udøver væsentlige funktioner på det danske marked i form af at skabe kunderelationer. SKAT begrundet endvidere, at H1 DK ikke vil være let at erstatte, da såfremt der skulle findes en tilsvarende part med tilsvarende salgskompetencer af tekniske produkter, vil denne besidde tilsvarende immaterielle aktiver og kræve tilsvarende aflønning. Hertil fremgår det også i dokumentationen, at H1 DK med sin tilstedeværelse og viden om det danske marked udøver en væsentlig funktion for koncernen.

Immaterielle aktiver

Det anføres af SKAT, at H1 DK har oparbejdet værdifuld knowhow med viden om kundernes behov og kunderelationer. Disse immaterielle aktiver anses for overdraget til H4 Udland, da det efter den koncerninterne omstrukturering vil være H4 Udland, der modtager omsætningen fra danske kunder, og H1 DK nu kun beholder 2 % af EBIT-margin plus 80 % omkostningsgodtgørelse. Ved

beregningen af den lavere procentvise indtjening lægges det til grund, at H1 DK ikke længere ejer de immaterielle aktiver, der er nødvendige for at generere omsætningen. Tilsvarende vil det være H4 Udland, der påtager og kontrollerer risici forbundet med kunderne, samt H4 Udland der betaler royalties til H5 M.

SKAT erkender, at H5 M har det juridiske ejerskab over kundelisterne, men den oparbejdede goodwill vedrørende kunderelationer ejes af H1 DK. Ved at de opbyggede kunderelationer overgår til H4 Udland, vil det være H4 Udland, der drager nytte af den fremtidige indtjening, når kontrakterne skal fornyes. Hertil bemærker SKAT, at H1 DK's aktiviteter vil være tilsvarende som før den koncerninterne omstrukturering, hvorfor uafhængige parter ville kræve compensation for at afgive dette indkomspotentiale forbundet med de flyttede funktioner og risici.

SKAT anfører desuden hertil, at H4 Udland kun har 1,5 fuldtidsansatte til at varetage risici og funktioner for det danske marked. SKAT kommer frem til denne konklusion ved at fordele den samlede omsætning fra salget til EMEA ud på antallet af medarbejdere ved H4 Udland. Dernæst tages H1 DK's omsætning og holdes op mod den samlede omsætning, og derved beregnes hvor mange af H4 Udland's ansatte, der kan henføres til at varetage funktioner og risici for det danske marked. Samtidig er H1 DK gået fra at have 55 ansatte i indkomståret 2010 til 38 ansatte i indkomståret 2014, hvilket kan indikere en uoverensstemmelse, om H4 Udland har den fornødne kapacitet og substans til at varetage de overførte funktioner og risici fra H1 DK.

5.2.2. Fremhævede anbringender fra H1 DK i dommen

Til at fastlægge H1 DK's anbringender anvendes klagen over SKAT's afgørelse samt senere indlæg.⁶⁴

H1 DK anfører, at der i forbindelse med omstruktureringen, hvor H1 DK blev kommissionær, ikke er overdraget immaterielle aktiver, og at der således ikke er behov for compensation. H1 DK anfører også, at den koncerninterne omstrukturering i det hele blev foretaget i overensstemmelse med armslængeprincippet.

Skønsmæssig ansættelse

Endvidere anfører H1 DK, at der ikke kan foretages skønsmæssig ansættelse, eftersom dokumentationen ikke er væsentlig mangelfuld. Der anføres hertil, at dokumentationen er fyldestgørende,

⁶⁴ Karnov, SKM2020.387.LSR, s. 14 ff. PDF-version

samt at SKAT på baggrund af dokumentationen kan foretage en vurdering af, om den koncern interne omstrukturering er indgået i overensstemmelse med armslængdeprincippet. SKAT har derimod ikke løftet sin bevisbyrde for, at selve omstruktureringen ikke er foretaget i overensstemmelse med armslængdeprincippet, samt at der i forbindelse med omstruktureringen er overdraget immaterielle aktiver. H1 DK begrundet dette med, at SKAT ikke alene kan se på transaktioner før og efter omstruktureringen og derved fastslå, at der er overdraget immaterielle aktiver.

Immaterielle aktiver

H1 DK beskriver knowhow som: *"særlig kvalificeret viden, som andre fagfolk ikke har, og som de heller ikke kan skaffe sig ved en undersøgelse af produktet mv."*⁶⁵ Der kan derved kun være tale om knowhow, hvis ikke en fagperson kan opnå denne viden ved en undersøgelse af produkterne. Det anføres hertil, at H1 DK kan erstattes som salgsenhed, da en tilsvarende enhed ville kunne opnå samme viden om produkterne. Desuden tilpasses produkterne ikke til det pågældende marked, hvorfor kendskabet til de danske kunders it-systemer ikke kan anses for at udgøre særlig værdi. Ydermere anføres det, at H1 DK's kunder får eventuel teknisk support fra andre selskaber i koncernen.

Angående kundelister anføres, at H1 DK ikke var ejer af disse. Udover henvisninger til praksis var det desuden aftalt i distributøraftalen, at kundelister med eksisterende og potentielle kunder skulle tilbageleveres til H5 M ved opsigelse, hvorfor H5 M er ejer af sådanne kundelister. Der kan derved ikke ske overførsel fra H1 DK til H4 Udland, eftersom det hele tiden har været H5 M, der har ejet kundelisterne.

Der er taget højde for i form af aflønningens størrelse, at H1 DK ikke skal kompenseres for at overdrage goodwill i form af kunderelationer. Når aftalen med en distributør opsiges, som det skete med H1 DK, ophører goodwill som følge heraf, hvorfor der er anvendt høj aflønning. På grund af at det er produktet, der er det væsentlige og ikke den pågældende salgsenhed, anses kunderelationerne at være uden værdi, hvis ikke der var tale om H2 Groups produkter. Softwareprodukterne er ligeledes dybt integrerede i kundernes it-systemer. Det vil derfor være dyrt for en kunde at skifte softwaren ud, hvilket medfører, at kundekontrakterne i denne sammenhæng er langvarige.

⁶⁵ Karnov, SKM2020.387.LSR, s. 16 PDF-version

Funktioner og risici

Til at understrege, at H1 DK ikke længere varetager samme funktioner og risici, anføres, at selskabet er gået fra 55 ansatte i indkomståret 2010 til 38 ansatte i indkomståret 2014 i forbindelse med, at kontrakterne, der blev indgået, da selskabet var distributør, udløb. Til anbringendet fra SKAT, om at der kun vil være 1,5 fuldtidsansat hos H4 Udland til at varetage funktioner og risici for det danske marked, anføres desuden, at dette ikke kan fastlægges ud fra omsætningen. Det skal hertil tages i betragtning, at der er opnået store centraliseringsfordele ved at samle funktioner og risici i H4 Udland.

Som modsvar til anbringendet fra SKAT om, at H1 DK udgør en væsentlig funktion for koncernen, anføres der, at der på ingen måde er tale om en unik funktion, men at funktionen ville være den samme for hvilket som helst salgsselskab.

5.3. Skattemyndighedernes adgang til at foretage skønsmæssig ansættelse efter gældende ret og TPG 2022

I dette afsnit vil viden fra afhandlingens øvrige kapitler anvendes til at undersøge, hvorvidt skattemyndighederne har adgang til at foretage skønsmæssig ansættelse efter gældende ret.

Der skal afklares følgende problemstillinger, jf. Figur 12, side 61:

- ◆ Har selskabet foretaget en kontrolleret transaktion efter SKL §§ 38 og 40 stk. 1, jf. SKL § 46?
- ◆ Har selskabet rettidigt indgivet dokumentation, jf. SKL § 39, stk. 3?
- ◆ Kan dokumentationen anses som værende fyldestgørende, jf. SKL § 39, jf. SKL § 46?
- ◆ Hvem har herefter bevisbyrden, og kan bevisbyrden anses som løftet?

Det er anført af SKAT, at dokumentationen er mangelfuld, men ikke at dokumentationen ikke stemmer overens med de faktiske omstændigheder. Det vil således ikke være relevant at foretage en 6-trins-analyse, som gennemgås i afsnit 2.3.2., til at finde ud af, om det efter de faktiske omstændigheder er H4 Udland, der faktisk påtager sig de overførte risici. Det forudsættes derfor, at dokumentationen og de faktiske omstændigheder stemmer overens.

5.3.1. Har selskabet foretaget en kontrolleret transaktion, jf. SKL §§ 38 og 40 stk. 1, jf. SKL § 46?

Til at undersøge om der i forbindelse med den koncerninterne omstrukturering er foretaget en kontrolleret transaktion vedrørende overførsel af immaterielle aktiver, anvendes den gennemgåede 4-trins-undersøgelse i afsnit 3.2. Denne undersøgelse er tilegnet på baggrund af TPG kapitel 9, hvor skattemyndighederne undersøger, om den koncerninterne omstrukturering medfører en transaktion. Undersøgelsen er delt i fire trin, som vil anvendes for at analysere, om der er foretaget en transaktion fra H1 DK til H4 Udland.

5.3.1.1. Trin 1: Afgrænsning af den koncerninterne omstrukturering

Aktiviteterne for H1 DK er tilnærmelsesvis ens både før og efter den koncerninterne omstrukturering, hvor H1 DK skal sælge softwareprodukter på det danske marked.

Efter den koncerninterne omstrukturering udfører H1 DK færre væsentlige funktioner og påtager færre risici. Hvor H1 DK før omstruktureringen solgte i eget navn og selv administrerede den daglige drift, er det nu H4 Udland, som H1 DK sælger for, og H4 Udland, der fastlægger de operationelle rammer for driften. Hertil er også de forbundne operationelle risici og markedsrisici overgået til H4 Udland. I forhold til markedsføring er det nu H4 Udland, der varetager alle omkostningerne forbundet hermed.

I overensstemmelse med de overførte risici er det også H4 Udland, der modtager indtjeningen, hvor H1 DK efter omstruktureringen aflønnes med en væsentlig lavere procentdel af salget. Her er H1 DK gået fra at videregive 20 % af omsætningen til blot at beholde en EBIT-margin på 2 % plus omkostningsgodtgørelse på 80 %.

5.3.1.2. Trin 2: De forretningsmæssige overvejelser bag den koncerninterne omstrukturering

Det fremgår af dokumentationen, at formålet med den koncerninterne omstrukturering var at opnå stordriftsfordele ved at samle resurser og aktiviteter tilknyttet EMEA i H4 Udland. Betydningen for H1 DK vil blive gennemgået i næste trin.

5.3.1.3. Trin 3: Andre realistiske alternativer til den koncerninterne omstrukturering

Det fremgår ikke af de fremhævede afsnit i dommen om dokumentationen, hvorvidt der var overvejede alternativer til den koncerninterne omstrukturering. I og med formålet med omstrukture-

ringen var at opnå stordriftsfordele, er det svært at forestille sig andre alternative løsninger for H2 Group som en samlet koncern.

For H1 DK kan det imidlertid have været en fordel at forblive en selvstændig distributør, da selskabet udfører tilsvarende salgsaktiviteter som kommissionær. Det lavere indkomspotentiale mod at afgive funktioner og risici anses derfor ikke at have været i H1 DK's interesse. Dette tyder på, at den koncerninterne omstrukturering ikke følger separat enhed-tilgangen, hvorefter omstruktureringen skal være en fordel for alle involverede parter.

Et alternativ for H1 DK kunne have været at stoppe med at sælge H2 Group's produkter. Dette er imidlertid ikke relevant, såfremt det efter omstændighederne ikke var et bedre alternativ end at blive kommissionær.

Samlet set anses det ikke for at være en fordel for H1 DK at blive omdannet til kommissionær. H1 DK afgiver funktioner, aktiver og indkomspotentiale, hvilket ikke anses at stemme overens med, at H1 DK udfører tilsvarende aktiviteter som efter omstruktureringen. En uafhængig part anses ikke at ville afgive funktioner og risici for at modtage 2 % EBIT-margin plus 80 % omkostningsgodtgørelse mod tidligere at afgive 20 % af omsætningen, hvor de tilsvarende aktiviteter udføres. Ud fra separat enhed-tilgangen anses kravet om, at omstruktureringen skal være til fordel for alle involverede parter, ikke at være opfyldt. Det vil herefter være H4 Udland, der opnår en fordel af omstruktureringen.

5.3.1.4. Trin 4: Substanskravet til det modtagende selskab

Det modtagende selskab ved denne omstrukturering er H4 Udland. SKAT anfører, at der vil være 1,5 ansatte til at varetage de overførte funktioner. SKAT er kommet frem til dette ved at fordele H1 DK's omsætning ud af den samlede omsætning ved EMEA og derved sammenholde andelen af omsætningen med H4 Udland's samlede antal ansatte. H1 DK anfører derimod, at fordelingen ikke kan foretages på baggrund af omsætningen, og at der er opnået væsentlige driftsmæssige fordele ved at foretage centraliseringen. Det lægges herefter til grund, at H4 Udland opfylder substanskravet.

5.3.1.5. Kompensation ved transaktionen

Det er åbenbart, at der er overført risici og funktioner og derved indkomspotentiale fra H1 DK til H4 Udland. For at der skal ske kompensation i forbindelse med en koncernintern omstrukturering kræves, at der er overført noget af værdi. Selskabet anfører ikke, at de immaterielle aktiver, som

SKAT anfører, at overdragelsen af immaterielle aktiver er af værdi. Spørgsmålet er dernæst, hvorvidt de immaterielle aktiver og indkomstpotentialet kan anses for overført.

Ved den koncerninterne omstrukturering er der ikke blevet vederlagt kompensation for de immaterielle aktiver. Spørgsmålet er herefter, om uafhængige parter ville have kompenseret for overførelsen under tilsvarende omstændigheder.

Kunderelationer

Det fremgår af dokumentationen, at H1 DK har haft en betydelig rolle ved at etablere kunderelationer for H2 Group og derved opbygge et styrket kendskab til koncernen på det danske marked. H1 DK har anført i sine anbringender, at kontrakterne med kunderne typisk vil blive fornyet ved udløb, fordi det vil være omkostningstungt for kunden at finde en ny leverandør. Når de tidligere indgåede kontrakter med H1 DK som distributør skal fornyes efter d. 1. oktober 2010, vil disse blive indgået med H4 Udland. Der kan derved anses at være overdraget et nærmest garanteret indkomstpotentiale fra H1 DK til H4 Udland.

Der er ikke overført særskilt knowhow, da H1 DK blot har solgt licenser til anvendelsen af software ejet af H5 M. Vurderingen af, om der er overført knowhow, anses at hænge sammen med kunderelationerne. I og med at H1 DK har indgået nogle værdifulde kontrakter i form af loyale kunder, anses der at have været anvendt knowhow, da der er tale om et teknisk produkt. Dette betyder ikke, at der i sig selv er overført knowhow, men at overførslen af indkomstpotentialet er stabilt og derved mere værdifuldt.

Kundelister

Af dommen fremgår, at SKAT erkender, at H5 M er den juridiske ejer af kundelisterne. Som gennemgået i kapitel 2 er det fastlagt i TPG 2022 kapitel 6, at det imidlertid er afgørende, hvem der kan anses for at være den faktiske ejer af et immaterielt aktiv. I forhold til DEMPE-funktionerne må H1 DK anses at have foretaget den faktiske udvikling, vedligeholdelse og udnyttelse af kundelisterne.

En kundeliste genererer i sig selv ikke et afkast som eksempelvis en licens til udnyttelse af et patent, men ikke desto mindre må H1 DK anses at være den faktiske ejer af kundelisterne, hvor H5 M varetager det juridiske ejerskab.

Eftersom en uafhængig part ville kunne drage nytte af at få indsigt i en kundeliste til at opnå viden om sine konkurrenters kunder og de indgåede kontrakter, anses kundelisten at ville være blevet kompenseret ved overførsel mellem uafhængige parter.

Sammenfatning

Sammenfattende anses den koncerninterne omstrukturering at have medført en kontrolleret transaktion efter SKL § 38 ved overførsel af immaterielle aktiver fra H1 DK til H4 Udland i form af kunde relationer og kundelister, som ville være blevet kompenseret mellem uafhængige parter.

5.3.2. Har selskabet rettidigt indgivet dokumentation, jf. SKL § 39, stk. 3?

Efter det er fastlagt, at der i forbindelse med omstruktureringen er foretaget en kontrolleret transaktion mellem H1 DK og H4 Udland, er spørgsmålet nu, hvorvidt dokumentationen er indsendt rettidigt, jf. SKL § 39, stk. 3.

Efter dagældende regler for indkomståret 2010 skulle selskabet indsende dokumentation på begæring af skattemyndighederne, jf. dagældende SKL § 3B, stk. 4. Det danske selskab H1 DK er omfattet af SKL § 38 og skal derfor, som fuld dokumentationspligtig efter de gældende regler om indgivelse af dokumentation, fra indkomståret 2021 indgive dokumentationen automatisk ved hvert indkomstår. Eftersom H1 DK efter gældende ret skal indgive dokumentationen automatisk med en frist omkring d. 30. august, såfremt regnskabsåret følger kalenderåret, og ikke efter skattemyndighedernes anmodning, vil skattemyndighederne principielt have adgang til at foretage skønsmæssig ansættelse, allerede fordi dokumentationen ikke var indsendt rettidigt, jf. SKL § 46. Det bemærkes imidlertid, at skattemyndighederne fortsat vil inddrage eftersendt materiale, jf. officialprincippet. Den overskredne grænse anses derfor i praksis at medføre, såfremt H1 DK ville eftersende fyldestgørende dokumentation, at dokumentationen ville blive lagt til grund, og selskabet vil få en bøde for at overskride fristen som gennemgået i kapitel 4, jf. SKL § 84, stk. 1, nr. 5.

Det forudsættes for den videre analyse, at H1 DK har indgivet dokumentationen rettidigt.

5.3.3. Kan dokumentationen anses som værende fyldestgørende, jf. SKL § 39, jf. SKL § 46?

Efter det er fastlagt, at der er foretaget en kontrolleret transaktion vedrørende immaterielle aktiver, er spørgsmålet, om dokumentationen kan anses som værende fyldestgørende, jf. SKL § 39, stk. 1.

Her er SKAT og H1 DK stærkt uenige. SKAT anfører, at eftersom dokumentationen ikke beskriver transaktionen vedrørende immaterielle aktiver, er dokumentationen ikke fyldestgørende. H1 DK anfører derimod, at dokumentationen er fyldestgørende, og holder fast i, at der ikke er foretaget en kontrolleret transaktion indeholdende immaterielle aktiver.

Det er ikke muligt at foretage en konkret vurdering af dokumentationen. Der tages derfor udgangspunkt i Landsskatterettens konklusion herom.

Landsskatteretten anfører hertil i afgørelsen efter at have konkluderet, at SKAT ikke kan foretage skønsmæssig ansættelse.⁶⁶

”Der er herved lagt vægt på, at selskabet i sin TP-dokumentation har beskrevet de relevante omstændigheder for omstruktureringen af forretningsstrukturen. Endvidere har selskabet analyseret funktioner og risici samt udarbejdet sammenlignelighedsanalyser for de relevante transaktioner før og efter omstruktureringen per 1. oktober 2010. Det forhold, at selskabet ikke har beskrevet den af SKAT påståede transaktion vedrørende overdragelse af immaterielle aktiver, kan ikke i sig selv føre til, at SKAT kan foretage en skønsmæssig ansættelse i medfør af skattekontrollovens dagældende § 5, stk. 3, jf. § 3 B, stk. 9.”

Landsskatteretten konkluderer dermed, at dokumentationen er fyldestgørende, da H1 DK har beskrevet de relevante omstændigheder for den koncerninterne omstrukturering, analyseret selskabets funktioner og risici og udarbejdet sammenlignelighedsanalyser i dokumentationen. Den manglende beskrivelse af transaktionen indeholdende immaterielle aktiver er herefter ikke nok til at fastslå, at dokumentationen ikke er fyldestgørende. Det bemærkes hertil, at når selskaberne ikke finder, at der er foretaget en transaktion, er det som følge heraf ikke muligt at beskrive den i dokumentationen.

Det skal understreges, at Landsskatterettens konklusion om, at SKAT ikke kan foretage skønsmæssig ansættelse, ikke medfører, at der ikke vil kunne ske en forhøjelse af H1 DK's skattepligtige indkomst. Der skal således fortsat foretages en vurdering af, om transaktionen er indgået i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

⁶⁶ Karnov, SKM2020.387.LSR, s. 33 PDF-version

Landsskatterettens anvendte rækkefølge anses imidlertid ikke at følge den samme rækkefølge, som Højesteret anvender. I Højesterets tilgang er det første der fastlægges, om der er foretaget en transaktion. Efter det er fastslået, om der er foretaget en transaktion, undersøges om dokumentationen er fyldestgørende. Herefter vil Højesteret placere bevisbyrden for, om transaktionen er indgået i overensstemmelse med armslængdeprincippet, jf. LL § 2, stk. 1. Det anses at være et stridspunkt, hvorvidt det kan forventes, om dokumentationen burde indeholde den fastlagte transaktion, når selskabet ikke mener, den har fundet sted.

Spørgsmålet om, hvorvidt dokumentationen er fyldestgørende, er afgørende for, hvorvidt SKAT kan gennemføre den skønsmæssige ansættelse, samt for placeringen af bevisbyrden for, om transaktionen er indgået i overensstemmelse med armslængdeprincippet, jf. Microsoft- Adecco- og Tetra Pak-dommen som gennemgået i kapitel 4, jf. LL § 2, stk. 1.

Der tages herefter udgangspunkt i, at dokumentationen er fyldestgørende.

5.3.4. Hvem har herefter bevisbyrden og kan bevisbyrden anses som løftet?

Eftersom det lægges til grund, at H1 DK's dokumentation er fyldestgørende, er det SKAT, der skal løfte bevisbyrden for, at vederlaget for transaktionen ikke er i overensstemmelse med armslængdeprincippet, jf. LL § 2, stk. 1.

Som tidligere fastslået ved spørgsmålet om, hvorvidt der skal kompenseres for overførslen af immaterielle aktiver, anses uafhængige parter at ville have kompenseret for en lignende transaktion under tilsvarende omstændigheder. Eftersom den kontrollerede transaktion er foretaget vederlagsfrit, er der således ikke foretaget compensation efter armslængdeprincippet, jf. LL § 2, stk. 1.

Som tidligere nævnt vil værdiansættelsen af de immaterielle aktiver ikke undersøges nærmere. Det fastslås imidlertid, at allerede fordi transaktionen er foretaget vederlagsfrit, og SKAT anses at have godtgjort, at der er foretaget en transaktion indeholdende immaterielle aktiver i form af kunde-relationer og kundelister, som uafhængige parter ville have kompenseret for, skal der kompenseres mellem H1 DK og H4 Udland.

I dommen konkluderer Landsskatteretten, at der ikke kan foretages skønsmæssig ansættelse, men at der fortsat skal foretages en justering af vederlaget for de immaterielle aktiver. Landsskatteretten nedsætter således SKAT's forhøjelse af H1 DK's skattepligtige indkomst.

Det vurderes, at Landsskatterettens konklusion bygger på, at H1 DK er uenige i, at der er foretaget en overførsel af immaterielle aktiver, og som følge heraf ikke kan udarbejde dokumentation for denne transaktion. Dokumentation måtte som følge heraf anses som værende fyldestgørende på det foreliggende grundlag. Det vil sige, at Landsskatteretten placerer bevisbyrden hos SKAT, for at der er gennemført en transaktion, og at transaktionen ikke stemmer overens med armslængdeprincippet, jf. LL § 2, stk. 1. Det er dermed ikke ensbetydende med, at Landsskatteretten ikke anser, at der er sket en transaktion.

Forfatterne af denne afhandling er imidlertid uenige heri og finder, at eftersom H1 DK ikke har beskrevet den kontrollerede transaktion i dokumentationen, kan dokumentationen ikke anses at danne grundlag for SKAT's vurdering af, hvorvidt transaktionen er indgået i overensstemmelse med armslængdeprincippet, jf. SKL § 39, stk. 1. Ydermere kan SKAT løfte bevisbyrden for, at transaktionen er foretaget, og SKAT kan som følge heraf foretage skønsmæssig ansættelse. Spørgsmålet vil herefter være, om SKAT's foretaget skøn er fastsat korrekt. For at besvare dette spørgsmål foretager Landsskatteretten en vurdering af SKAT's værdiansættelse af de immaterielle aktiver, hvilket der er afgrænset fra at undersøge.

Når en koncernintern omstrukturering medfører, at der flyttes indkomstpotentiale fra Danmark, vil der foretages exitbeskatning. Indkomsten skal fastlægges ud fra, hvad uafhængige parter ville have betalt under tilsvarende omstændigheder, og der skal som følge heraf ske beskatning af indkomsten, jf. LL § 2, stk. 1 og SL § 4. Ved afståelse af immaterielle aktiver vil der konkret foretages beskatning efter AL § 40, stk. 6.

Det konkluderes dermed, at SKAT kan foretage skønsmæssig ansættelse af H1 DK's skattepligtige indkomst, der skal fastsættes i overensstemmelse med armslængdeprincippet, jf. LL § 2, stk. 1. Der vil som følge heraf foretages beskatning af de overførte immaterielle aktiver og det tilhørende indkomstpotentiale, jf. AL § 40, stk. 6, SL § 4.

5.4. Resultat af SKM2020.387.LSR ved anvendelse af TPG 2010 eller TPG 2022

I afhandlingens kapitel 1 og 2 er behandlet ændringerne for TPG kapitel 1 og 6 fra TPG 2010 til TPG 2022. Det vil herefter på baggrund af analysen af dommen undersøges, hvilken betydning disse ændringer har for dommens resultat, såfremt dommen skulle afgøres med TPG 2022.

Det konkluderes i afhandlingens kapitel 1 og 2, at de faktiske omstændigheder er kommet mere i fokus. I dommen findes der ikke at være uoverensstemmelse mellem dokumentationen og de faktiske omstændigheder. Det har derfor ikke være relevant at foretage en 6-trins-analyse, hvor der undersøges, om det faktisk er H4 Udland, der varetager de overførte risici.

I TPG kapitel 6 er imidlertid foretaget en tilføjelse af DEMPE-funktionerne, der er relevante for at fastlægge den faktiske ejer på baggrund af, hvem der har udført funktioner relateret til udvikling, forbedring, vedligeholdelse, beskyttelse og udnyttelse af det pågældende immaterielle aktiv. Det kan herefter konkluderes, at det er H1 DK, der er den faktiske ejer af de overførte kundelister, hvorfor der skal kompenseres for overførslen. Alene varetagelsen af det juridiske ejerskab er derfor ikke nok til at fastlægge, at der kan foretages en vederlagsfri overførsel, da uafhængige parter ville have kompenseret i en tilsvarende situation. Eftersom der ved TPG 2010 har været fokus på det juridiske ejerskab, anses det at have haft betydning for afgørelsen af, at der ikke er foretaget en overførsel af kundelister.

5.5. Delkonklusion

Analysen er udarbejdet med udgangspunkt i SKM2020.387.LSR. Her er grundlaget for analysen de faktiske omstændigheder, SKAT's afgørelse, H1 DK's klage over afgørelsen og de senere indlæg, der er fremhævet i dommen. Til at foretage en vurdering af hvorvidt dommen ville få et andet resultat efter gældende ret, er afhandlingens foregående kapitler anvendt.

Indkomspotentialet som H1 DK afgiver, anses ikke at stemme overens med faktum vedrørende, at H1 DK udfører tilsvarende aktiviteter som efter omstruktureringen. En uafhængig part vil ikke afgive de funktioner og risici mod at gå fra at afgive 20 % af omsætningen til at modtage 2% EBIT-margin plus omkostningsgodtgørelse.

Det konkluderes, at der er uoverensstemmelse mellem Landsskatterettens afgørelse og indeværende kapitels resultat. Dette anses imidlertid ikke at være grundet ændringen af SKL, men den tilegnede metode fra afhandlingens kapitel 4 baseret på Højesterets tilgang suppleret ved gældende ret.

Uoverensstemmelsen angår, hvorvidt dokumentationen kan anses for at være fyldestgørende, når H1 DK ikke har beskrevet den kontrollerede transaktionen i dokumentationen. Landsskatterettens resultat anses at være begrundet i, at H1 DK ikke kan beskrive en transaktion, som selskabet ikke anser for sket. Landsskatteretten fastslår, at dokumentationen er fyldestgørende, eftersom dokumentationen opfyldte kravene om funktions-, risici- og sammenlignelighedsanalyse.

Analysen af SKM2020.387.LSR, der er foretaget med anvendt viden fra de foregående kapitler, konkluderer, modsat Landsskatterettens afgørelse, at SKAT er berettiget til at foretage skønsmæssig ansættelse, eftersom selskabet ikke har beskrevet den kontrollerede transaktion indeholdende immaterielle aktiver, hertil har SKAT løftet bevisbyrden for, at transaktionen ikke er indgået i overensstemmelse med armslængdeprincippet, jf. SKL § 46 og LL § 2, stk. 1. Der kan herefter foretages beskatning af H1 DK's skønsmæssig ansatte indkomst, jf. AL § 40, stk. 6, jf. SL § 4.

Anvendelsen af TPG 2022 har betydning for vurderingen af det faktiske ejerskab af kundelisterne. Her konkluderes det, at H1 DK er den faktiske ejer og skal kompenseres ved overførslen til H4 Udland. De faktiske omstændigheder og dokumentationen vurderes at stemme overens, hvorfor det ikke har været relevant at foretage en 6-trins-analyse for at undersøge, om der faktisk er overført risici fra H1 DK til H4 Udland.

Konklusion

Skønsmæssig ansættelse er en af de fire sanktionsmuligheder skattemyndighederne kan anvende i tilfælde af, at selskabet ikke har indgivet dokumentation, eller selskabet har indgivet mangelfuld dokumentation. Ved fuldt dokumentationspligtige selskaber kan skattemyndighederne foretage skønsmæssig ansættelse, såfremt selskabet har foretaget kontrollerede transaktioner i det pågældende indkomstår og enten ikke har udarbejdet eller udarbejdet mangelfuld dokumentation, der kan sidestilles med manglende, eller ikke indgivet dokumentationen rettidigt, jf. SKL § 39, stk. 1 og 3. Skattemyndighederne har også mulighed for at foretage skønsmæssig ansættelse, hvis selskabet ikke har efterkommet anmodning fra skattemyndighederne om en revisorerklæring, jf. SKL § 43, eller indsendt supplerende materiale efter SKL § 46, stk. 2, jf. SKL § 46, stk. 1.

Fristen for indgivelse af materiale er 60 dage efter indgivelse af oplysningsskemaet, jf. SKL § 12, jf. SKL § 39, stk. 3. Skattemyndighederne skal forsat inddrage materiale, der er indsendt efter fristen, såfremt materialet kan have betydning for vurderingen af, om de kontrollerede transaktioner er indgået i overensstemmelse med armslængdeprincippet, jf. LL § 2, stk. 1, og officialmaksimen.

Hvorvidt, den indgivet dokumentation kan anses for at være fyldestgørende, kræver en konkret vurdering fra skattemyndighederne. Bkg. om TP-dok. fastlægger nogle mere klare retningslinjer for dokumentationens indhold end den brede definition i SKL § 39, stk. 1. Her er fællesdokumentationen og den landespecifikke dokumentation de to hovedelementer for den samlede dokumentation. Noget indhold er mere relevant for, at dokumentationen kan danne grundlag for skattemyndighedernes vurdering af, om priser og vilkår for den kontrollerede transaktion stemmer overens med armslængdeprincippet. Herunder er det eksempelvis et krav, at dokumentationen indeholder en sammenlignelighedsanalyse, jf. Tetra Pak-dommen.

Spørgsmålet om, hvorvidt dokumentationen kan anses for at være fyldestgørende, er afgørende for, om det er selskabet eller skattemyndighederne, der har bevisbyrden for, at transaktionen er, eller ikke er, indgået i overensstemmelse med armslængdeprincippet. I de tre anvendte Højesteretsdomme formår ingen af parterne at løfte deres bevisbyrde. I Microsoft- og Adecco-dommen formår skattemyndighederne ikke at løfte bevisbyrden for, at transaktionerne ikke er foretaget i overensstemmelse med armslængdeprincippet, og i Tetra Pak-dommen formår selskabet heller ikke at løfte bevisbyrden for, at transaktionerne er foretaget i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Ved undersøgelse af transaktionerne skal skattemyndighederne særligt fokusere på de faktiske omstændigheder. Det konkluderes på baggrund af analysen af TPG 2022 kapitel 1 og 6, at der er kommet mere fokus på de faktiske omstændigheder, når skattemyndighederne undersøger transaktionerne. Her er rækkefølgen for de fem sammenlignelighedsfaktorer blevet ændret, og der er blevet introduceret værktøjer som DEMPE-funktionerne og 6-trins-analysen. Varetagelsen af DEMPE-funktionerne er afgørende for at fastlægge det faktiske ejerskab af et immaterielt aktiv. 6-trins-analysen anvendes til at undersøge, om anvendelsen eller overførslen af et immaterielt aktiv skal godkendes, eller om de interne risici og indtjeningen skal korrigeres på baggrund af de faktiske omstændigheder.

For at der er tale om en koncernintern omstrukturering, skal der være overført noget af værdi. For at omstruktureringen herefter er foretaget i overensstemmelse med armslængdeprincippet, er det som minimum nødvendigt, at omstruktureringen er en fordel for alle involverede selskaber.

Det er i SKM2020.387.LSR undersøgt, hvordan skattemyndighederne skal forholde sig til skønsmæssig ansættelse af immaterielle aktiver og indkomspotentiale, der overføres ved gennemførelse af en koncernintern omstrukturering. Omstruktureringen medførte, at det danske selskab H1 DK overførte immaterielle aktiver og indkomspotentiale til det udenlandske selskab H4 Udland. Det blev anført af H1 DK, at selskabet ikke havde foretaget en transaktion, og forholdet var som følge heraf ikke beskrevet i dokumentationen. Landsskatteretten fandt, at dokumentationen var fyldestgørende, og at SKAT ikke kunne foretage skønsmæssig ansættelse. Det konkluderes på baggrund af analysen i kapitel 4, hvor Højesterets tilgang til vurderingen af, om skattemyndighederne kan foretage skønsmæssig ansættelse, at såfremt der skulle træffes afgørelse efter gældende ret og TPG 2022, ville afgørelsen få et andet udfald.

Det kan herefter konkluderes, at såfremt afgørelsen skulle træffes efter gældende ret og TPG 2022, ville SKAT være berettiget til at foretage skønsmæssig ansættelse, jf. SKL § 46. Dette begrundes med, at dokumentationen ikke kan anses for at være fyldestgørende efter SKL § 39, stk. 1, og at SKAT har løftet bevisbyrden for, at der er foretaget en transaktion, som uafhængige parter ville have kompenseret under tilsvarende omstændigheder, jf. LL § 2, stk. 1.

I undersøgelsen af, om der i forbindelse med den koncerninterne omstrukturering er foretaget en transaktion, blev anvendt 4-trins-undersøgelsen, som gennemgået i afhandlingens kapitel 3. Tilføjelsen om DEMPE-funktionerne i TPG 2022 kapitel 6 medførte, at H1 DK kunne anses for at være den faktiske ejer af de overførte kundelister, og der som følge heraf skal kompenseres for overførslen.

Perspektivering

I dette afsnit perspektiveres til områder, der vil være relevante i forlængelse af afhandlingens problemformulering om skattemyndighedernes adgang til at foretage skønsmæssig ansættelse ved overførsel af immaterielle aktiver, herunder indkomspotentiale, i forbindelse med en koncern-intern omstrukturering.

Bkg. om TP-dok

Den 1. juli 2022, træder en ny Bkg. om TP-dok. i kraft, BKG 2022-04-19 nr 468, jf. § 8, stk. 1. Denne bekendtgørelse er opdateret efter den gældende SKL. Bekendtgørelsen er en videreførelse af 2018-versionen med mindre ændringer. Efter 2018-versionen skulle dokumentationen indsendes på begæring af skattemyndighederne, jf. § 2, stk. 4. Dette punkt er nu slettet i den nye bekendtgørelse, da fuldt dokumentationspligtige skal indsende dokumentationen årligt fra indkomståret 2021, jf. SKL § 39, stk. 3.

Det bemærkes hertil, at loven har forrang for bekendtgørelsen, hvorfor der ikke kan have været tvivl om, at dokumentationen skal indsendes i overensstemmelse med fristen i SKL § 39, stk. 3. Fristen for indgivelse af dokumentation vil være omkring d. 30. august, såfremt selskabets regnskabsår følger kalenderåret.

I den nye bekendtgørelse er også foretaget mindre væsentlige sproglige ændringer i enkelte bestemmelser, som ikke vil uddybes nærmere.

Østre Landsrets dom af 28. marts 2022 - Mærsk-dommen

I afhandlingen ville Mærsk-dommen have været anvendt, da denne omhandler skattemyndighedernes mulighed for at foretage skønsmæssig ansættelse af blandt andet immaterielle aktiver. På tidspunktet for afhandlingens deadline d. 19. maj er der kun blevet offentliggjort et uddrag af Landsretsdommen. Det har derfor ikke været muligt at inddrage denne som materiale i afhandlingens kapitler.⁶⁷

⁶⁷ Østre Landsret, 28. marts 2022, sagsnumre: BS-41574/2018 og BS-41577/2018

Dommen angik spørgsmålet, hvorvidt Mærsk Olie og Gas A/S (MOGAS) havde stillet værdifulde immaterielle aktiver til rådighed i form af knowhow og licenser til olieudvinding for datterselskaber, i henholdsvis Algeriet og Qatar, uden at modtage kompensation i overensstemmelse med armslængdeprincippet, jf. LL § 2, stk. 1.

Skatteministeriet anførte her, at MOGAS ejede både knowhow og de anvendte licenser, som var grundlaget for datterselskabernes aktiviteter i henholdsvis Algeriet og Qatar.

Landsretten fandt, baseret på de fastsatte aftaler og regnskaberne, at det var datterselskaberne i Algeriet og Qatar, der skulle anses som både de juridiske- og faktiske ejere af licenserne til olieudvindingen.

Herefter fastslår Landsretten, at den knowhow, der blev stillet til rådighed for datterselskaberne, var en transaktion, men at dokumentationen herom ikke var mangelfuld, hvorfor skattemyndighederne ikke kunne foretage skønsmæssig ansættelse.

Landsretten fandt imidlertid, at der vederlagsfrit var stillet en performancegaranti til fordel for datterselskaberne. Dette anså skattemyndighederne som værende en transaktion, og forholdet var ikke omtalt i dokumentationen. Skattemyndighederne kunne derfor foretage skønsmæssig ansættelse vedrørende performancegarantien.

Spørgsmålet var dernæst, om de kontrollerede transaktioner vedrørende knowhow og performancegarantien var indgået i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Landsretten fandt, at den knowhow, der blev stillet til rådighed, skulle være højere end til kostpris, da der ikke var tale om et joint venture, eller at MOGAS fungerede som operatør overfor datterselskaberne, som blev lagt til grund i dokumentationen. Anvendelsen af kostprisen for knowhow var derfor ikke i overensstemmelse med armslængdeprincippet, jf. LL § 2, stk. 1.

Herefter blev det konkluderet, at selvom der var anvendt forkert prissætning vedrørende knowhow, og den stillede performancegaranti ikke var omtalt i dokumentationen, kunne skattemyndighedernes prisfastsættelse ikke lægges til grund. Landsretten begrundede dette med, at skønnet hvilede på et forkert grundlag og var åbenbart urimeligt. Sagen blev derfor hjemvist til fornyet behandling ved skattemyndighederne.

Udover at sagen hjemvises til fornyet behandling ved skattemyndighederne, er det også skattemyndighederne, der skal dække sagsomkostningerne. Dommen er i medierne blevet fremhævet som endnu et nederlag for skattemyndighederne.⁶⁸ Dette er på trods af, at det blev fastlagt, at der ikke var anvendt armslængdepriser ved den overførte knowhow, der blev stillet til rådighed af MOGAS til datterselskaberne. Desuden kunne skattemyndighederne foretage skønsmæssig ansættelse af performancegarantien, der blev stillet til rådighed for datterselskaberne som følge af den manglende beskrivelse i dokumentationen.

Landsretsdommen er blevet anket til Højesteret af Skatteministeriet. I en artikel fra Berlingske fremgår:⁶⁹

”»Vi har anket den del af dommen, der går imod Skatteministeriet,« skriver ministeriet i et mailsvar til Berlingske.”

På baggrund af ovenstående citat, kan Skatteministeriets anke til Højesteret både vedrøre tvisten om ejerskabet til licenserne til olieudvindingen, hvor Landsretten fandt, at datterselskaberne både var de juridiske- og faktiske ejere eller tvisten om at skattemyndighedernes udarbejdede skøn hvilede på et forkert grundlag og var åbenbart urimeligt.

Skattemyndighedernes fokus i fremtiden

Skattemyndighederne har ved ændringen af SKL fået tydeligere muligheder for at foretage skønsmæssig ansættelse i tilfælde af selskabernes manglende indgivelse af dokumentation, hvor fuldt dokumentationspligtiges dokumentation nu skal forelægges skattemyndighederne for hvert indkomstår.

Det kan på den ene side tale for, at skattemyndighederne vil føre flere sager ved domstolene, da det er blevet mere simpelt at begrunde en skønsmæssig ansættelse, hvis dokumentationen ikke forelægger inden fristen.

⁶⁸ Berlingske, Skat dumper i historisk skatteopgør med Mærsk og Total, 28. marts 2022

⁶⁹ Berlingske, Skatteministeriet anker milliard sag efter nederlag i Østre Landsret, 4. maj 2022

På den anden side kan det medføre, at skattemyndighederne vil fokusere mere på det grundlæggende indhold i dokumentation, eksempelvis armslængdevurderingen for sammenlignelighedsanalysen, og ikke på de formelle regler og bevisbyrden, som har vist sig at være vanskelig at løfte.⁷⁰

Nu hvor dokumentationen skal indsendes for hvert indkomstår, vil selskaberne formodentlig gøre mere ud af dokumentationen. Tidligere kan der have været mistanke om, at selskaberne blot ville opfylde den nedre grænse for at undgå, at dokumentationen er mangelfuld, og efterfølgende stille supplerende materiale til rådighed, såfremt skattemyndighederne efterspurgte dette.

Der vil desuden gå lang tid før, de nye regler om skønsmæssig ansættelse vil blive afprøvet i praksis. Først når skattemyndighederne modtager dokumentationen, undersøger den, træffer afgørelse, hvorefter afgørelsen påklages til Landsskatteretten, kan der gå adskillige år, før sagsbehandlingen i Landsskatteretten påbegyndes. Hertil skal tilføjes adskillige år ved at prøve sagen i domstolssystemet. Mærsk-dommen, der omhandlede indkomstårene 2008-2010, understreger desuden, at der stadig føres sager ved domstolene i dag, hvor de gamle regler om skønsmæssig ansættelse anvendes.

⁷⁰ Karnov, SR.2021.36, RESULTATERNE AF SKATTESTYRELSENS INDSATS SAMT NYERE PRAKSIS PÅ TP-OMRÅDET, artiklens konklusion

Litteraturliste

Love

Lov nr. 242 af 18.02.2021 – Afskrivningsloven 2021 (nugældende)

Lovbekendtgørelse nr. 1735 af 17.08.2021 – Ligningsloven 2021 (nugældende)

Lovbekendtgørelse nr. 573 af 05.08.1998 – Skattekontrolloven 1998

Lov nr. 408 af 01.06.2005 – Skattekontrolloven 2005

Lov nr. 1535 af 19.12.2017 – Skattekontrolloven 2017

Lov nr. 1835 af 08.12.2020 – Skattekontrolloven 2020 (nugældende)

Lovbekendtgørelse nr. 1987 af 27.10.2021 – Skattekontrolloven 2021

Lovbekendtgørelse nr. 283 af 02.03.2022 – Skattekontrolloven 2022 (konsoliderede version)

Lov nr. 149 af 10.04.1922 – Statsskatteloven 1922 (nugældende)

Modeloverenskomst til overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter (OECD modeloverenskomst 2017)

Bekendtgørelser

Bekendtgørelse nr. 42 af 24.01.2006

Dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner

Bekendtgørelse nr. 401 af 28.04.2016

Dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner

Bekendtgørelse nr. 1297 af 31.10.2018 (nugældende)

Dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner

Bekendtgørelse nr. 1298 af 31.10.2018

Revisorerklæring i visse sager om transfer pricing

Bekendtgørelse nr. 468 af 19.04.2022 (træder i kraft 1. juli 2022)

Dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner

Forarbejder

LFF 2017-10-04 nr 13

Forslag til Skattekontrollov

LFF 2020-10-07 nr 28

Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven og forskellige andre love

Domme

SKM2019.136.HR (Microsoft-dommen)

SKM2020.303.HR (Adecco-dommen)

SKM2020.387.LSR

SKM2021.251.HR (Tetra Pak-dommen)

BS-41574/2018 og BS-41577/2018 (Uddrag af A.P. Møller Mærsk-dommen)

Vejledninger

Den Juridiske Vejledning, C.D.11 Transfer Pricing, Version 3.8

SKM2019.374.SKTST, Styresignal - manglende transfer pricing-dokumentation på selvangivelsestidspunktet - genoptagelse - ændring af praksis

Bøger

Munk-Hansen, Carsten (2018), Retsvidenskabsteori, Djøf forlag, 2. udgave

OECD (2010), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, OECD Publishing, Paris

OECD (2019). Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting – BEPS Action 13, OECD, Paris

OECD (2015), Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris

OECD (2022), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, OECD Publishing, Paris

Juridiske artikler

Ottosen, Arne Møllin & Andersen, Stine, Højesterets dom i Microsoft-sagen, RR.9.2019.18

Kjærsgaard, Louise Fjord, Tell, Michael & Nielsen, Henrik Guldhammer, Transfer pricing - Status på skønsmæssige ansættelser, RR.2019.11.0062

Toftemark, Kasper, Jensen, Casper Guldhammer & Ottosen, Arne Møllin, Adeccodømmen: "Om fradrag for driftsomkostninger og transfer pricing", RR.10.2020.60

Ottosen, Arne Møllin & Andersen, Stine, Højesteret om TP og skatteskøn – Tetra Pak-sagen, RR.7.2021.28

Nielsen, Troels Kjølby, RESULTATERNE AF SKATTESTYRELSENS INDSATS SAMT NYERE PRAKSIS PÅ TP-OMRÅDET, SR 2021.36

Hjemmesider

Berlingske (28-03-2022): Skat dumper i historisk skatteopgør med Mærsk og Total

Link: <https://www.berlingske.dk/virksomheder/skat-dumper-i-historisk-skatteopgoer-med-maersk-og-total>

Sidst besøgt 18-05-2022

Berlingske (04-05-2022): Skatteministeriet anker milliard sag efter nederlag i Østre Landsret

Link: <https://www.berlingske.dk/virksomheder/skatteministeriet-anker-milliardsag-efter-nederlag-i-oestre-landsret>

Sidst besøgt 18-05-2022

Ocean Tomo (2020): Intangible Asset Market Value Study

Link: <https://www.oceantomo.com/intangible-asset-market-value-study/>

Sidst besøgt: 18-05-2022

OECD: What is BEPS?

<https://www.oecd.org/tax/beps/about/>

Sidst besøgt 18-05-2022

Bilag 1 Oversigt over ændringer i SKL

Indkomstår	Dokumentationskrav	Indsendelse af dokumentation	Skønsmæssig ansættelse og anmodning om supplerende materiale
Før 2017	§ 3B stk. 4, 1. pkt. De selvangivelsespligtige skal udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for de kontrollerede transaktioner. § 3B stk. 4, 2. pkt. 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.	SKL § 3B stk. 4, 2. pkt. Den skriftlige dokumentation skal på skattemyndighedens begæring forelægges denne [...].	SKL § 3B, stk. 5, 1. pkt. Såfremt den skattepligtige ikke har udarbejdet dokumentation efter stk. 4, finder § 5, stk. 3, anvendelse, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner. SKL § 5, stk. 3 Foreligger en selvangivelse ikke på ansættelses-tidspunktet, kan den skattepligtige indkomst ansættes skønsmæssigt. SKL § 6, stk. 7 Vægrer nogen sig ved at efterkomme en begæring efter stk. 1-2 [om regnskabsmateriale], finder § 5, stk. 3, tilsvarende anvendelse
2018-2020	SKL § 39, stk. 1 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.	SKL § 39, 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.	SKL § 46, stk. 1 Har en skattepligtig omfattet af § 38 eller § 40, stk. 1, ikke udarbejdet dokumentation for kontrollerede transaktioner efter § 39 eller indsendt revisorerklæring efter § 43, stk. 1, kan told- og skatteforvaltningen efter udløbet af oplysningsfristen i §§ 11-13 for det pågældende indkomstår foretage en skønsmæssig ansættelse, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner for dette indkomstår, i overensstemmelse med ligningslovens § 2, stk. 1. SKL § 46, stk. 2. Har den skattepligtige ikke i forbindelse med told- og skatteforvaltningens kontrol af dokumentationen efter § 39 efterkommet anmodningen om indsendelse af regnskabsmateriale m.v. efter § 53, stk. 1, gælder stk. 1 om skønsmæssig ansættelse.
2021-nu	SKL § 39, stk. 1 Skattepligtige omfattet af § 38, som ikke er fritaget efter § 40, stk. 1, skal udarbejde og opbevare skriftlig dokumentation af en sådan art, at den kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår for kontrollerede transaktioner er fastsat, i overensstemmelse med hvad der kunne have været opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter [...].	SKL § 39, stk. 3 Den skriftlige dokumentation efter stk. 1 skal udarbejdes løbende og indgives til told- og skatteforvaltningen senest 60 dage efter fristen for indgivelse af oplysningsskemaet, jf. §§ 11-13.	SKL § 46, stk. 1 Har en skattepligtig omfattet af § 38 eller § 40, stk. 1, ikke udarbejdet dokumentation for kontrollerede transaktioner efter § 39 rettidigt eller indsendt revisorerklæring efter § 43, stk. 1, kan told- og skatteforvaltningen efter udløbet af oplysningsfristen i §§ 11-13 for det pågældende indkomstår foretage en skønsmæssig ansættelse, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner for dette indkomstår, i overensstemmelse med ligningslovens § 2, stk. 1. Dokumentationen kan kun anses for at være udarbejdet rettidigt, hvis den er udarbejdet og indgivet i overensstemmelse med § 39, stk. 3. SKL § 46, stk. 2 Har den skattepligtige ikke i forbindelse med told- og skatteforvaltningens kontrol af dokumentationen efter § 39 efterkommet anmodningen om indsendelse af regnskabsmateriale m.v. efter § 53, stk. 1, gælder stk. 1 om skønsmæssig ansættelse

Bilag 2 Oversigt over figurer

Sidetal	Figurnr.	Figurtitel
10	1	Ændret rækkefølge af de fem sammenlignelighedsfaktorer fra TPG 2010 til TPG 2022
13	2	Anvendelse af den brede eller smalle definition ved immaterielle aktiver
13	3	Definition af et immaterielt aktiv TPG
16	4	DEMPE-funktionerne
18	5	6-trins-analysen
26	6	Koncernintern omstrukturering - selvstændig distributør afgiver FAR og omdannes kommissionær
26	7	Selvstændig distributør flytter ned på FAR-kurven efter den koncerninterne omstrukturering
35	8	Forenklet koncernstruktur og kontrollerede transaktioner i Microsoft-dommen
37	9	Transaktioner mellem moderselskabet Adecco Group AG og datterselskabet Adecco DK
40	10	Placering af TPH og salgsselskaberne på FAR-kurve
51	11	Tidslinje, ændringer for dokumentation
61	12	Illustration af Højesterets tilgang ved spørgsmålet om skattemyndighedernes skønsmæssige ansættelse kan lægges til grund
66	13	Organisering af aktiviteter i H1 DK
67	14	Den koncerninterne omstrukturering ændrede koncernstrukturen, hvor H4 Udland indsættes og distributørerne omdannes til kommissionærer
71	15	Den koncerninterne omstrukturering medfører, at H1 DK afgiver FAR samt tilhørende indtjening og rykker dermed ned på FAR-kurven

Bilag 3 Skærmprents af antal anslag i afhandlingen



Ordoptælling

Statistik:

Sider	92
Ord	23.724
Tegn (uden mellemrum)	144.799
Tegn (med mellemrum)	167.952
Afsnit	689
Linjer	2.140

☐ Medtag fodnoter og slutnoter

Luk