# 

Aalborg Universitet

cand.merc.aud.

Kandidatafhandling

**Armslængdeprincippet**

**og**

**Transfer Pricing**

Forfatter: Ilona Svenningsen

# Titelblad

|  |  |
| --- | --- |
| Hovedområde: | Skatteret |
| Opgaveform: | Speciale |
| Afleveringsdato: | 7.6.2011 |
| Studieretning: | Cand.merc.aud, 10. semester |
| Vejleder: | John Engsig |
| Udarbejdet af: | Ilona Svenningsen, studienr.: 20060362 |

# Indholdsfortegnelse.

[Titelblad 2](#_Toc295083186)

[Indholdsfortegnelse. 3](#_Toc295083187)

[1. Indledning 5](#_Toc295083188)

[2. Problemstilling 5](#_Toc295083189)

[2.1. Afhandlingens emne. 5](#_Toc295083190)

[2.2. Problemformulering. 6](#_Toc295083191)

[2.3 Afgrænsninger. 7](#_Toc295083192)

[2.4. Metode. 8](#_Toc295083193)

[2.5. Forkortelser 9](#_Toc295083194)

[3. Lovgrundlag 10](#_Toc295083195)

[3.1 Dansk skatteret 10](#_Toc295083196)

[3.1.1. Historik 10](#_Toc295083197)

[3.1.2 Skattekontrollovens § 3B. 10](#_Toc295083198)

[3.1.3. Ligningslovens § 2 12](#_Toc295083199)

[3.1.4. De andre gældende lovbestemmelser og vejledninger om TP. 13](#_Toc295083200)

[3.2. OECD 14](#_Toc295083201)

[3.2.1. Generelt. 14](#_Toc295083202)

[3.2.2. OECD's modeloverenskomst. 15](#_Toc295083203)

[3.2.3 OECD's Guidelines. 16](#_Toc295083204)

[3.3. EU-regulering 18](#_Toc295083205)

[3.4. PATA - dokumentation. 18](#_Toc295083206)

[4. Hvem er omfattet af de danske TP regler. 18](#_Toc295083207)

[4.1. Indledning 18](#_Toc295083208)

[4.2. Bestemmende indflydelse (LL § 2, stk.1 pkt. 1 og 2 + SKL § 3B pkt.1. og 2.) 19](#_Toc295083209)

[4.2.1. (Fysiske) og juridiske personer 19](#_Toc295083210)

[4.2.2. Bestemmende indflydelse 19](#_Toc295083211)

[4.2.2.1. Direkte og indirekte bestemmende indflydelse 20](#_Toc295083212)

[4.2.2.2. Bestemmende indflydelse på baggrund af. kapitalandele 20](#_Toc295083213)

[4.2.2.3. Bestemmende indflydelse pga. stemmerettigheder 22](#_Toc295083214)

[4.2.2.4. Bestemmende indflydelse på baggrund af aftaler 23](#_Toc295083215)

[4.3. Koncernforbund (LL § 2, stk. 1 pkt. 3 +SKL § 3B, stk. 1 pkt. 3) 23](#_Toc295083216)

[4.3.1 Koncernforbundne selskaber 23](#_Toc295083217)

[4.3.2. Sambeskatning 24](#_Toc295083218)

[4.4. Faste driftssteder (LL § 2 stk. 1 pkt. 4. og 5. + SKL § 3 B punkt 4. og 5.) 24](#_Toc295083219)

[4.4.1. Hvornår er der etableret fast driftssted 24](#_Toc295083220)

[4.4.2 Fast driftssted beliggende i Danmark 24](#_Toc295083221)

[4.4.3 Fast driftssted beliggende i udlandet 25](#_Toc295083222)

[4.5. Udenlandsk person med kulbrintetilknyttet virksomhed (LL § 2 stk. 1 pkt. 6 + SKL § 3 B pkt. 6) 25](#_Toc295083223)

[4.6. Omfattede typer af transaktioner 25](#_Toc295083224)

[4.7. Oplysningspligten 25](#_Toc295083225)

[5. TP - metoder 26](#_Toc295083226)

[5.1. Generelt 26](#_Toc295083227)

[5.1.1. Generelle forudsætninger 26](#_Toc295083228)

[5.1.2. Præsentation af metoderne 26](#_Toc295083229)

[5.1.3. Metodernes rangorden. Valg af metode. 27](#_Toc295083230)

[5.2. Transaktionsbaserede metoder 28](#_Toc295083231)

[5.2.1. Den fri markedsmetode (CUP) 28](#_Toc295083232)

[5.2.2. Videresalgsmetode (RPM) 30](#_Toc295083233)

[5.2.2.1 Generelt. 30](#_Toc295083234)

[5.2.2.2. Sammenlignelighed. 30](#_Toc295083235)

[5.2.2.3. Beskrivelse af metoden. 31](#_Toc295083236)

[5.2.3. Kostpris plus avancemetode (CPM) 32](#_Toc295083237)

[5.2.3.1. Generelt 32](#_Toc295083238)

[5.2.3.2. Sammenligneligheden. 33](#_Toc295083239)

[5.2.3.3. Beskrivelse af metoden 34](#_Toc295083240)

[5.2.3.4. Fremgangsmåde: 34](#_Toc295083241)

[5.3. Resultatbaserede metoder 35](#_Toc295083242)

[5.3.1. Avancefordelingsmetode 35](#_Toc295083243)

[5.3.1.1. Generelt 35](#_Toc295083244)

[5.3.1.2 Sammenlignelighed 35](#_Toc295083245)

[5.3.1.3 Beskrivelse af metoden 36](#_Toc295083246)

[5.3.1.3.4 Bidragsanalysen 36](#_Toc295083247)

[5.3.1.3.5 Residualanalysen 37](#_Toc295083248)

[5.3.2 Den transaktionsbestemte nettoavancemetode 37](#_Toc295083249)

[5.3.2.1. Generelt 37](#_Toc295083250)

[5.3.2.2. Sammenlignelighed. 38](#_Toc295083251)

[5.3.2.3 Fremgangsmåde 39](#_Toc295083252)

[6. Generelle armslængderegler. 39](#_Toc295083253)

[6.1. Anerkendelse af kontrollerende transaktion 39](#_Toc295083254)

[6.2. Sammenligningskravet 40](#_Toc295083255)

[6.2.1. Produktegenskaber 41](#_Toc295083256)

[6.2.2. Funktionsanalyse 42](#_Toc295083257)

[6.2.2.1. Funktioner. 42](#_Toc295083258)

[6.2.2.2. Risici. 43](#_Toc295083259)

[6.2.2.3. Aktiver 44](#_Toc295083260)

[6.2.3. Kontrakts vilkår 44](#_Toc295083261)

[6.2.4. Økonomiske omstændigheder 45](#_Toc295083262)

[6.2.5. Forretningsstrategier 46](#_Toc295083263)

[6.3. Samlet og separate armslængdetest 47](#_Toc295083264)

[6.4. Modregning 49](#_Toc295083265)

[6.5. Flerperiodeanalyse 50](#_Toc295083266)

[6.6. Armslængdeintervaller. 50](#_Toc295083267)

[6.7. Udførelse af sammenligningsanalyse. 52](#_Toc295083268)

[7. Specielle armslængderegler 53](#_Toc295083269)

[7.1. Tjenesteydelser. 53](#_Toc295083270)

[7.1.1. Indledning 53](#_Toc295083271)

[7.1.2. Definition af en tjenesteydelse. 53](#_Toc295083272)

[7.1.3. Aktivitetstest 54](#_Toc295083273)

[7.1.4. Nytteværditest 55](#_Toc295083274)

[7.1.4.1 Aktionæraktiviteter 56](#_Toc295083275)

[7.1.4.2. Duplikative aktiviteter. 57](#_Toc295083276)

[7.1.4.3. Passive koncernforhold og tilfældig nytteværdi 57](#_Toc295083277)

[7.1.5. Fastsættelse af armslængdebetalingen. 58](#_Toc295083278)

[7.1.5.1. Direkte/indirekte afregning 58](#_Toc295083279)

[7.1.5.2. Valg af TP metode 60](#_Toc295083280)

[7.1.5.3. Armslængdepris eller kostpris. 61](#_Toc295083281)

[7.2. Immaterielle aktiver 62](#_Toc295083282)

[7.2.1. Indledning 62](#_Toc295083283)

[7.2.2. Typer af immaterielle aktiver 62](#_Toc295083284)

[7.2.3. Ejerskab til immaterielle aktiver 65](#_Toc295083285)

[7.2.4 Fælles udvikling af immaterielle aktiver 65](#_Toc295083286)

[7.2.5. Værdiansættelse af immaterielle aktiver 68](#_Toc295083287)

[7.2.5.1. Armslængdeprincippet 68](#_Toc295083288)

[7.2.5.2 Valg af armslængdemetode. 69](#_Toc295083289)

[7.3. Omkostningsfordelingsaftaler 71](#_Toc295083290)

[7.3.1. Indledning 71](#_Toc295083291)

[7.3.2. Deltagerne 72](#_Toc295083292)

[7.3.3. Omkostningsbidrag. 73](#_Toc295083293)

[7.3.4. Ændring i deltagelsen 75](#_Toc295083294)

[8. Dokumentationspligt 75](#_Toc295083295)

[8.1. Indledning 75](#_Toc295083296)

[8.2. Kredsen af dokumentationspligtige 76](#_Toc295083297)

[8.3. Begrænset dokumentationspligt 76](#_Toc295083298)

[8.3.1. Mindre virksomheder. 77](#_Toc295083299)

[8.3.2. Den begrænsede dokumentation 77](#_Toc295083300)

[8.4. Uvæsentlige transaktioner 77](#_Toc295083301)

[8.5. Konsekvenser af manglende opfyldelse af dokumentationspligten 78](#_Toc295083302)

[8.5.1. Bøde 78](#_Toc295083303)

[8.5.2. Skønsmæssig værdiansættelse 79](#_Toc295083304)

[8.6 Dokumentationsmaterialet 79](#_Toc295083305)

[8.8. EU-dokumentation 82](#_Toc295083306)

[8.9. PATA - dokumentation 82](#_Toc295083307)

[9. Korrektionssystemet 83](#_Toc295083308)

[9.1. Indledning 83](#_Toc295083309)

[9.2. Primære korrektioner. 83](#_Toc295083310)

[9.2.1. Væsentlighed af primære korrektioner. 83](#_Toc295083311)

[9.2.2. Set-off aftaler. 84](#_Toc295083312)

[9.2.3. Safe Harbours 84](#_Toc295083313)

[9.2.4. Frister for den primære korrektion. 85](#_Toc295083314)

[9.3. Korresponderende korrektioner 85](#_Toc295083315)

[9.3.1. Metoder til gennemførelse af den korresponderede korrektion. 86](#_Toc295083316)

[9.3.2. Genoptagelsesfrister. 86](#_Toc295083317)

[9.4. Sekundære korrektioner 87](#_Toc295083318)

[9.5. Godkendelsesprocedure 87](#_Toc295083319)

[10. Konklusion og sammenfatning. Perspektivering. 88](#_Toc295083320)

[11. Summary 93](#_Toc295083321)

[12. Litteraturliste 94](#_Toc295083322)

[Bilag 1 96](#_Toc295083323)

# 1. Indledning

I de seneste år har den globale økonomiske krise sat skatteindtægterne under pres og fået regeringer og skattemyndigheder til at øge fokus på det nationale skattegrundlag for at sikre finansieringen af de offentlige udgifter. De økonomiske vismænd har vurderet, at de multinationale selskaber oplyser helt op til 40 milliarder kroner for lidt i indtjening i Danmark, hvilket angiveligt påfører Danmark et årligt tab på mellem 7 og 14 milliarder kr.[[1]](#footnote-1) Det var en af grundene til, at daværende skatteminister Troels Lund Poulsen i marts 2010 annoncerede, at kontrollen med de store multinationale selskaber med aktiviteter i Danmark skal skærpes.[[2]](#footnote-2)

Over halvdelen af verdens handel foregår mellem koncernforbundne selskaber. Det er derfor ikke tilfældigt, at transfer pricing (herefter TP) er gået hen og blevet det mest aktuelle emne i debatten om international selskabsbeskatning. Udviklingen har gjort, at man også i udlandet har haft behov for at skærpe kontrollen med de grænseoverskridende transaktioner. Antallet af lande, der indfører dokumentationspligt og bødestraf, samtidig med at der tilføres yderligere ressourcer til kontrollen af TP, stiger hele tiden. Senest (2007) har bl.a. Sverige og Norge indført regler, der på mange måder minder om de danske.[[3]](#footnote-3)

Den øgede kontrolindsats medfører et stigende antal mutual agreement procedure sager, hvor SKAT forhandler med udenlandske skattemyndigheder om at få ophævet den økonomiske dobbeltbeskatning.[[4]](#footnote-4) Der er også en udvikling, at mange skattemyndigheder nu i stigende omfang fokuserer på mere avancerede skatteproblemer, såsom immaterielle rettigheder og beskatning ved omstruktureringer på tværs af landegrænser.[[5]](#footnote-5)

# 2. Problemstilling

## 2.1. Afhandlingens emne.

Begrebet "*transfer pricing*" vedrører prisfastsættelsen af koncerninterne transaktioner og dermed fordelingen af blandt andet internationale koncerners samlede indtjening (og skattebetaling) mellem de lande, hvor koncernselskaberne, der har bidraget til indtjeningen, er beliggende. Når der handles mellem uafhængige parter, vil de modstridende interesser sikre, at priserne er bestemt på armslængdevilkår, mens der i koncernforhold ikke eksisterer en sådan modsætning. Hvis den interne prisfastsættelse, som anvendes ved transaktioner mellem interesseforbundne parter, er forskellig fra markedsprisen, kan det medføre en skæv fordeling af de skattepligtige indkomster mellem de involverede lande. Traditionelt er TP-problematikken blevet anskuet som et skatteudnyttelsesproblem omfattende multinationale og internationale selskabers indkomstoverførsler til forbundne selskaber, hjemmehørende i lande med lave satser, for selskabsbeskatning. Udvikling hen imod det globale marked har gjort, at TP-reglerne i dag ikke blot er et national redskab til imødegåelse af skatteunddragelse, men - så meget desto mere - udgør grundlaget for international indkomstfordeling.[[6]](#footnote-6)

TP er dog ikke kun relevant i forhold til beskatning, men er også af betydning i forhold til blandt andet præstationsmåling, kontrol og indkomstallokering i en koncern, som skal kunne forsvares over for aktionærerne.

Den skatteretlige regulering af TP kan deles i de følgende tre regelgrupper:[[7]](#footnote-7)

1. allokeringsregler - regler om indkomstallokering mellem koncernforbundne selskaber, nemlig selve armslængdeprincippet.

2. håndhævelsesregler - de formelle regler, der giver skattemyndighederne mulighed for at anspore, om skatteyderne faktisk efterlever de angivne regler, og giver hjemmel til at foretage korrektioner.

3. regler om konfliktløsning - regler, der skal modvirke og prøve at løse de internationale konflikter vedrørende TP, såsom regler om bindende forhåndsbesked, korresponderende korrektioner, de gensidige aftaleprocedurer og voldgiftsprocedurer.[[8]](#footnote-8)

TP-området er reguleret af en række nationale og internationale bestemmelser og vejledninger, hvoraf nogle er bindende for skattemyndigheder og skatteydere, mens andre blot er vejledende. Formålet med denne afhandling er at beskrive og analysere disse samt at fastsætte sammenhæng mellem disse.

## 2.2. Problemformulering.

Transaktioner, der falder ind under bestemmelserne for TP, skal afregnes på armslængdevilkår, dvs. efter armslængdeprincippet. Armslængdeprisen er den pris, som de uafhængige selskaber ville forhandle sig til på det fri marked. Det lyder umiddelbart simpelt, og i nogle få tilfælde kan det også være en ret simpel proces at fastsætte armslængdeprisen for en bestemt koncernintern transaktion, f.eks. hvor der handles med standardvarer eller ydelser, hvor der findes en standard listepris, som f.eks. en timepris for regnskabsassistances ydelse. I de fleste tilfælde kan det dog i praksis være ret kompliceret at finde en pålidelig armslængdepris, idet alle de relevante økonomiske karakteristika skal være sammenlignelige for at prisen kan siges at være pålidelig eller det skal være muligt at foretage rimeligt præcise justeringer for at eliminere effekten af sådanne forskelle. For at opnå en tilfredsstillende sammenlignelighed vil det ofte være nødvendigt at foretage en omfattende funktionsanalyse, samt at undersøge og sammenligne de relevante økonomiske omstændigheder og forretningsstrategier. At finde passende referencetransaktion er i praksis forbundet med større udfordringer, fordi transaktioner mellem koncernforbundne selskaber ofte er unikke. Produkter kan f.eks. indeholde de internt oparbejdede immaterielle aktiver i prisen eller der kan være tale om koncernspecifikke ydelser eller anderledes forretningsstrategier. En af de største udfordringer i TP er overdragelse af immaterielle aktiver, da disse ofte er svære at værdiansætte pga. deres særlige karakter. Det kan ligeledes være svært at afgøre hvilket selskab, der er ejer af et givet immaterielt aktiv, f.eks. ved fælles udarbejdelse af et immaterielt aktiv. Man kan ligeledes ofte møde udfordringer ved værdiansættelse af koncerninterne tjenesteydelser og omkostningsfordelingsaftaler.

Hovedformålet med dette speciale er at beskrive og analysere de eksisterende danske og internationale TP-regler i relation til fastsættelsen af armslængdepriser. I denne forbindelse er det også vigtigt at gennemgå reglerne vedrørende begreberne *kontrollerede transaktioner* og *bestemmende indflydelse*, idet det netop er disse regler, som fastsætter den kreds af skattepligtige, der er pligtige til at anvende armslængdereglerne.

Ligeledes vil specialet kort gennemgå håndhævelsesreglerne, dvs. dokumentationsreglerne[[9]](#footnote-9) og reglerne om skattemyndighedernes adgang til at foretage korrektioner, når der ikke er blevet handlet på armslængdevilkår.

## 2.3 Afgrænsninger.

Hovedmålet med specialet er at behandle TP-problematikken for så vidt angår 100 pct. erhvervsmæssige transaktioner. Transaktioner mellem et selskab og hovedaktionærer, der er fysiske personer vil derfor ikke blive gennemgået specifikt. Specialet vil blive skrevet ud fra en dansk synsvinkel, dvs. at udenlandsk lovgivning vedrørende emnet kun bliver gennemgået, når denne er relevant.

Finansieringsforhold mellem koncernforbundne parter (såsom regler om værn mod tynd kapitalisering og rentefradragsbegrænsninger[[10]](#footnote-10)) falder naturligt indenfor TP-problematikken, men vil ikke blive gennemgået i denne afhandling af pladsmæssige årsager.

For at skattemyndighederne kan vurdere om der faktisk handles på armslængdevilkår, er der fastsat regler, der pålægger selskaberne en særlig oplysnings- og dokumentationspligt. Disse bliver kun gennemgået i denne afhandling i hovedpunkter, da en mere dybdegående udredning vil være et uforholdsmæssigt stort område i forhold til afhandlingens fokus.

Idet international TP involverer flere forskellige staters skattemyndigheder, kan der opstå særlige problemer, når skattemyndighederne i den ene stat foretager en korrektion af selskabets skattepligtige indkomst, hvis det er blevet vurderet at de koncerninterne priser ikke er fastsat i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Skattemyndighederne i den anden stat kan være uenige med den foretagne korrektion og derfor nægte skatteyderen nedsættelse, hvad der vil udløse dobbeltbeskatning. Spørgsmål om løsning af sådanne internationale tvister vil blive kun kort nævnt i afhandlingen, idet området er for stort til at uddybe nærmere.

Afhandlingen vil ikke indeholde information der fremkommet efter 1.4.2011

## 2.4. Metode.

Idet formålet er at analysere gældende ret vedrørende TP i relation til fastsættelse af armslængdepriser, vil tilgangen være en traditionel retsdogmatisk metode. Specialet vil dreje sig om retstillingen for de skattepligtige til Danmark og der vil blive taget udgangspunkt i såvel danske, som de relevante udenlandske skatteregler. I det omfang det findes relevant, vil danske afgørelser blive inddraget.

## 

## 2.5. Forkortelser

* TP: transfer pricing
* SEL: Selskabsskatteloven
* SKL: Skattekontrolloven
* LL: Ligningsloven
* SFL: Skatteforvaltningsloven
* KSL: Kildeskatteloven
* AL: Afskrivningsloven
* Dokumentationsvejledningen: SKAT'S vejledning: "Transfer Pricing; kontrollerede transaktioner; dokumentationspligt" fra 6/2 2006.
* Dokumentationsbekendtgørelsen: BEK nr. 42 af 24/1 2006 om dokumentation af priser for kontrollerede transaktioner
* Vejledningen om oplysningspligt: SKAT's vejledning "Transfer Pricing; kontrollerede transaktioner; oplysningspligt" fra 1/12 2000
* Værdiansættelsesvejledningen: SKAT's vejledning: "Transfer Pricing; kontrollerede transaktioner; værdiansættelse" fra 1.8.2009
* OECD: Organisation for Economic Cooperation and Development
* OECD's Guidelines: OECD's Transfer Pricing Guidelines for Multinational Entreprises and Tax Administrators
* Bek.: bekendtgørelse
* TfS: Tidsskrift for skatter og afgifter
* H: Højesteretsdom
* Ø: Østrelandsretsdom
* V: Vestrelandsretsdom

# 3. Lovgrundlag

## 3.1 Dansk skatteret

### 3.1.1. Historik

Dansk skattelovgivning har i årtier indeholdt regler om TP. Ved gennemførelsen af Selskabsskatteloven i 1960 skabtes hjemmel i dagældende SEL § 12 til at foretage TP-korrektioner i dispositioner mellem et dansk selskab og et udenlandsk selskab, hvis det danske selskab var kontrolleret af det udenlandske selskab og de økonomiske vilkår mellem parterne ikke svarede til dem, som ville gælde for et uafhængigt foretagende.

Til trods for at SEL § 12 udtrykte et almindeligt armslængdeprincip, havde bestemmelsen kun en beskeden betydning i praksis. Dette skyldtes, at domstolene i en række tilfælde havde afvist at anerkende myndighedernes anvendelse af bestemmelsen. Efter de såkaldte oliedomme TfS1987.60 Ø og TfS1988.292 H (UfR1988.527 H), hvor det ved dommens udfald blev fastlagt, at skattemyndighederne ikke havde hjemmel til at kræve at få udleveret dokumentation vedrørende de pågældende transaktioner, samt at det udelukkende var skattemyndighederne, der havde bevisbyrden for, at transaktionerne ikke var gennemført på armslængdevilkår,[[11]](#footnote-11) blev det klart, at reglerne i dagældende SEL § 12 var utilstrækkelige til gennemførelse af en rimelig TP-kontrol.[[12]](#footnote-12) Dette førte frem til betydelige ændringer i SKL § 3B, samt til indførelse af ny LL § 2.

### 3.1.2 Skattekontrollovens § 3B.

Ved lov nr. 131 af 25.2.1998, var der gennemført en ændring i Skattekontrolloven om oplysningspligten vedrørende koncerninterne transaktioner, hvor der i SKL § 3 B blev skabt en omfattende oplysnings- og dokumentationspligt for priser og vilkår i internationale interne dispositioner. Formålet hermed var ikke blot at lette skattekontrol, men også at skattemyndighedernes bevismæssige stilling ved foretagne korrektioner skulle styrkes. I bemærkningerne til lovforslaget fremgår det, at bestemmelserne udarbejdes i overensstemmelse med OECD's Transfer Pricing Guidelines, således at der er ikke længere kan være tvivl om, at TP Guidelines har en betydelig retskildeværdi i danske TP-sager.[[13]](#footnote-13)

Loven blev ændret i 2005, hvor der blevet indsat den bestemmelse, at reglerne nu også omfatter indenlandske koncerner. I 2006 blev koncernbegrebet også udvidet med kapitalfonde.[[14]](#footnote-14) De seneste

betydelige ændringer fandt sted i 2007, hvor stk. 1 nr. 6 om udenlandske kulbrintetilknyttede virksomheder blev indsat[[15]](#footnote-15), mens stk. 9 omkring udenlandske forsikringsvirksomheder blev ophævet.[[16]](#footnote-16)

Som sagt pålægger de formelle regler i SKL § 3B angivne kontrollerende eller kontrollerede fysiske og juridiske personer en indgående oplysnings- og dokumentationspligt for interne dispositioner. De skattepligtige skal udarbejde og opbevare skriftlig dokumentation for hvorledes priser og vilkår er fastsat i de kontrollerede transaktioner. Denne dokumentation skal på skattemyndighedernes begæring forelægges denne og skal være af sådan kvalitet, at den kan danne grundlag for en vurdering af, om der handledes på armslængdevilkår.[[17]](#footnote-17) Opfylder den skattepligtige ikke dokumentationspligten, har skattemyndighederne hjemmel i SKL § 3 B stk. 8 til at foretage skønsmæssig værdiansættelse. Reglerne om oplysningspligt har virkning for indkomstår, der påbegyndes 1.januar 1998 eller senere og reglerne om dokumentationspligt- herunder adgangen til skønsmæssig ansættelse har virkning for indkomståret 1999 eller senere.

SKL § 3B lyder i sin nyværende form således:

Skattepligtige,

1.hvorefter fysiske eller juridiske personer udøver en bestemmende indflydelse,

2.der udøver en bestemmende indflydelse over juridiske personer

3.der er koncernforbundet med en juridisk person,

4.der har et fast driftssted beliggende i udlandet,

5.der er udenlandsk fysisk eller juridisk person med fast driftssted i Danmark, eller

6.der er udenlandsk fysiske eller juridisk person med kulbrintetilknyttet virksomhed omfattet af kulbrinteskattelovens § 21, stk.1 eller 4.

Skal i selvangivelsen angive oplysninger om art og omfang af handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med ovennævnte parter i nr. 1-6 (kontrollerede transaktioner). Med juridiske personer i nr. 1 og stk.3 sidestilles selskaber og foreninger m.v. , der efter danske skatteregler ikke udgør et selvstændig skattesubjekt, men hvis forhold er reguleret af selskabsretlige regler, en selskabsaftale eller en foreningsvedtægt. § 1 stk. 2 finder tilsvarende anvendelse.

Stk.2 ved bestemmende indflydelse forstås ejerskab eller rådighed over stemmerettigheder, således at der direkte eller indirekte ejes mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller rådes over mere end 50 pct. af stemmerne. Ved bedømmelsen af, om den skattepligtige anses for at have en bestemmende indflydelse på en juridisk person, eller om der udøves en bestemmende indflydelse over den skattepligtige af en juridisk eller fysisk person, medregnes aktier og stemmerettigheder, som indehaves af koncernforbundne selskaber, jf. stk., af personlige aktionærer og deres nærstående, jf. Ligningslovens § 16 H, stk. 6 eller af en fond eller trust stiftet af moderselskabet selv eller af de nævnte koncernforbundne selskaber, nærstående mv. eller af fonder eller truster stiftet af disse. Tilsvarende medregnes ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af andre selskabsdeltagere, med hvem selskabsdeltager har en aftale om udøvelse af fælles bestemmende indflydelse. Tilsvarende medregnes ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af en person, omfattet af Kildeskattelovens § 1 eller dødsbo omfattet af Dødsboskattelovens § 1, stk. 2, i fællesskab med nærstående eller i fællesskab med en fond eller trust stiftet af den skattepligtige eller dennes nærstående eller fonde eller truster stiftet af disse. Som nærstående anses den skattepligtiges ægtefælle, forældre og bedsteforældre, samt børn og børnebørn og dennes ægtefælle eller dødsboer efter de nævnte personer. Stedbarns- og adaptivforhold sidestilles med oprindeligt slægtskabsforhold.

Stk. 3. Ved koncernforbundne juridiske personer forstås juridiske personer, hvor samme kreds af selskabsdeltagere har bestemmende indflydelse, eller hvor der er fælles ledelse.

Stk. 4 En juridisk eller fysisk person anses for udenlandsk, hvis personen er hjemmehørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland, herunder efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

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

Stk. 6. Skattepligtige, der alene eller sammen med koncernforbundne virksomheder, jf. stk. 7, har under 250 beskæftige og enten har en årlig samler balance på under 125 mio. kr. eller en årlig omsætning på under 250 mio. kr., skal, idet stk. 5.2-5 pkt. finder tilsvarende anvendelse, alene udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår fastsat for

1. kontrollerede transaktioner med fysiske og juridiske personer, der er hjemmehørende i en fremmed stat , der ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark , og som samtidig ikke er medlem af EU eller EØS.

2. kontrollerede transaktioner med et fast driftssted, der er beliggende i en fremmed stat, der ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst, og som samtidig ikke er medlem af EU eller EØS, og

3. kontrollerede transaktioner med et fast driftssted, der er beliggende i Danmark, forudsat at den skattepligtige jf. stk. 1 nr. 5 er hjemmehørende i fremmed stat, der ikke en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, og som samtidigt ikke medlem af EU eller EØS.

Stk. 7. Ved opgørelsen af størrelsesgrænserne i stk. 6 medregnes juridiske personer, der er koncernforbundne med den skattepligtige, jf. kursgevinstlovens § 4 stk. 2 . Ved opgørelse af den samlede balance bortses dog fra gæld og fordringer mellem den skattepligtige og koncernforbundne juridiske personer samt kapitalandele i koncernforbundne juridiske personer ejet af den skattepligtige og omvendt. Ved opgørelse af omsætningsgrænsen bortses fra omsætning mellem den skattepligtige og koncernforbundne juridiske personer.

Stk. 8. Såfremt den skattepligtige ikke har udarbejdet dokumentation efter stk. 5 eller 6, finder § 5 stk. 3 anvendelse, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner.

### 3.1.3. Ligningslovens § 2

LL § 2 blev indført ved lov nr. 432 af 26.6.1998. Med LL § 2 er skattekontrolbestemmelserne i SKL § 3 B suppleret med en egentlig materiel hjemmel til at foretage korrektion af kontrollerede transaktioner, hvorved også legitimiteten til at anvende OECD's Guidelines i dansk ret øges.[[18]](#footnote-18)

LL § 2 er således den centrale armslængderegel i dansk skatteret. Loven finder anvendelse for transaktioner foretaget i indkomståret 1996 eller senere. Udover at have karakter af en værnregel, der har til formål at skabe hjemmel til priskorrektioner efter armslængdeprincippet, at forhindre en udhuling af det danske beskatningsgrundlag, og at sikre en skattemæssig ligestilling af danskejede og udenlandskejede selskaber, har LL § 2 endvidere fået et sekundært formål ved, at der i andre skatteregler refereres til bestemmelsen, når der skal foretages en afgrænsning af interesseforbundne parter.[[19]](#footnote-19)

LL § 2 har følgende ordlyd:

Skattepligtige

1) hvorover fysiske eller juridiske personer udøver en bestemmende indflydelse,

2) der udøver en bestemmende indflydelse over juridiske personer,

3) der er koncernforbundet med en juridisk person

4) der har driftssted, beliggende i udlandet,

5) der er udenlandsk fysisk eller juridisk person med fast driftssted i Danmark, eller

6) der er udenlandsk fysisk eller juridisk person med kulbrintetilknyttet virksomhed omfattet af kulbrinteskattelovens § 21, stk. 1 eller 4 skal ved opgørelsen af den skatte- og udlodningspligtige indkomst anvende priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med ovennævnte parter i nr. 1-6personer og faste driftssteder (kontrollerende transaktioner)i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter. Med juridiske personer i nr. 1 og stk. 3 sidestilles selskaber og foreninger m.v., der efter danske skatteregler ikke udgør et selvstændig skattesubjekt, men hvis forhold er reguleret af selskabsretlige regler, en selskabsaftale eller en foreningsvedtægt.

stk. 2. Ved bestemmende indflydelse forstås ejerskab eller rådighed over stemmerettigheder, således at der direkte eller indirekte ejes mere end 50 % af aktiekapitalen eller rådes over mere end 50 % af stemmerne. Ved bedømmelsen af, om den skattepligtige anses for at have bestemmende indflydelse på en juridisk person, eller om der udøves en bestemmende indflydelse over den skattepligtige af en juridisk eller fysisk person, medregnes aktier og stemmerettigheder, som indehaves af koncernforbundne selskaber jf. stk.3, af personlige aktionærer og deres nærstående, jf. LL § 16 H stk.2eller af en fond, eller trust stiftet af moderselskabet selv eller af de nævnte koncernforbundne selskaber, nærstående m.v. eller af fonder eller truster stiftet af disse. Tilsvarende medregnes ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af andre selskabsdeltagere, med hvem selskabsdeltageren har en aftale om udøves af fælles bestemmende indflydelse. Tilsvarende medregnes ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af en person omfattet af Kildeskattelovens § 1 eller dødsbo omfattet af Dødsboskattelovens § 1 stk.2,i fællesskab med nærstående eller i fællesskab med en fond eller trust stiftet af den skattepligtige eller dennes nærstående eller fond eller trust stiftet af disse. Som nærstående anses den skattepligtiges ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer. Stedbarns- og adoptivforhold sidestilles med oprindeligt slægtsforhold.

stk. 3. Ved koncernforbundne juridiske personer forstås juridiske personer, hvor samme kreds af selskabsdeltagere har bestemmende indflydelse, eller hvor der er fælles ledelse.

stk. 4 En juridisk eller fysisk person anses for udenlandsk, hvis personen er hjemmehørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland, herunder efter bestemmelserne i dobbeltbeskatningsoverenskomst.

stk. 5 Ved ændringer i ansættelsen af den skatte- eller udlodningspligtige indkomst i henhold til stk. 1, kan den skattepligtige undgå yderligere følgeændringer (sekundære justeringer) ved at forpligte sig til betaling i overensstemmelse med de i stk. 1 anvendte priser og vilkår. Ved kontrollerede transaktioner med udenlandske fysiske og juridiske personer og faste driftssteder finder 1. pkt. kun anvendelse, såfremt den pågældende udenlandske skattemyndighed foretager en beskatning, der er i overensstemmelse med de priser og vilkår, der er lagt til grund ved ansættelsen af den skattepligtige indkomst i henhold til stk. 1.

stk. 6 Der er en forudsætning for at nedsætte ansættelsen af den skatte- eller udlodningspligtige indkomst i henhold til stk. 1, at der foretages en korresponderende forhøjelse af den anden part. Der er en forudsætning forhøjelse af anskaffelsessummer, at der foretages en korresponderende ansættelse af den anden part. Ved kontrollerede transaktioner med udenlandske fysiske eller juridiske personer og faste driftssteder er det en forudsætning, at den korresponderende indkomst, medregnes ved indkomstopgørelsen i det pågældende andet land.

### 3.1.4. De andre gældende lovbestemmelser og vejledninger om TP.

Af yderlige gældende danske regler om TP er der værd at nævne:

* SKL § 17 (vedr. bøder i tilfælde af manglende opfyldelse af SKL§ 3B ved forsæt eller groft uagtsomhed)
* SFL § 26 (vedr. udvidelse af fristerne for skattemyndighedernes ligning ved TP-sager)
* SFL § 27 (vedr. udvidet adgang til genoptagelse af skatteansættelser ved TP-sager)
* SFL § 54 (der ydes ikke omkostningsgodtgørelse for dokumentation efter SKL § 3 B i klagesager)
* SFL § 55 (om omkostningsgodtgørelse i klagesager vedr. ophævelse af dobbeltbeskatning som følge af en TP- regulering (EU-voldgiftskonventionen))
* Tonnageskattelovens § 13 (LL § 2 og SKL § 3 B er ligeledes gældende for skatteydere omfattet af Lovbekendtgørelse om beskatning af rederivirksomhed (tonnagebeskatning))
* Vejledningen "TP; kontrollerede transaktioner; oplysningspligt" af 1.12.2000
* Vejledningen "TP; kontrollerede transaktioner; dokumentationspligt" af 6.2.2006
* Vejledningen "TP: kontrollerede transaktioner; værdiansættelse" af 21.8.2009
* Bekendtgørelse nr. 42 af 24.1.2006 (dokumentationsbekendtgørelse)
* Bekendtgørelse nr. 40 af 25.1.2006 om dansk udvidelse af EF-voldgiftskonventionen
* Bekendtgørelse nr. 260 af 21.3.2006 om EF-voldgiftskonventionen (kompetent myndighed)
* Bekendtgørelse nr. 582 af 5.6.2006 om fælles retningslinjer, efter hvilke der kan udarbejdes TP-dokumentation
* SKM2005.2TSS om EU-voldgiftkonventionen og dertil knyttede adfærdskodeks
* SKM2005.106TSS om EU-voldgiftskonventionens anvendelse på sager om tynd kapitalisering
* SKM2005.443TSS om godkendelsesordning i SKL § 3 B
* SKM2006.40SKAT om udpegning af eksperter til det i EU-voldgiftskonventionen omtalte rådgivende udvalg.
* Offentliggjorte afgørelser om TP fra Landsskatteretten og domstolene.
* Ligningsvejledningen

## 3.2. OECD

### 3.2.1. Generelt.

OECD (Organisation for Economical Cooperation and Development) er en rådgivende økonomisk samarbejdsorganisation, der i dag består af 34 medlemsstater, der deler en demokratisk og markedsøkonomisk samfundsopfattelse[[20]](#footnote-20). Danmark har været medlem af OECD siden oprettelsen i 1961.

OECD's øverste beslutningsorgan er Rådet (The Council), som består af en repræsentant fra hvert medlemsland samt en repræsentant fra EU-kommissionen. Under Rådet findes en lang række komiteer med repræsentanter fra medlemslandene, samt fra lande med observatørstatus[[21]](#footnote-21). Der er omkring 200 komiteer, arbejdsgrupper og ekspertgrupper i OECD. OECD's arbejde udføres af et permanent sekretariat, som assisterer OECD's komiteer. Sekretariatet bidrager bl.a. med undersøgelser, analyser og forslag til komiteerne.

OECD kan træffe beslutninger, som er bindende for medlemsstaterne, udstede ikke-bindende anbefalinger, samt indgå aftaler med medlemsstater og ikke-medlemsstater, jf. artikel 5 i OECD konventionen. OECD's beslutninger og anbefalinger skal normalt træffes med enstemmighed, jf. artikel 6, stk. 1 i OECD's konvention.

Figur 1[[22]](#footnote-22)

OECD's skattekomite ("Committee on Fiscal Affairs") fastlægger OECD's arbejdsprogram på skatteområdet og udgør et forum for udveksling af synspunkter om skattepolitik mv. Skattekomiteens arbejde udføres af arbejdsgrupper, som primært består af eksperter fra medlemslandene. Der findes p.t. 5 arbejdsgrupper: Working Party nr. 1 (dobbeltbeskatningsoverenskomster), Working Party nr. 2 (skattepolitik og statistik), Working Party nr. 6 (beskatning af multinationale foretagender), Working Party nr. 8 (samarbejde for at undgå skatteunddragelse) og Working Party nr. 9 (konsumskatter)[[23]](#footnote-23)

### 3.2.2. OECD's modeloverenskomst.

OECD's modeloverenskomst (OECD Model Tax Convention) er det overordnede udgangspunkt for dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem OECD-lande, herunder de fleste danske overenskomster, samt for en stadig større del dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem lande udenfor OECD. Allokering af indkomst mellem forbundne foretagender reguleres af Modeloverenskomstens artikel 9, hvis hovedformål er at beskytte forbundne foretagender mod international dobbeltbeskatning, samt at sikre en rimelig fordeling af beskatningsretten mellem de kontraherende stater.

I en dansk oversættelse har artikel 9 følgende ordlyd:

i tilfælde hvor

a) et foretagende i et af de kontraherede stater direkte eller indirekte har del i ledelsen af, kontrollen med eller kapitalen i et foretagende i den anden kontraherede stat, eller

b) samme personer direkte eller indirekte har del i ledelsen af, kontrollen med eller kapitalen i såvel et foretagende i en kontraherende stater som et foretagende i den anden kontraherende stat,

og der er i nogle af disse tilfælde mellem de to foretagender er aftalt eller fastsat vilkår vedrørende deres kommercielle eller finansielle forbindelser, der afviger fra de vilkår, som ville være blevet aftalt mellem uafhængige foretagender, kan enhver fortjeneste, som, hvis disse vilkår ikke havde foreligget, ville være tilfaldet et af disse foretagender, men som på grund af disse vilkår ikke er tilfaldet dette, medregnes til dette foretagendes fortjeneste og beskattes i overensstemmelse hermed.

stk.2 i tilfælde, hvor en kontraherende stat til fortjeneste for et foretagende i denne stat medregner - og i overensstemmelse hermed beskatter - fortjeneste, som et foretagende i den anden kontraherende stat er blevet beskattet af i denne anden stat, og de således medregnede fortjenester er fortjenester, som ville være tilfaldet foretagendet i den førstenævnte stat, hvis vilkårene mellem de to foretagender havde været de samme, som ville være blevet aftalt mellem uafhængige foretagender, skal denne anden stat foretage en dertil svarende regulering af det skattebeløb, som er beregnet af disse fortjenester. Ved reguleringen skal der tages hensyn til de øvrige bestemmelser i denne aftale, og de kontraherende staters kompetente myndigheder skal om nødvendigt rådføre sig med hinanden. [[24]](#footnote-24)

OECD's modeloverenskomstens artikel 9 stk. 1 angiver således den officielle definition af armslængdeprincippet, giver en general definition af hvornår foretagender anses for forbundne, og regulerer adgangen til at foretage primær korrektion, mens stk. 2 omhandler korresponderende korrektioner. Kort sagt foretages der i et land, i overensstemmelse med Modeloverenskomstens artikel 9 stk. 1, en regulering af indkomsten i en virksomhed for at bringe priser og vilkår i overensstemmelse med armslængdeprincippet, skal det andet land foretage tilsvarende justeringer af beskatningen af indkomsten, dog kun hvis dette andet land er enigt i det første lands anvendelse af armslængdeprincippet.

Definitionen i a) og b) af kontrolkravet er bredere definitionen af bestemmende indflydelse i LL § 2 og SKL § 3B. Derfor kan der forekomme, at to foretagender er forbundne efter OECD's modeloverenskomst artikel 9, men ikke efter de danske bestemmelser. Dette vil betyde, at de danske koncerner kan blive mødt med udenlandske TP-reguleringer, som ikke vil falde ind under de danske regler. Selv om sådanne reguleringer falder udenfor de danske regler, vil de danske skattemyndigheder dog få mulighed til at foretage en korresponderende regulering, hvis de er enige i, at reguleringen bringer priser og vilkår i overensstemmelse med armslængdeprincippet, jf. bestemmelsen i Modeloverenskomstens artikel 9 stk. 2. Opstår der alligevel dobbeltbeskatning for skatteyderen, vil involverede lande være forpligtet efter Modeloverenskomstens artikel 25 til at indgå forhandlinger om en ophævelse af dobbeltbeskatningen - de såkaldte mutual agreement-forhandlinger, hvis skatteyder anmoder herom.[[25]](#footnote-25)

### 3.2.3 OECD's Guidelines.

OECD's TP Guidelines for Multinational Entreprises and Tax Administrations er de overordnede retningslinjer vedrørende prisfastsættelsen af grænseoverskridende transaktioner og har til hensigt at skabe en ensartet praksis på dette område. Retningslinjerne retter sig både mod skattemyndighederne og skatteyderne og tilsigter en rimelig afvejning af begge parters interesser.[[26]](#footnote-26) OECD Guidelines har fået en international anerkendelse, idet ikke kun OECD's medlemslande, men også andre lande anvender principperne heri. De danske TP-regler i Ligningslovens § 2 og Skattelovens § 3B er også udarbejdet i overensstemmelse med OECD's retningslinjer.

Rapporterne indeholder alene anvisninger og anbefalinger. Derfor er rapporternes retskildeværdi ikke af formelt bindende karakter. TP-problemet skal således fortsat vurderes med udgangspunkt i den nationale TP-lovgivning, men rapporterne må antages at have en betydelig international fortolkningsværdi for medlemslandene i det omfang, de enkelte lande ikke har taget forbehold eller udarbejdet særregler.[[27]](#footnote-27)

OECD har siden 1979 udgivet en række rapporter om armslængdeprincippet. Deres første TP- Guidelines for prisfastsættelsen af de grænseoverskridende transaktioner blev udsendt i 1995 og er siden da blevet opdateret løbende. Den seneste opdatering, hvor Kapitlerne 1-3 er blevet væsentligt revideret (især afsnitter om sammenlignelighedsanalyse og resultatbaserede metoder) og et nyt kapitel 9 (om TP ved grænseoverskridende transaktioner) indsat, fandt sted d. 22.7.2010.

OECD's Guidelines består på nuværende tidspunkt af 9 kapitler og 7 annekser:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Kapitel  (opdateret) | 1 | Beskriver indledningsvis armslængdeprincippet og dets anvendelse |
| Kapitel (opdateret) | 2 | Beskriver de af OECD anerkendte metoder til prisfastsættelse af grænseoverskridende transaktioner |
| Kapitel  (opdateret) | 3 | Beskriver de generelle armslængderegler |
| Kapitel | 4 | Redegør for de administrative muligheder, som findes til at undgå og løse TP - tvister |
| Kapitel | 5 | Giver retningslinjer for hvilken dokumentation, som er egnet til at vise, at kontrollerede transaktioner er faktisk gennemført på armslængdevilkår. |
| Kapitel | 6 | Omhandler prisfastsættelse for immaterielle aktiver |
| Kapitel | 7 | Omhandler prisfastsættelse for tjenesteydelser |
| Kapitel | 8 | Omhandler omkostningsaftaler |
| Kapitel  (ny) | 9 | Omhandler TP -problematikken ved omstruktureringer på tværs af landegrænser |
| Anneks | 1 | Omhandler procedurer til at overvåge TP-området med henblik på at holde retningslinjerne ajour. |
| Anneks  (ny) | 2 | Omhandler følsomhed af brutto- og nettooverskudsindikatorer |
| Anneks | 3 | Giver eksempler på anvendelse af residual avancefordelingsmetoden |
| Anneks  (ny) | 4 | Illustrerer de forskellige målinger af overskud ved anvendelse af avancefordelingsmetoder. |
| Anneks  (ny) | 5 | Giver eksempler på justering af forskelle i driftskapitalen i kontrolledere transaktion og referencetransaktion er |
| Anneks | 6 | Omhandler de såkaldte Advance Pricing Agreements som kan indgås for at fastsætte hvilke prisfastsættelses metoder mm vil kunne anvendes på fremtidige transaktioner mellem interesseforbundne parter |
| Anneks  (ny) | 7 | Giver eksempler på anvendelse af retningslinjerne, når værdien af overførte immaterielle aktiver er meget usikker på transaktionstidspunktet.. |

## 3.3. EU-regulering

De koncernforbundne selskaber kan vælge at udarbejde TP-dokumentationen som en EU TP-dokumentation. Denne dokumentationsmodel er udarbejdet af EU Joint Transfer Pricing Forum, som er en arbejdsgruppe, der er nedsat af EU-kommissionen og består af en ekspert fra hvert af EU-medlemslandene samt 16 eksperter fra erhvervslivet,[[28]](#footnote-28) og hvis overordnede formål er at arbejde for, at der indenfor principperne i OECD's Guidelines skabes mere ensartede skatteregler inden for TP i EU-landene. Det er frivilligt for en koncern, om den vil udarbejde dokumentation som EU TP - dokumentation, men vælger man modellen, skal den bruges på alle koncernens EU-selskaber og valget bør opretholdes for en flerårig periode.[[29]](#footnote-29) Af de andre hovedresultater af arbejdsgruppens arbejde kan nævnes et forslag angående forbedring af proceduren omkring de såkaldte Advance Pricing Agreements indenfor EU, som blev vedtaget af EU-Kommissionen d.26.2.2007 [[30]](#footnote-30) og et forslag til en række forbedringer af voldgiftskonvention manifesteret i at adfærdskodeks, som blev vedtaget af EU- kommissionen d.7.12.2004.

## 3.4. PATA - dokumentation.

Pacific Association of Tax Administrators (PATA), der omfatter Australien, USA, Canada og Japan, udsendte i marts 2003 en PATA TP Dokumentations Package, som er et fælles sæt regler for indholdet i en dokumentation, som opfylder alle landenes krav til dokumentation og derfor gør det muligt for selskaber med transaktioner mellem to eller flere PATA-lande at nøjes med at udarbejde en fælles dokumentation og stadig opfylde de involverede landes regler. Anvendelsen af pakken er frivillig og pakken anses for at være i overensstemmelse med de generelle retningslinjer i Kapitel 5 i OECD's TP- Guidelines. PATA's TP-dokumentation Package kan anvendes i Danmark, jf. Bekendtgørelse nr. 582 af 5.6.2006.[[31]](#footnote-31)

# 4. Hvem er omfattet af de danske TP regler.

## 4.1. Indledning

I LL § 2 stk. 1 og SKL § 3B stk. 1 omtales de skattepligtige, der er omfattet af henholdsvis armslængdeprincippet og dokumentationspligten. Der er overensstemmelse mellem de skattepligtige, der er omfattet af de to regelsæt, og dette er en naturlig følge af, at de skattepligtige, der er omfattet af armslængdeprincippet, også er pligtige til at dokumentere, at kravene i LL§ 2 bliver overholdt. Nedenfor vil de enkelte kategorier af de omfattede skattepligtige i de to regelsæt blive gennemgået.

## 4.2. Bestemmende indflydelse (LL § 2, stk.1 pkt.1 og 2 + SKL § 3B pkt.1. og 2.)

Den første kategori af skattepligtige, der er omfattede af armslængdeprincippet og oplysningspligten er de skattepligtige, hvorover fysiske eller juridiske personer udøver bestemmende indflydelse og de skattepligtige, der udøver en bestemmende indflydelse over juridiske personer. Her er det vigtigt at definere, hvilke skattepligtige er omfattet af begrebet juridiske personer samt at finde ud hvad der i praksis menes med bestemmende indflydelse.

### 4.2.1. (Fysiske) og juridiske personer

Det fremgår af lovteksten at der med juridiske personer i denne sammenhæng sidestilles selskaber og foreninger m.v., der efter danske skatteregler ikke udgør et selvstændig skattesubjekt, men hvis forhold er reguleret af selskabsretlige regler, en selskabsaftale eller foreningsvedtægt. Ved selskabsretlige regler menes såvel lovregler såsom aktieselskabslovens regler om kommanditselskaber (partnerselskab) samt deklaratoriske regler formuleret af den juridiske teori, f.eks. reglerne om kommanditselskaber og interessentselskaber. Selskabsretlige regler kan tillige være udenlandske lovregler som f.eks. den engelske lov "The Limited Partnership Act 1907", der fastsætter rammerne for et Limited Partnership, som minder om et kommanditselskab i dansk ret.

På de områder hvor der ikke er selskabsretlig lovgivning, vil selskabsaftalen, der normalt er også det afgørende grundlag i forhold til omverdenen, medkontrahenter og myndigheder, være grundlaget for den løbende regulering af selskabsdeltagernes indbyrdes forhold. Der stilles ingen formkrav til en selskabsaftale, som således kan være både skriftlig og mundtlig.[[32]](#footnote-32)

### 4.2.2. Bestemmende indflydelse

Kendetegnede for de skattepligtige, der er omfattet af TP- reglerne er, at der skal foreligge bestemmende indflydelse. Ved bestemmende indflydelse forstås kapitalejerskab eller rådighed over stemmerettigheder, således at der direkte eller indirekte ejes mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller rådes over mere end 50 pct. af stemmerne. Det er stadfæstet i Landskatterettens afgørelse fra 2005, at et tal på lige netop 50 pct. ikke er nok for at tale om bestemmende indflydelse. Der skulle ikke ske en rentefiksering vedrørende et tilgodehavende mellem et moderselskab og et datterselskab, da moderselskabet netop kun ejede 50 pct. af aktierne og stemmerettighederne, hvorfor der ikke var tale om kontrolleret transaktion. [[33]](#footnote-33)

#### 4.2.2.1. Direkte og indirekte bestemmende indflydelse

Ejer moderselskab over 50 pct. af aktiekapital eller råder over 50 pct. af stemmerne i et datterselskab, er der som nævnt ovenfor, tale om bestemmende indflydelse. Ejerskabet eller rådighed kan være direkte eller indirekte eller blandet. Direkte ejerskab kan ses i den helt simple konstruktion, hvor en koncern består af moderselskabet og 100 pct. ejet datterselskabet:

**Figur 2**: M direkte ejer D (100 pct. ejerskab)

Ved indirekte ejerskab eller rådighed forstås ejerskab af aktieandele eller rådighed over stemmerettigheder gennem et mellemselskab. Som eksempel på indirekte ejerskab, kunne selskabskonstruktion se sådan ud:

**Figur 3**: M ejer direkte D1 (100 %), og indirekte D2 (100 %)

#### 4.2.2.2. Bestemmende indflydelse på baggrund af. kapitalandele

Ved indirekte bestemmende indflydelse gennem aktiekapital skal der vurderes, hvor meget selskab (eller person) M forholdsmæssigt ejer af selskab D2 gennem mellemselskabet D1

**Figur 4**: nr.1 M opnår indirekte bestemmende indflydelse over D2 (56 pct.)

nr.2 M opnår ikke indirekte bestemmende indflydelse over D2 (49 pct.)

|  |  |
| --- | --- |
| nr.1 | nr. 2 |

Den forholdsmæssige del som M ejer af D2, udregnes på den følgende måde:

|  |
| --- |
| **M's ejerbrøk af D2 = M's ejerbrøk af D1 x D1's ejerbrøk af D2** |

Som nævnt tidligere, skal M's ejerbrøk overstige 50 pct. for at der kan være tale om bestemmende indflydelse.

F.eks.: ejer M 80 pct. af D1 og D1 ejer 70 pct. af D2, udgør M's ejerbrøk: 80% x 70% = 56%, og dermed opnår M en indirekte bestemmende indflydelse over for D2.[[34]](#footnote-34) Havde M kun ejet 70 pct. af D1 ville regnestykke se sådan ud: 70 % x 70 % = 49 % og der altså ikke kunne have været tale om M's bestemmende indflydelse over D2 på baggrund af ejerandele.[[35]](#footnote-35)

Bestemmende indflydelse kan også etableres ved en blanding af direkte og indirekte ejerskab.

**Figur 5**: nr.1 M opnår bestemmende indflydelse (blanding af direkte og indirekte) over D2 (55 pct.)

nr.2 M opnår ikke bestemmende indflydelse over D2 (50 pct.)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **25 %** |  | **25 %** |  |

|  |  |
| --- | --- |
| nr. 1 | nr. 2 |

Den forholdsmæssige del, som M ejer af D2 udregnes på følgende måde:

|  |
| --- |
| **M's ejerbrøk af D2= (M's ejerbrøk af D1 x D1's ejerbrøk af D2)+M's ejerbrøk af D2** |

F.eks. hvis M ejer 60 pct. af D1 og D1 ejer 50 pct. af D2, samtidig med at M selv ejer 25 pct. af D2, udgør M's ejerbrøk af D2: (60 % x 50%) + 25% = 55%, og dermed er der opnået bestemmende indflydelse.[[36]](#footnote-36) Havde M's andel i D1 været kun 50 pct., ville M's ejerbrøk af D2 udgøre lige netop 50 pct.: (50 % x 50 %) + 25 % = 50 % og ville således falde uden for bestemmende indflydelse på baggrund af ejerandele.[[37]](#footnote-37)

Ved opgørelsen om hvorvidt der foreligger en bestemmende indflydelse, skal der ses bort fra datterselskabets egne aktier.[[38]](#footnote-38)

#### 4.2.2.3. Bestemmende indflydelse pga. stemmerettigheder

Bestemmende indflydelse på baggrund af stemmerettigheder foreligger, når et moderselskab enten alene, eller igennem de selskaber, som moderselskab har bestemmende indflydelse over eller sammen med andre forbundne selskaber råder over mere end 50 pct. af stemmerne i datterselskabet.

Ved direkte besiddelse af stemmerettighederne vil bestemmende indflydelse på baggrund af stemmerettigheder som udgangspunkt være lige med bestemmende indflydelse på baggrund af ejerandele. Råder moderselskab over 50 pct. af stemmerettighederne, opnår moderselskabet en bestemmende indflydelse på baggrund af stemmerettigheder.

Hvis moderselskab både direkte og indirekte besidder stemmerettigheder i D2 skal begge poster medregnes. I tilfælde af indirekte besiddelse af stemmerettigheder igennem et mellemliggende selskab, er det afgørende, om moderselskabet har bestemmende indflydelse over det mellemliggende selskab og derved kan kontrollere dets stemmeafgivning.

**Figur. 6:** nr.1 M opnår ikke bestemmende indflydelse på baggrund af stemmerettigheder over D2 (25 %)

nr.2: M opnår bestemmende indflydelse på baggrund af stemmerettigheder over D2 (75 %)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **25 %** |  | **25 %** |  |

|  |  |
| --- | --- |
| nr. 1 | nr. 2 |

Besidder M f.eks. 25 pct. af stemmerettighederne i D2 og 50 pct. af stemmerettighederne i et mellemselskab D1, der igen besidder 50 pct. af stemmerettighederne i D2, vil M anses for ikke at have bestemmende indflydelse på baggrund af stemmerettigheder, da M direkte eller indirekte kun besidder 25 pct. af stemmerettighederne i D2. Det skyldes, at D1's stemmerettigheder i D2 ikke må medregnes ved vurderingen af, om M har bestemmende indflydelse over D2 på baggrund af stemmer, da M ikke har bestemmende indflydelse over D1 på baggrund af stemmerettigheder og derfor ikke kan kontrollere stemmeafgivningen, fordi et tal på lige netop 50 pct. ikke er nok. [[39]](#footnote-39)

Hvis ovennævnte eksempel ændres, således at M besidder 51 pct. af stemmerettighederne i D1, vil M anses for at opnå bestemmende indflydelse over D2 på baggrund af stemmerettigheder, da M råder over halvdelen af stemmerne i D1, hvilket betyder at D1's besiddelse af stemmerettighederne i D2 også skal medregnes ved bedømmelsen af om M direkte eller indirekte besidder mere end 50 pct. af stemmerne i D2. [[40]](#footnote-40) M's stemmerettigheder i D2 vil således være: 25 pct. + 50 pct. = 75 pct.[[41]](#footnote-41)

I praksis kan der findes forhold, der begrænser aktionærernes adgang til at bruge deres stemmerettigheder. F.eks. hvis stemmeretten knyttet til visse aktier er suspenderet, eller der er en aktionæroverenskomst, der sætter visse begrænsninger for at udnytte stemmerettighederne. Der skal tages hensyn til alle eventuelle begrænsninger i andre aktionærers adgang til at bruge deres stemmerettigheder ved bedømmelsen af, om der foreligger bestemmende indflydelse på baggrund af stemmer.[[42]](#footnote-42)

#### 4.2.2.4. Bestemmende indflydelse på baggrund af aftaler

Ved bedømmelsen af bestemmende indflydelse skal der medregnes ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af andre selskabsdeltagere, med hvem selskabsdeltageren har en aftale om udøvelse af fælles bestemmende indflydelse.[[43]](#footnote-43) Såvel direkte som indirekte selskabsdeltagere vil blive anset for at have bestemmende indflydelse i et fællesejet selskab. Forhold, der vil indgå i en konkret vurdering af om der foreligger en bestemmende indflydelse ifølge aftale, er, hvis aftalen medfører, at der er fælles råden over flertallet af stemmerettigheder, fælles udnævnelse og afsættelse af et flertal af medlemmerne i selskabets øverste ledelsesorgan, eller fælles bestemmende indflydelse over selskabets driftsmæssige og finansielle ledelse. En aktionæroverenskomst er ikke i sig selv tilstrækkelig til at fastslå, at der foreligger en aftale om udøvelse af fælles bestemmende indflydelse. Visse aktionæroverenskomster, som eksempelvis kan indeholde bestemmelser om forkøbsret ved salg og bestemmelser om begrænsninger i pantsætningsadgangen, medfører ikke i sig selv, at der udøves fælles bestemmende indflydelse.[[44]](#footnote-44)

## 4.3. Koncernforbund (LL § 2, stk. 1 pkt. 3 +SKL § 3B, stk. 1 pkt. 3)

### 4.3.1 Koncernforbundne selskaber

Koncernforbundne juridiske personer defineres i SKL § 3 B, stk. 3 og LL § 2, stk. 3 som juridiske personer, hvor samme kreds af selskabsdeltagere har bestemmende indflydelse, eller hvor der er fælles ledelse. Både transparente selskaber og f.eks. aktieselskaber er således koncernforbundne, hvis de administreres af den samme ledelse, eller hvis der væsentlige personsammenfald i de to selskabers ledelse. Ejer et udenlandsk moderselskab (ejerandel er 100 pct.) et datterselskab i England og et datterselskab i Danmark (ejerandel 100 pct.), vil de to datterselskaber være koncernforbundet, og det danske datterselskab vil derfor være omfattet af oplysnings- og dokumentationspligten for transaktioner med det engelske datterselskab.

Nære familierelationer kan også spille en rolle i bedømmelsen af, om der foreligger et koncernforbund. Har person X bestemmende indflydelse over et dansk selskab og har X's nærstående et selskab beliggende i udlandet, vil de to selskaber betragtes som koncernforbundne. Som nærstående anses den skattepligtiges ægtefælle, forældre og bedsteforældre, samt børn og børnebørn og disses ægtefæller og dødsboer efter disse personer.[[45]](#footnote-45)

### 4.3.2. Sambeskatning

National sambeskatning er obligatorisk for koncernforbundne selskaber.[[46]](#footnote-46) Internationalsambeskatning er valgfri, men vælger en koncern international sambeskatning, skal sambeskatningen omfatte alle udenlandske koncernforbundne selskaber.[[47]](#footnote-47) Alle selskaber, der indgår i national og international sambeskatning, er omfattet af oplysnings- og dokumentationspligten.[[48]](#footnote-48)

## 4.4. Faste driftssteder (LL § 2 stk. 1 pkt. 4. og 5. + SKL § 3 B punkt 4. og 5.)

### 4.4.1. Hvornår er der etableret fast driftssted

Ved et fast driftssted forstås et fast forretningssted, hvor et foretagendes virksomhed udøves helt eller delvist i den hensigt at opnå fortjeneste.[[49]](#footnote-49) Fast driftssted antages altid at foreligge, når virksomheden drives gennem en filial, kontor, fabrik, værksted eller en grube, en gas- eller oliekilde, et stenbrud eller et andet sted, hvor naturforekomst udvindes. Varetages virksomheden af en såkaldt kvalificeret agent med fuldmagt til at indgå aftaler med bindende virkning for virksomheden, foreligger der et fast driftssted.

Der er tre betingelser, der skal være opfyldt, for at en gren af en virksomhed kan udgøre et fast driftssted: fast forretningssted, fast tilknytning til et geografisk sted og at foretagendet skal udøves herfra.[[50]](#footnote-50) Yderligere skal forretningsstedet have en ikke-midlertidig karakter, for at et fast driftssted kan antages at foreligge.

Nærmere definition af fast driftssted findes i art. 5 i OECD's model til dobbeltbeskatningsoverenskomster.

### 4.4.2 Fast driftssted beliggende i Danmark

Har et udenlandsk selskab et driftssted i Danmark, er selskabet skattepligtig og dermed oplysnings- og dokumentationspligtig til Danmark. En konkret dobbeltbeskatningsoverenskomst kan dog medføre, at fast driftssted beliggende i Danmark alligevel ikke er skattepligtig hertil og dermed er der ingen oplysnings- og dokumentationspligt for selskabet.[[51]](#footnote-51)

### 4.4.3 Fast driftssted beliggende i udlandet

Har et dansk selskab et fast driftssted beliggende i udlandet er selskabet som udgangspunkt skattepligtig til Danmark efter globalindkomstprincippet og er dermed oplysnings- og dokumentationspligtig hertil.[[52]](#footnote-52) Med udlandet menes der en fremmed stat, Færøerne eller Grønland.

## 4.5. Udenlandsk person med kulbrintetilknyttet virksomhed (LL § 2 stk. 1 pkt. 6 + SKL § 3 B pkt. 6)

Formålet med nr. 6[[53]](#footnote-53) er at inddrage udenlandske skattepligtige omfattet af kulbrinteskattelovens § 21 stk. 1 eller 4, som ellers ikke ville være omfattet af bestemmelserne, idet de ikke nødvendigvis har et fast driftssted ifølge den almindelige definition.[[54]](#footnote-54)

## 4.6. Omfattede typer af transaktioner

De i TP-regelsættet omhandlede kontrollerede transaktioner omfatter alle handelsmæssige og økonomiske forbindelser mellem parterne, som f.eks. levering af varer, tjenesteydelser, overførsel af aktiver, immaterielle aktiver, der stiles til rådighed og finansielle mellemværende. Hvad angår ovenfor gennemgåede faste driftssteder, vil alene de transaktioner, der er underlagt armslængdeprincippet efter reglerne om opgørelsen af en fast driftssteds indkomst, være omfattet af dokumentations- og oplysningspligt.[[55]](#footnote-55)

## 4.7. Oplysningspligten

De formelle regler om oplysningspligten findes i SKL § 3B. Der gælder en ubetinget pligt til at indsende oplysninger sammen med selvangivelsen, når man er omfattet af bestemmelsen - uafhængig af, om der rent faktisk har været kontrollerende transaktioner. Har selskabet kun opfyldt betingelserne for at være omfattet af oplysningspligten en del af et indkomstår, skal der indsendes oplysninger for den relevante periode. Oplysningspligten skal bekræftes ved afkrydsning på selvangivelsen, og der skal angives oplysninger om art og omfang af kontrollerede transaktioner og om hvorvidt de samlede kontrollerede transaktioner overstiger 5 mio.kr i indkomståret. Er det tilfældet, skal blanket 05.021 udfyldes, hvor arten af de kontrollerede transaktioner skal angives ved afkrydsning for hver enkelt transaktions art indenfor en række af de forud definerede intervaller.[[56]](#footnote-56)

Endvidere skal der ved kontrollerede transaktioner udarbejdes dokumentation for hvorledes priser og vilkår er fastsat. Kravene til indholdet af dokumentationen er fastlagt i Dokumentationsbekendtgørelsen af 24/01-2006[[57]](#footnote-57) og de bliver kort gennemgået i Kapitel 8.

# 5. TP - metoder

## 5.1. Generelt

### 5.1.1. Generelle forudsætninger

Armslængdeprincippet indebærer, at de koncernforbundne selskaber handler med hinanden som om de var uafhængige. TP-metoder anvendes til at efterprøve, om kontrollerede transaktioner iagttager armslængdeprincippet. Metoderne indebærer en økonomisk måling af den kontrollerede transaktion og referencetransaktionen. Den grundlæggende forudsætning for at kunne benytte en eller flere af de nedenfor gennemgående TP-metoder er, at sammenlignelighedskravet er opfyldt, dvs. at der findes sammenlignelige vilkår og resultater for tilsvarende dispositioner mellem uafhængige parter.[[58]](#footnote-58) Transaktioner måles på grundlag af deres priser, brutto- eller nettoavancer. Viser resultat af målingen, at der ingen forskelle er mellem transaktionerne, tages dette som indikation at armslængdeprincippet er overholdt. I OECD's Guidelines er der fastsat en række af anbefalede TP- metoder, men de andre metoder kan også anvendes, forudsat at de følger armslængdeprincippet.[[59]](#footnote-59) I LL § 2 og den øvrige danske skattelovgivning er der, udover de i Værdiansættelsesvejledningen[[60]](#footnote-60) fastsatte metoder til værdiansættelse af immaterielle aktiver og goodwill, ikke fastsat bestemte armslængdemetoder, og derfor skal OECD's anbefalede TP-metoder, som også er beskrevet i Dokumentationsvejledningen, lægges til grund.

### 5.1.2. Præsentation af metoderne

OECD Guidelines sondrer mellem transaktionsbaserede og profitmetoder og anbefaler, at skatteyderne og skattemyndighederne anvender de følgende fem TP-metoder:[[61]](#footnote-61)

Transaktionsbaserede:

1. Den fri markedsmetode (The Comparable Uncontrolled Price Method eller CUP)

2. Videresalgsmetoden (The Resale Price Method eller RPM)

3. Kostpris plus avance metoden (The Cost Plus Method eller CP)

Profitbaserede:

4. Avancefordelingsmetoden (The Profit Split Method eller PSM)

5. Den transaktionsbestemte nettoavancemetode (The Transactional Net Margin Method eller TNMM)

### 5.1.3. Metodernes rangorden. Valg af metode.

De første tre af OECD's anbefalede metoder betegnes de traditionelle transaktionsbaserede. Disse metoder er mest foretrukne, fordi de er mest direkte, og armslængdepriserne dermed kan opgøres med større grad af sikkerhed. Der foretrækkes metoder, der anvendes "så højt muligt i resultatopgørelsen". Ifølge OECD består den mest direkte armslængdetest i en sammenligning af prisen i den kontrollerede transaktion og en referencetransaktion. Men i praksis findes der langt fra altid sammenlignelige referencetransaktioner. Derfor kan det ofte være nødvendigt at gå efter den næstbedste løsning og foretage en mere indirekte armslængdetest, hvor der sker sammenligning af brutto- eller nettomarginen. Bland traditionelle metoder har CUP således forrang for RPM og CPM.[[62]](#footnote-62) Ved valget mellem RPM og CPM skal der ifølge OECD's Guidelines tages hensyn til, at det i relation til distributions- og salgsselskaber som regel vil være relevant at anvende RPM, og at CPM normalt anvendes i relations til produktions- og serviceselskaber. [[63]](#footnote-63)

Igen kan det i praksis forekomme, at det ikke er muligt at skaffe de nødvendige oplysninger til brug for de traditionelle metoder, eller at oplysningerne er af så ringe kvalitet, at traditionelle metoder ikke kan anvendes. I de tilfælde kan profitmetoderne anvendes.[[64]](#footnote-64) Der kan ifølge OECD også findes situationer, hvor profitmetoderne må anses for at være mere relevante, end "ensidige" metoder. Eksempelvist kan PSM anses for at være den bedste metode i de situationer, hvor begge parter foretager ikke-rutinemæssige bidrag til en kontrolleret transaktion og hvor begge parter er engageret i ikke-rutinemæssige aktiviteter.[[65]](#footnote-65)

OECD Guidelines indeholder også et "best method" princip, nemlig at armslængdetesten skal baseres på den metode, som konkret må antages at være bedst.[[66]](#footnote-66) Dokumentationsvejledningen påbyder også, at metodevalget skal ske ud fra transaktionernes karakteristika samt arten og pålideligheden af de tilgængelige data.[[67]](#footnote-67)

Det står altid den skattepligtige frit for at vælge metode, herunder også metoder, der ikke er omtalt af OECD, forudsat selvfølgeligt at den valgte metode er i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Derimod er der vigtigt, at valget af metode kan forklares og forsvares på grundlag af konklusionerne i funktionsanalysen. Typisk får man brug for anvendelse af de andre metoder i de situationer, hvor det er svært at finde tilstrækkelige data eller passende sammenligningsgrundlag, og de af OECD anbefalede metoder derfor ikke kan anvendes.[[68]](#footnote-68)

Ifølge OECD Guidelines findes der ikke en TP-metode, som kan anvendes i alle situationer.[[69]](#footnote-69) Det er heller ikke et krav fra OECD's side, at skatteyderen analyserer sine koncerninterne afregningspriser ved brug af mere end en metode, blot at det i visse situationer[[70]](#footnote-70) kan anbefales.[[71]](#footnote-71)

## 5.2. Transaktionsbaserede metoder

### 5.2.1. Den fri markedsmetode (CUP)

Den fri markedsmetode (Comparable Uncontrolled Price method - og kortere CUP) gå ud på at sammenligne prisen på varen eller serviceydelsen i en kontrolleret transaktion med prisen på varen eller ydelsen i en referencetransaktion.[[72]](#footnote-72) Armslængdeprisen her fremkommer direkte ved sammenligningen. Metodens største ulempe er, at det ofte ikke er muligt at finde tilstrækkeligt sammenlignelige produkter, fordi selv små forskelle ofte vil kunne have en væsentlig indflydelse på prisen på et produkt. Som sagt ovenfor er denne metode mest direkte og bør anvendes i alle tilfælde, hvor der er muligt at finde tilstrækkeligt sammenlignelige produkter eller at foretage de nødvendige justeringer for at opnå den nødvendige sammenlignelighed.[[73]](#footnote-73) CUP må anvendes både til overdragelser af varer, ydelser og immaterielle aktiver.

Anvendelsen af CUP kan være baseret på interne og eksterne referencetransaktioner. Ekstern referencetransaktion er en sammenlignelig transaktion mellem to uafhængige parter, mens intern referencetransaktion er en sammenlignelig transaktion mellem selskabet selv og en uafhængig tredje part. Interne referencetransaktioner antages at medføre mere pålidelige resultater, idet de pågældende varer eller ydelser ofte vil være identiske, samt at skatteyderen vil have en mulighed for let at afgøre, om der er forskelle i leveringsbetingelser osv. mellem de kontrollerede og de uafhængige transaktioner og have alle de nødvendige data for at kunne foretage justeringer for disse forskelle. [[74]](#footnote-74) Ved brug af CUP skal man tage hensyn til, om de markeder, hvor varerne er solgt, er økonomisk sammenlignelige, om varerne er solgt på det samme tidspunkt, og om varerne er solgt samme sted i kæden fra producent til forbruger osv. Herudover skal man være opmærksom på at priserne også kan påvirkes af kvalitet og mængder.[[75]](#footnote-75)

For commodities, som f.eks. råolie og metaller, kan eksterne frie markedspriser findes på børsen, men de kan ændre sig lynhurtigt, derfor er det ikke altid nemt at sikre sig en høj grad af sammenlignelighed. OECD Guidelines fastsætter ikke nærmere krav til anvendelsen af børspriser. Anvendelsen af børspriser ved armslængdetesten af en løbende samhandel er behandlet i TfS1987, 60 Ø, hvor et dansk datterselskab købte olieprodukter fra dets amerikanske moderselskab efter langtidskontrakt, hvor de interne priser var fastsat på grundlag af spotpriserne på Rotterdam-markedet. Skattemyndighederne havde foretaget korrektion, baseret på RPM med det begrundelse, at priserne på Rotterdam-markedet ikke kunne betragtes som armslængdepriser. Ifølge skattemyndighederne der på Rotterdam-markedet kun blev omsat 4-8 pct. af den olie, som blev forbrugt i Nordvesteuropa og priserne var derfor udtryk for enkeltstående salg, som ifølge skattemyndighederne medført højere priser end langtidskontrakter. Landsretten afgjorde derimod*,* at priserne på Rotterdam-markedet kunne anvendes som udtryk for armslængdeprincippet i de kontrollerede transaktioner, da priserne svarede til de priser, som store danske ladningskøbere måtte betale.

I TfS1988, 292 H havde et dansk selskab indkøbt olieprodukter efter langtidskontrakt med dets engelske søsterselskab, hvor den interne pris var baseret på OPEC-priser,[[76]](#footnote-76) en fragtpris og raffineringspris. Skattemyndighederne har også i denne sag foretaget korrektion af olieprisen med den forklaring, at den interne pris var 9,24 pct. højere end spotpriser på Rotterdam-markedet. Her modsiger skattemyndighederne sin egen argumentation i TfS1987, 60 Ø og er konforme med Landsrettens dom, nemlig at spotpriserne kan lægges til grund for armslængdetesten. Skatteyderen argumenterede i dette tilfælde for at spotpriserne ikke kunne lægges til grund for sagen, idet spotaftaler ikke var passende sammenligningsgrundlag for langtidskontrakter. Højesteret gav skatteyderen medhold i, at langtidskontrakter ikke kunne sammenlignes med spotpriser på Rotterdam-markedet og underkendte dermed afgørelsen af Landsretten i TfS1987,60 Ø. Under sagen var der imidlertid ikke fremlagt oplysninger om priser i sammenlignelige transaktioner, dvs. langtidskontrakter. På baggrund heraf blev spotpriserne alligevel tillagt betydning for sagens udfald. Jf. Jens Wittendorff må det, at priserne på Rotterdam-markedet på denne måde blev anvendt som fixpunkt for armslængdetesten, skyldes, at indkøb til disse priser må anses for at være en realistisk alternativ for skatteyderen og at spotpriserne blev betragtet som armslængdepriser for enkeltstående transaktioner. Jens Wittendorff kritiserer Højesteretten for at indskrænke armslængdetesten til en analyse af et realistisk alternativ og tilføjer, at det er derfor spotpriserne blev et fikspunkt for retsanvendelsen, uanset at de ikke fandtes at være sammenlignelige med langtidskontrakter. [[77]](#footnote-77)

### 5.2.2. Videresalgsmetode (RPM)

#### 5.2.2.1 Generelt.

Videresalgsmetode (Resale Price Method - og kortere RPM) tager udgangspunkt i den pris, som anvendes ved videresalg til en uafhængig part, dvs. koncernens kunde. Fra denne pris skal fratrækkes en passende bruttoavance, som virksomheden kan opnå et overskud af, og som skal dække omkostninger til salg, markedsføring, administration mm. Det resterende beløb anses for at være en armslængdepris for købet af varen fra den forbundne part.[[78]](#footnote-78) RPM anvendes typisk på det købende selskab, der normalt udfører en distributionsfunktion. Det økonomiske fundament for RPM er en antagelse om, at selskaber på samme produktmarkeder opnår samme betaling (bruttoavance) for at udføre samme funktion. Hovedtanken bag dette er, at en bruttoavance for at udføre de samme funktioner og have den samme risiko i en fri markedsøkonomi vil stabilisere sig på det samme niveau. Eftersom bruttoavancen er en bruttobetaling for salgs- og distributionsfunktion, vil produktforskelle ikke have væsentlig betydning for prisen. Derfor vil RPM normalt kræve færre reguleringer som følge af forskelle i varerne, end ved CUP, men derimod skal der reguleres for forskellige funktioner, der udføres forinden eller i forbindelse med videresalg. RPM vil dog alligevel give det bedste resultat, hvis der sammenlignes med beslægtede produkter, idet der kan være forskelle på de funktioner, som udføres og det vil påvirke bruttoavancen, der skal dække omkostningerne til disse. [[79]](#footnote-79)

#### 5.2.2.2. Sammenlignelighed.

Anvendelsen af RPM kan være baseret på interne og eksterne referencetransaktioner.[[80]](#footnote-80) De vigtigste faktorer for sammenlignelighed efter RPM antages at være 1) funktioner, 2) risici, 3) kontraktvilkår.[[81]](#footnote-81) Selv om metoden anses for at være mere tolerant over for produktforskelle end CUP, er det dog vigtigt ved anvendelsen af metoden at sikre sig, at der ikke er brancheforskelle, da forskellige brancher har forskellige overskudsgrader. RPM kan også være mindre følsom, end CUP over de geografiske markedsforskelle, hvis distributørerne på de forskellige markeder opnår de samme bruttoavance, uanset at produkterne er forskellige.

Størrelsen af bruttoavancen under videresalgsmetode afhænger af selskabets funktionalitet. Omfanget af selskabets funktioner kan variere fra ren logistik- og aftersalesfunktion til mere omfangsrige funktioner som markedsføring, opsøgende salg, samt kontakt til større kunder. Omkostninger forbundet med distribution og markedsføring bliver normalt klassificeret som henholdsvist distributions- og markedsføringsomkostninger og er placeret således i resultatopgørelsen, at de ikke påvirker beregningen af bruttoavancen og derfor kan metoden medføre upålidelige resultater, hvis selskaber udfører forskellige funktioner. F.eks. hvis koncernselskabet har en bruttoavance på 40 pct. og distributionsomkostninger på 30 pct., mens en uafhængig distributør har en bruttoavance på 50 pct. og distributionsomkostninger på 40 pct. vil det ikke umiddelbart betyde, at prisen i den kontrollerede transaktion er for lav, idet forskellen i bruttoavancen kan skyldes, at den uafhængige distributør udfører flere funktioner end koncernselskabet. Dog kan forskellen i bruttoavancen også skyldes, at den uafhængige distributør simpelthen bare er mere effektiv.

RPM antages at være mere pålidelig, hvis produktet ikke ændres væsentlig forinden eller i forbindelse med videresalg. Der kan f.eks. være videreforarbejdning af varen, påføring af varemærke, påtagelse af garanti mm. [[82]](#footnote-82)

Sammenligneligheden af transaktionerne afhænger ikke kun af karakteren af udførte funktioner, men også af kvaliteten af resultaterne. F.eks. kan det uafhængige selskab løse salgs- og markedsføringsopgave væsentligt mere effektivt, end det testede koncernselskab, eller omvendt. I det tilfælde vil transaktionerne ikke være sammenlignelige. OECD Guidelines nævner som eksempler herpå, at distributøren besidder en særlig ekspertise vedrørende markedsføring af de pågældende produkter, at distributøren bidrager væsentlig til at udvikle og vedligeholde immaterielle aktiver, eller at distributøren anvender egne værdifulde immaterielle aktiver.[[83]](#footnote-83) Størrelsen af bruttoavancen vil også afhænge af, om en distributør har opnået et eneforhandlersret, som kan være værdifuld både for distributør (eneretten til at sælge de bestemte produkter på det bestemte marked) og leverandør (at distributøren normalt er forpligtet til ikke forhandle konkurrerende produkter).[[84]](#footnote-84) Hvorvidt eneforhandlingsret påvirker bruttoavancen i en konkret transaktion, skal en analyse af distributionsaftalen og omstændighederne i øvrigt afgøre.

Hvis der er forskelle i de funktioner, aktiver og risici mv., som udføres henholdsvis af et koncernforbundne selskab og et uafhængigt selskab, kan det påvirke bruttoavancen. I det tilfælde må der foretages en justering for alligevel at opnå den nødvendige sammenlignelighed.[[85]](#footnote-85)

#### 5.2.2.3. Beskrivelse af metoden.

Ved anvendelse af RPM bestemmes armslængdeprisen ved hjælp af en markedsmæssig bruttoavance, der findes ved at sammenligne med en uafhængig distributør eller virksomhedens egen bruttoavance ved distribution for en uafhængig producent, forudsat at sammenligningskriterierne er opfyldt. Det er ikke selve bruttoavancen fra en sammenlignelig transaktion, der skal anvendes, men bruttoavanceprocenten. Den interne afregningspris beregnes således som koncernselskabets videresalgspris til en uafhængig køber fratrukket passende bruttoavance.[[86]](#footnote-86)

**Figur 7:** Videresalgsmetoden (RPM)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Kontrollerede transaktion | Uafhængig transaktion |  |
|  | |  |
| Intern afregningspris | Videresalgspris: kr.200 |  |
|  | MARKEDSMÆSSIG BRUTTOAVANCE: 40 PCT. |  |

F.eks. er videresalgsprisen kr. 200,00, og den markedsmæssig bruttoavanceprocent 40 pct., vil passende bruttoavance være kr. 80,00 (200 x 40/100).

Armslængdeprisen vil derefter beregnes som 200-80 = kr.120 [[87]](#footnote-87)

5.2.2.4. Fremgangsmåde

1. find markedsmæssig bruttoavanceprocent

2. markedsmæssige bruttoavanceprocent x videresalgsprisen = passende bruttoavance

3. videresalgsprisen - passende bruttoavance = armslængdeprisen

### 5.2.3. Kostpris plus avancemetode (CPM)

#### 5.2.3.1. Generelt

Kostpris plus avancemetoden (The Cost Plus Method, og kortere CPM) tager udgangspunkt i de omkostninger (både direkte og indirekte), som en leverandør af varer eller tjenesteydelser har afholdt i relation til en koncernintern transaktion. Til disse omkostninger lægges en markedsmæssige procenttillæg (avance), som afhænger af funktionaliteten. Metoden anvendes på det sælgende koncernselskab, der normalt udfører produktion eller tjenesteydelser. Metoden kan principielt anvendes til prisfastsættelse af både varer, ydelser og immaterielle aktiver og særlig velegnet, når der er tale om relativt simpel produktionsvirksomhed, f.eks. ved salg af halvfabrikata i koncerninterne transaktioner, ved langfristede købs- og salgsaftaler eller integrerede produktionsaftaler mellem forbundne parter.[[88]](#footnote-88) Metoden er som udgangspunkt ikke egnet til prisfastsættelse af værdifulde immaterielle aktiver. Hovedtanken bag CPM er, ligesom ved RPM, at selskaber på samme produktmarked opnår samme betaling (kostplus avance) for at udføre samme funktion, forudsat at de løber samme risici, og at forholdet mellem den investerede kapital og produktionsomkostningerne er det samme.[[89]](#footnote-89) Derved er CPM mindre følsom overfor forskelle i produktegenskaber, og har mere fokus på sammenlignelighed af funktionerne. Dog vil sammenligning med beslægtede produkter give det bedste resultat, idet der kan være forskelle på de funktioner, som udføres og det vil påvirke bruttoavancen, der skal dække omkostningerne til disse. Metoden vil endvidere kunne medføre upålidelige resultater, hvis der er en væsentlig forskel i markedsværdien af produkterne.

#### 5.2.3.2. Sammenligneligheden.

De vigtigste faktorer for sammenligneligheden efter CPM antages at være: 1) funktioner, 2) risici, 3) kontraktvilkår. Metoden er derimod mindre følsom over for produktforskelle end CUP.[[90]](#footnote-90)

Forskelle i funktioner og risici kan afspejles i omfanget og arten af de afholdte omkostninger. Ifølge OECD's Guidelines kan forskelle i omkostningerne indikere: 1) en forskel i funktioner, som bør medføre en justering af størrelsen af profitten, 2) en yderlig funktion, som er en selvstændig tjenesteydelse, som bør resultere i en særskilt kompensation, 3) en forskel i selskabernes aktivitet, som normalt ikke bør medføre en justering, idet disse kun har mindre betydning for markedsprisen. I de ovennævnte tilfælde vil der ifølge OECD Guidelines være relevant at overveje at vælge en anden metode.[[91]](#footnote-91)

Sammenligneligheden af de udførte transaktioner afhænger ikke kun af deres karakter, men også af deres kvalitet og værdien af resultaterne. Transaktionerne kan således ikke sammenlignes hvis værdien af koncernselskabets aktiviteter er større end værdien af det uafhængige selskabs aktiviteter eller omvendt. OECD Guidelines giver et eksempel på en kontraktforskning, hvori det anføres at størrelsen af profitten kan reflektere, hvor innovativ og kompleks den udførte forskning er. [[92]](#footnote-92) Bortset fra dette eksempel opstiller OECD Guidelines ikke kvaliteten som sammenlignings faktor. Hvis karakteren eller værdien af koncernselskabets aktiviteter er unik, således at der ikke findes sammenlignelige transaktioner, må CPM ikke bruges.

Et typisk problem ved anvendelsen af CPM er, hvordan omkostningsbasen, på hvis grundlag der skal beregnes procenttillæg, skal defineres. Ifølge OECD Guidelines, skal der anvendes en sammenlignelig omkostningsbase i den kontrollerede og en referencetransaktion. [[93]](#footnote-93) OECD Guidelines omtaler flere typer af omkostninger, som potentielt kan anvendes ved brugen af CPM.[[94]](#footnote-94) Mere præcist nævnes der 1) direkte, 2) indirekte og 3) administrationsomkostninger. Det er som udgangspunkt kun direkte og indirekte omkostninger, der skal bruges til opgørelse af bruttoavancen.[[95]](#footnote-95) En armslængdetest efter CPM kan foretages på grundlag af standardomkostninger eller budgetterede omkostninger.[[96]](#footnote-96) Brug af standardomkostninger betyder, at produktionsselskabet selv ville skulle bære ekstra omkostninger relateret til dets ineffektivitet, og omvendt - kan opnå besparelser i forhold til de forventede omkostninger, hvis det kan effektivisere produktionen.

#### 5.2.3.3. Beskrivelse af metoden

Ved CPM bestemmes armslængdeprisen ved at tillægge markedsmæssigt procenttillæg til de omkostninger, som medgår ved produktionen af produktet.

Figur 8: Kostplus avance metode (CPM)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Kontrollerede transaktion |  | Uafhængig transaktion |
|  |  |  |
| Direkte omkostninger: 200 |  | MARKEDSMÆSSIGE PROCENTTILLÆG: 30 PCT. |
| Indirekte omkostninger:100 |  |  |
| Produktionsomkostninger i alt: 300 |  |  |

Hvis en virksomhed til produktionen af et produkt kalkulerer at have direkte omkostninger for kr.200 og indirekte omkostninger på kr.100, og den markedsmæssige procenttillæg for tilsvarende funktioner, aktiver og risici udgør 30 pct., vil armslængdeprisen være: (200+100) + ((200+100)\*0,3) = kr.390[[97]](#footnote-97)

#### 5.2.3.4. Fremgangsmåde:

1. direkte + indirekte produktionsomkostninger = omkostningsbasen

2. find markedsmæssigt procenttillæg

3. den markedsmæssige procenttillæg x produktionsomkostninger = tillæg til omkostninger

4. produktionsomkostninger + tillæg til omkostninger = armslængdepris

## 5.3. Resultatbaserede metoder

### 5.3.1. Avancefordelingsmetode

#### 5.3.1.1. Generelt

Armslængdetesten efter Avancefordelingsmetoden (Profit Split Method, og kortere PSM) går ud på at undersøge, om allokeringen af selskabers samlede nettoresultat af en kontrolleret transaktion er sket i forhold til den involverede selskabers relative bidrag til transaktionen. PSM er således en tosidet metode, der ikke kun ser på den ene og mest enkle part i transaktionen, men ser på forholdene for alle de parter, der indgår i transaktionen. Anvendelse af PSM begynder med at identificere det samlede nettoresultat og derefter skal resultatet deles mellem parterne på grundlag af de økonomiske argumenter, der nærmer sig den fordeling, der ville være foretaget mellem uafhængige parter.[[98]](#footnote-98) Nettoresultat kan være både over- og underskud. Den relative værdi af selskabers bidrag kan opgøres efter forskellige metoder baseret på selskabernes funktioner, aktiver og risici, samt så vidt muligt efter eksterne markedsdata. Er der ikke muligt at finde de ønskede oplysninger om hvordan uafhængige parter fordeler profit under sammenlignelige omstændigheder, kan PSM i princippet anvendes uden disse.[[99]](#footnote-99)

PSM kan som udgangspunkt anvendes til alle former af aktiviteter.[[100]](#footnote-100) Metoden kan være særligt relevant i de situationer, hvor alle parter foretager komplicerede, ikke-rutinemæssige bidrag til den kontrollerede transaktion.[[101]](#footnote-101) Ikke-rutinemæssige bidrag kan være bidrag i form af værdifulde immaterielle aktiver, men også funktioner og risici. Er det derimod kun et selskab der foretager ikke-rutinemæssige bidrag til den kontrollerede transaktion, vil de transaktionsbaserede metoder og TNMM antages at være mere pålidelige. I nogle af de tilfælde, hvor ingen af parterne foretager unikke bidrag i en kontrolleret transaktion, kan det også ifølge OECD være relevant at anvende PSM, idet der ofte vil være svært at finde en referencetransaktion med den samme mix af ikke-unikke bidrag, som er der i den testede transaktion.[[102]](#footnote-102) PSM kan endvidere være den bedste metode, hvis flere kontrollerede transaktioner er så indbyrdes forbundne, at der ikke kan foretages pålidelige separate armslængdetest af transaktionerne.[[103]](#footnote-103)

#### 5.3.1.2 Sammenlignelighed

I relation til sammenlignelighed stiller tingene sig noget anderledes end ved de andre TP-metoder. Det skyldes, at metoden ikke er baseret på sammenligning som sådan, hverken prissammenligning eller sammenligning af avancer. Parternes funktionalitet vil derimod spille en stor rolle ved anvendelsen af PSM, idet den er en vigtig faktor ved vurderingen af den relative værdi af de forbundne parternes bidrag.

#### 5.3.1.3 Beskrivelse af metoden

For at anvende metoden må det først afgøres, hvilke selskaber som bidrager til værdikæden, hvori den kontrollerede transaktion indgår. Dernæst skal de involverede selskabers bidrag til værdikæden i form af indtægter, udgifter og aktiver identificeres, således at der kan opgøres et samlet nettoresultat for forretningsaktiviteten. Har parterne andre forretningsaktiviteter, skal der foretages en regnskabsmæssig afgrænsning for at måle den samlede resultat af den relevante forretningsaktivitet. Det er også vigtigt for metodens pålidelighed, at der anvendes en konsistens regnskabspraksis i koncernselskaberne.[[104]](#footnote-104) Prisfastsættelsen efter PSM kan jf. OECD kun ske på grundlag af forventede nettoresultat. Skattemyndighederne er derfor nødt til at anerkende, at selskaberne på transaktionstidspunktet ikke kunne forudse det realistiske nettoresultat. En anden anvendelse af metoden anses i strid med armslængdeprincippet. [[105]](#footnote-105) Grundlaget for anvendelse af metoden skal således være de oplysninger, der er kendt eller med rimelighed kunne forudses på transaktionstidspunktet. OECD giver to fremgangsmåder til at fordele det samlede nettooverskud mellem parterne, henholdsvis bidragsanalysen og residualanalysen.

#### 5.3.1.3.4 Bidragsanalysen

Bidragsanalysen fordeler det totale nettoresultat af en kontrolleret transaktion mellem de involverede selskaber alt efter deres bidrag til at skabe det pågældende resultat. [[106]](#footnote-106) Denne fordeling skal så vidt muligt ske på grundlag af eksterne oplysninger om, hvordan uafhængige parter ville værdiansætte og fordele nettoresultatet. I mangel af disse må metoden anvendes på grundlag af interne data. Pålideligheden af resultaterne af bidragsanalysen vil i dette tilfælde afhænge af kvaliteten af interne data og pålideligheden af forudsætningerne. Som udgangspunkt skal der først fastsættes den absolutte værdi af parternes bidrag og derefter skal der foretages en indirekte måling af den relative værdi af bidragene til den kontrollerede transaktion[[107]](#footnote-107). Hvis den relative værdi af bidragene kan måles direkte, skal der ikke foretages måling af den faktiske markedsværdi.

Det nettoresultat, der skal fordeles i henhold til bidragsanalysen, er driftsresultatet for den pågældende transaktion. I nogle tilfælde vil det være hensigtsmæssigt at foretage en opdeling af bruttoavancen i stedet for, og derefter at fratrække de udgifter, der kan henføres til hvert enkelt selskab udover de udgifter, der er medregnet ved beregningen af bruttoavancen. Der må dog sikres for, at disse (efterfratrukne) udgifter er i overensstemmelse med hver enkelt pågældende selskabs funktioner og risici.

#### 5.3.1.3.5 Residualanalysen

Under residualanalysen fordeles den samlede nettoresultat i en kontrolleret transaktion i to trin. I første trin allokeres en del af nettoresultatet svarende til armslængdeafkastet af selskabernes rutinemæssige bidrag til den kontrollerede transaktion. Omfattet heraf er materielle aktiver, immaterielle aktiver og tjenesteydelser, som normalt kan ejes også af uafhængige selskaber. Armslængdeafkastet kan findes ved brug af de øvrige TP-metoder. OECD nævner som alternativ, at værdien af rutinemæssige bidrag kan fastsættes som den laveste pris, som en uafhængig sælger ville være villig til at acceptere, og den højeste pris, som en uafhængig køber ville være villig til at betale. Differencen mellem disse beløber, kan behandles som residual afkast, som de uafhængige parter ville forhandle sig til.[[108]](#footnote-108)

I andet trin fordeles eventuelt residual afkast i forhold til selskabernes ikke-rutinemæssige bidrag til den kontrollerede transaktion. Allokeringen af residualafkastet skal foretages på grundlag af en analyse af de konkrete omstændigheder, som kan indikere hvordan allokeringen ville være sket mellem uafhængige parter.[[109]](#footnote-109) Det basisafkast, som i trin 1 blev fordelt på baggrund af involverede parters funktioner, aktiver og risici, tager ikke højde til eventuelle unikke og værdifulde immaterielle aktiver, som selskaberne i en kontrolleret transaktion bidrager med og som vil give et afkast, der overstiger den avance, som basisfunktionerne genererer. Hvis den totale kombinerede avance er større, end basisafkastet, er det en kraftig indikation på tilstedeværelse af immaterielle aktiver.

### 5.3.2 Den transaktionsbestemte nettoavancemetode

#### 5.3.2.1. Generelt

Armslængdetesten ved den transaktionsbestemte nettoavancemetode (Transactional netto margin Method -TNMM) eksaminerer nettooverskuddet i forhold til en relevant basis, f.eks. omsætning, omkostninger eller aktiver. [[110]](#footnote-110) TNMM fungerer på samme måde som RPM og CP metoderne med den forskel, at der ved TNMM også skal medregnes distributions- og administrationsomkostninger. TNMM skal kun anvendes på et af selskaberne i en kontrolleret transaktion. Metoden kan både bruges på købende og på sælgende selskab. Som det testede selskab skal der vælges det selskab, hvis nettoresultat fra den kontrollerede transaktion kan opgøres ved hjælp af de mest pålidelige oplysninger og de færreste og mest pålidelige justeringer, og for hvilket der findes de mest pålidelige referencetransaktioner. Det testede selskab vil således normalt være det selskab, der har den mindst komplicerede aktivitet[[111]](#footnote-111) og som ikke ejer værdifulde immaterielle aktiver. [[112]](#footnote-112) OECD fremhæver dog, at alene det, at der ikke nogen komplicerede aktiviteter involveret i den kontrollerede transaktion, ikke i sig selv medfører, at TNMM vil være der den mest relevante metode. [[113]](#footnote-113)

Ved opgørelse af nettoavance, skal der ifølge OECD Guidelines kun medregnes de relevante poster, som 1) direkte eller indirekte vedrører den kontrollerede transaktion og 2) som på grund af deres driftskarakter tages til hensyn ved valg af nøgletal.[[114]](#footnote-114) Omkostninger og indtægter, der ikke er relevante for den kontrollerede transaktion, skal således udelades, hvis de kan påvirke sammenlignelighed. Renteindtægter og -udgifter, samt indkomstskatter og ekstraordinære poster skal heller ikke indgå i opgørelsen af nettoresultatet, idet der netop søges identificeret et afkast til aflønning af den investerede kapital.[[115]](#footnote-115) Kort sagt vil nettoresultatet normalt svare til årsregnskabsposten "resultat af primær drift".

#### 5.3.2.2. Sammenlignelighed.

Sammenligneligheden ved anvendelse af TNMM skal jf. OECD prøves efter samme retningslinjer som RPM og CP.[[116]](#footnote-116) OECD giver eksplicit udtryk for en præference for interne referencetransaktioner. Ligesom ved brug af de andre metoder kræver OECD at udføre en sammenligningsanalyse for at vælge og anvende den bedst mulige TP-metode. Primær sammenligningsfaktor for TNMM vil være virksomhedens funktioner, aktiver og risici. Metoden er dog ikke helt så følsom overfor eventuelle forskelle i funktioner som RPM og CP metoderne, idet TNMM anvender nettoavancer, hvor alle de kapacitetsomkostninger, der ellers ville variere meget alt efter hvilke funktioner virksomheden påtager sig, er allerede fratrukket. [[117]](#footnote-117) Det ville være en klar fordel at finde en virksomhed indenfor den samme branche, der helst producerer eller handler med lignede produkter, for at reducere risikoen for en sammenligning på et forkert grundlag. Dette betyder dog ikke, at det ved anvendelse af TNMM er tilladt at fastsætte afregningspriser ud fra en beregning af et simpelt gennemsnit af indtjeningen i en konkret branche.[[118]](#footnote-118)

Nettoresultater kan være påvirket af flere faktorer end funktioner, aktiver og risici. Pålideligheden af resultaterne af TNMM kan derfor være påvirket af faktorer, som kun har mindre eller ingen betydning for de traditionelle metoder, f.eks. af forskelle mellem selskabernes omkostningsstruktur, etableringstidspunkt, forretningsstrategi, markedsandele, konkurrencemæssig position og ledelsesmæssig effektivitet.[[119]](#footnote-119) Derfor skal der ved prøvelsen af sammenlignelighed tages højde for alle sådanne forhold, som kan påvirke nettoresultatet. Er der forskelle mellem koncernselskabet og det uafhængige selskab, som kan påvirke resultatet efter TNMM, skal der så vidt muligt justeres herfor. Er justeringer ikke mulige, må det pågældende sammenligningsgrundlag kasseres.

#### 5.3.2.3 Fremgangsmåde

1. Virksomhed skal finde en nettoavance for sammenlignelige transaktioner. Hvorledes nettoavancen opgøres afhænger af om der er tale om distributions- eller produktionsvirksomhed.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| ***Distributionsvirksomhed*** |  | ***Produktionsvirksomhed*** |
| Omsætning | Omsætning |
| (vareforbrug) | (direkte produktionsomkostninger) |
|  | (indirekte produktionsomkostninger) |
| BRUTTOAVANCE | BRUTTOAVANCE |
| (øvrige kapacitets omkostninger) | (øvrige kapacitetsomkostninger) |
| NETTOAVANCE | NETTOAVANCE |

2. Nettoavancen skal sættes i forhold til en relevant base, f.eks.:

Overskudsgrad = (Nettoavance/omsætning) x 100

Afkastningsgrad= (Nettoavance/driftsfremmede aktiver[[120]](#footnote-120)) x 100

Mark-up[[121]](#footnote-121) = (Nettoavance/totale omkostninger) x 100[[122]](#footnote-122)

# 6. Generelle armslængderegler.

## 6.1. Anerkendelse af kontrollerende transaktion

Ifølge artikel 9 i OECD's modeloverenskomst skal en kontrolleret transaktion anerkendes, sådan som den faktisk er udformet. I OECD's Guidelines gives der som udgangspunkt udtryk for den samme retsopfattelse. [[123]](#footnote-123) Kontrollerede transaktioner kan dog ifølge OECD's Guidelines helt eller delvist tilsidesættes i to ekstraordinære situationer: 1) hvis der er modstrid mellem form og indhold eller 2) hvis vilkårene for en transaktion samlet set er meget usædvanlige, og hvis dette gør værdiansættelsen ekstrem vanskelig, selv om der ikke er modstrid mellem form og indhold. [[124]](#footnote-124) Ifølge OECD stammer begge de ovennævnte situationer fra fællesskab mellem selskaberne og kunne normalt ikke finde sted mellem uafhængige parter. OECD's Modeloverenskomstens artikel 9 vil således tillade at foretage de nødvendige justeringer af kontraktbetingelserne, så de ville afspejle de betingelser, som ville have været aftalt i den pågældende situation mellem uafhængige parter.[[125]](#footnote-125)

I dansk skatteret anerkendes kontrollerede transaktioner normalt, sådan som de faktisk er udformet. Et væsentligt præjudikat for retstilstanden er TfS1988.292 H, hvor de aftalte langtidskontraktsvilkår er blevet efterlevet af parterne, og hvorefter priserne afveg fra spotpriserne, men det over en periode på 4 år ikke var en ulempe for det købende datterselskab. Kontraktvilkårene er blevet anerkendt af Højesterets flertal. Et andet præjudikat er TfS2004, 903 H, hvor ifølge et enig Højesteret den kontrollerede transaktion skulle anerkendes, uanset at helårs udlejning på privat basis fandtes at være usædvanlig og vanskeliggjorte værdiansættelsen efter LL § 2.

## 6.2. Sammenligningskravet

Sammenlignelighed er et af de vigtigste aspekter i TP-analyse. Anvendelse af armslængdeprincippet er generelt baseret på en sammenligning mellem vilkårene i en koncernintern transaktion med vilkårene i en transaktion mellem uafhængige parter. For at sådan en sammenligning skal give mening, skal de økonomiske relevante karakteristika være tilstrækkeligt sammenlignelige. Ifølge sammenligningsnormen, der er fastsat i OECD's Guidelines er der et krav om, at eventuelle forskelle mellem den kontrollerede transaktion og referencetransaktion ikke i væsentlig grad påvirker måleattributten efter armslængdemetoden, eller at det er muligt at foretage rimelig præcise justeringer for at eliminere effekten af sådanne forskelle.[[126]](#footnote-126) Justeringerne skal foretages på et objektiv grundlag og så vidt muligt være dokumenterede.

Sammenligningen kan være baseret på interne og eksterne referencetransaktioner. Ekstern referencetransaktion er en sammenlignelig transaktion mellem to uafhængige parter, mens intern referencetransaktion er en sammenlignelig transaktion mellem selskabet selv og en uafhængig tredje part. Interne referencetransaktioner antages at medføre mere pålidelige resultater.[[127]](#footnote-127) Sammenligningskravet gælder for alle omstændigheder ved transaktionerne, som kan påvirke resultatet efter armslængdemetoden. Både kontrolleret transaktion og referencetransaktion skal analyseres. Mere specifikt opregner OECD's Transfer Pricing Guidelines 5 sammenligningsfaktorer, der har betydning ved bedømmelsen:[[128]](#footnote-128)

1. Art og karakter af omsatte produkter

2. Funktioner, risici og aktiver

3. Kontraktvilkår

4. Økonomiske omstændigheder

5. Forretningsstrategier

Der er ikke tale om udtømmende opregning af alle relevante faktorer. Det kan f.eks. også have betydning for sammenligneligheden, hvis der foreligger særlige omstændigheder på køber- eller sælgersiden i en kontrolleret transaktion. I det tilfælde at der ikke kan opnås sammenlignelighed ved en eller flere af de ovenfornævnte sammenligningsfaktorer, må der ved armslængdetesten tages højde herfor ved en estimering af forskellen og en indregning heraf i den nærmere fastlæggelse af vilkår. De fem sammenligningsfaktorer vil blive gennemgået hver for sig i de næste afsnit.

### 6.2.1. Produktegenskaber

Arten og kvaliteten af varer eller ydelser er som oftest årsag til forskelle i værdi på det fri marked. Realydelserne har størst betydning efter CUP-metoden, hvorefter der sker en direkte prissammenligning og enhver forskel i produktets egenskaber kan påvirke prisen og derfor vil kræve de nødvendige justeringer.[[129]](#footnote-129) Ved varer kan de relevante egenskaber, der skal tages højde for ved prissammenligningen, være selve varens fysiske egenskaber, kvaliteten, emballagen, om der gives en udvidet garanti, eller om der er tale om mærkevarer samt transaktionsvolumen, der også er vigtig ved sammenligningen. Der skal endvidere tages højde for immaterielle aktiver, som er indarbejdet i en vare, som f.eks. varemærke.[[130]](#footnote-130)

For serviceydelser skal der tages hensyn til arten og omfanget af ydelsen. Kvaliteten nævnes derimod ikke af OECD's Guidelines som en sammenligningsfaktor for serviceydelser, dog skal der tages højde for en særlig ekspertise og den økonomiske værdi af tjenesteydelsen.[[131]](#footnote-131)

For immaterielle aktiver er det vigtigt at få afklaret, hvilken type immateriel aktiv det drejer sig om (patent, varemærke, knowhow, goodwill osv.), samt kontraktens løbetid, omfanget af immaterielretlige beskyttelse, den forventede brugsværdi, samt om der er tale om overdragelse af brugs- eller ejendomsret.[[132]](#footnote-132)

Det vil ofte være vanskeligt at drage entydige konklusioner på grundlag af en sammenligningsanalyse af produktegenskaber, fordi analyse af produktegenskaber ofte vil identificere forskelle, der peger i modsatte retninger i relation til en justering af pris. Et andet problem er, at det er vanskeligt at foretage præcise kvantative justeringer for forskelle i produktegenskaber.[[133]](#footnote-133)

### 6.2.2. Funktionsanalyse

En funktionsanalyse er et vigtigt aspekt for enhver form for TP-analyse, eftersom den er en måde at identificere de økonomisk mest relevante aktiviteter og roller for hvert selskab i den koncerninterne transaktion og dermed finde ud af, hvordan der skabes værdi i koncernen og hvilke koncerninterne transaktioner, der kun har beskeden økonomisk betydning og derfor kan udelades fra sammenligningen.

OECD'S Guidelines angiver ikke om funktionsanalyse skal foretages pr. type koncernintern transaktion eller pr. selskab. Er et selskab kun involveret i få koncerninterne transaktioner, betyder denne uklarhed ikke så meget. Men for et selskab med mange forskellige koncerninterne transaktioner synes det mest relevant, at funktionsanalysen er foretaget pr. type af transaktion.

Der er ingen formelle krav til formatet og præsentationen af en funktionsanalyse og dens konklusioner fra OECD's Guidelines' side. I praksis vil det være afhængigt af, hvad der analyseres.

Fra et praktisk synspunkt vil en velorganiseret funktionsanalyse bestå af en beskrivende del omfattende funktioner, risici og aktiver, samt hvilken del af koncernen de hver især skal henføres til, og konklusion eller sammenfatning, f.eks. i form af oversigt eller skema.[[134]](#footnote-134)

#### 6.2.2.1. Funktioner.

OECD's Guidelines nævner følgende eksempler på funktioner, som kan have betydning for sammenligneligheden: forskning og udvikling, produktudvikling og design, produktion, montage og emballering, indkøb, markedsføring, salg, distribution, transport og lagring, administration og ledelse mm. De vigtigste funktioner, som udføres, bør analyseres. OECD påpeger, at det er den økonomiske betydning af funktionerne i relation til deres hyppighed, natur og værdi, der er vigtige.[[135]](#footnote-135) Kvaliteten af de udførte funktioner er ikke fastsat som sammenligningsfaktor. Transaktioner kan derfor anses for at være sammenlignelige, hvis arten og omfanget af de udførte transaktioner er identiske, uanset at kvaliteten er forskellig.[[136]](#footnote-136)

#### 6.2.2.2. Risici.

Risici påtaget af parterne har betydning for sammenlignelighed, da der normalt eksisterer sammenhæng mellem forventet afkast og risiko. Når en distributør eksempelvis påtager sig marketing- og reklameopgaver, investerer sine egne ressourcer i det og dermed påtager sig risiko, vil hans forventede kapitalafkast være højere, end hvis han bare handlede som en agent, der får alle udgifter refunderet af det andet selskab og derfor vil transaktionsbetingelser i de to tilfælde være anderledes. Af denne grund er det vigtigt, at risici nøje analyseres, for at finde ud af hvorvidt en specifik risiko har udmøntet sig i et tab eller ej. OECD's Guidelines nævner udtrykkeligt, at en funktionsanalyse ikke er komplet, medmindre væsentlige risici påtaget af parterne er blevet analyseret.[[137]](#footnote-137)

I OECD's Guidelines nævnes følgende eksempler på risici, som kan påvirke sammenligneligheden: markedsrisici (prisændringer på materialer, ændringer i volumen eller prisen for selskabet), risici, forbundet med forskning og udvikling (risikoen for at investeringer i forskning og udvikling ikke fører til et produkt, der kan sælges og give afkast), finansielle risici (fluktuering i valutakurser og renteniveau), debitorrisici (produktansvar og risici forbundet med ejerskab til anlægsaktiver), image-risici osv.[[138]](#footnote-138) Ifølge OECD's Guidelines er en kontraktproducent, som ikke er påført reelle risici kun berettiget til et beskedent afkast.[[139]](#footnote-139) Allokeringen af risici mellem koncernforbundne selskaber vil ofte stemme overens med hvilket selskab der udøver kontrollen over risici. Der er dog mange risici, som ingen af parterne har kontrol over, som f.eks. markedsrelaterede risici, og i det tilfælde kræver OECD Guidelines, at funktionsanalysen skal definere hvem af parterne, der påtager sådanne risici i praksis. [[140]](#footnote-140)

I dansk retspraksis er markedsrisikoen tillagt betydning i TfS2002,336 V, hvormed det med Landsrettens flertal blev afgjort, at et salgsselskab var berettiget til andel i et produktionsselskabs overskud, da salgsfunktionen findes at have indebåret en reel forretningsmæssig risiko for salgsselskabet, idet selskabet var forpligtet til at overtage hele produktionsselskabets løbende produktion, der blandt andet baserede sig på langtidskontrakter indgået med en række selvstændige producenter.

#### 

#### 6.2.2.3. Aktiver

Sammenligneligheden af transaktioner afhænger af de aktiver, som anvendes som led i transaktionerne, idet investeringsomfanget påvirker det forventede afkast. Ifølge OECD's Guidelines skal der tages højde for aktivernes art (driftsmidler, fast ejendom og immaterielle aktiver) og karakteristika (alder, markedsværdi, beliggenhed, retlig beskyttelse etc.) [[141]](#footnote-141) Især immaterielle aktiver er relevante at analysere, fordi de ofte repræsenterer væsentlig værdi og kan være af betydning for valg af TP-metode. OECD refererer til immaterielle aktiver som *commercial intangibles* og sondrer mellem *trade intangibles* (patenter, knowhow, software osv.), der ofte er et resultatprodukt af forskning og udvikling og *marketing intangibles* (varemærker, kundelister, distributionskanaler, unikke navne osv.).

### 6.2.3. Kontrakts vilkår

Sammenlignelighed af transaktioner afhænger af kontraktvilkårene, hvorfor armslængdetesten må inddrage alle væsentlige kontraktlige betingelser vedrørende fordelingen af forpligtelser og rettigheder.[[142]](#footnote-142) Kravet om sammenligneligheden af kontraktvilkårene fremgår direkte af ordlyden i Artikel 9, stk. 1 i OECD's Modeloverenskomst. OECD's Guidelines indeholder ikke en specifik eksemplifikation på relevante kontraktvilkår. Både vilkår om indtræden i en kontrakt, udveksling af ydelserne og kontraktens ophør kan være relevante. Kontraktvilkår kan eksempelvis i praksis omfatte specifikke leverings- og betalingsbetingelser, valutarisiko, garantiforpligtelser, kreditvilkår osv. Ifølge OECD Guidelines skal kontraktvilkår for en kontrolleret transaktion normalt anerkendes.[[143]](#footnote-143) Skattemyndighederne anses dog for at skulle have adgang til at undersøge, om der er en overensstemmelse mellem angivne kontraktvilkår og parternes faktiske handlemåde. I tilfælde af at parternes faktiske handlemåde afviger fra kontraktvilkårene eller hvis der ingen koncerninterne aftaler er udarbejdet, skal transaktionens reelle vilkår lægges til grund.[[144]](#footnote-144)

Mundtlige aftaler anerkendes principielt i dansk ret, men hvis indholdet af kontrollerede transaktioner ikke er klart dokumenteret, kan retten fortolke det på en måde, der ikke er fordelagtig for skatteyderen.[[145]](#footnote-145) Dette er illustreres af TfS2005.124 H, hvor en skatteyder i kontrollerede transaktioner først havde købt aktier for 135.000 kr. og dernæst videresolgt aktierne for 2,7 mio. kr. samme dag. Skatteyderen forklarede differencen med, at han havde afgivet mundtlig garanti ved aktiesalget, og at en sådan garanti ikke forelå ved aktiekøbet. Landskatteretten fandt det ikke godtgjort, at skatteyderen havde afgivet en sådan garanti og behandlede derfor differencen mellem de to køb som et maskeret udbytte.

### 6.2.4. Økonomiske omstændigheder

Mellem uafhængige parter vil prisen på ellers sammenlignelige varer og ydelser afhænge af de betingelser der gælder på det marked, hvor der handles. Således kan prisen på ellers sammenlignelige produkter eller ydelser være påvirket af markedsmæssige betingelser. For at det kan siges, at sammenlignelighed er til stede, skal de økonomiske omstændigheder også være sammenlignelige. OECD's Guidelines giver en række eksempler på relevante økonomiske omstændigheder: den geografiske placering af markedet, markedsstørrelsen, indplacering i værdikæden, konkurrencesituation, markedsandel, den generelle købekraft og omkostningsniveau på markedet m.m. I hvert konkret tilfælde skal der undersøges, om forskelle i de økonomiske omstændigheder i en kontrolleret transaktion og i referencetransaktion vil påvirke prisen, og hvis de gør, om der er muligt at foretage rimeligt præcise justeringer for at eliminere effekten af sådanne forskelle.[[146]](#footnote-146)

OECD fremhæver særligt business- og produkt(livs)cyklus, som økonomiske omstændigheder, der kan påvirke sammenligneligheden og foreslår at foretage en flerperiodeanalyse for at afhjælpe dette problem, da informationer fra de tidligere år kan vise, om det uafhængige selskab, som udfører referencetransaktionen, også er blevet påvirket af sammenlignelige økonomiske omstændigheder på den samme måde, som det kontrollerede selskab eller at måleattributtet i referencetransaktionen er blevet påvirket af de ikke-relevante økonomiske omstændigheder i de tidligere år og derfor ikke kan bruges som sammenligningsgrundlag. [[147]](#footnote-147)

Dokumentationsvejledningen omtaler samfundsøkonomiske og politiske forhold, som kan have betydning for armslængdevurdering. Nogle brancher er meget følsomme overfor udviklingen i produktion og beskæftigelse (f.eks. virksomheder, der handler med investeringsgoder og langvarige forbrugsgoder), mens andre er mindre påvirkede heraf (f.eks. virksomheder, der handler med kortvarige forbrugsgoder). Handel i nogle lande kan være forbundet med øget risiko grundet manglende stabilitet omkring valuta, politiske og økonomiske forhold i disse lande og også dette kan afspejles i markedsprisen. Nogle brancher, f.eks. medicinalindustrien eller den kemiske industri, er underlagt offentlig regulering, og skal opfylde nogle nationale og internationale specifikke krav til godkendelse. Deres minimum- og maksimumpriser kan også være dikteret af offentligheden. Disse specifikke krav kan variere fra land til land og vil typisk påvirke afregningspriserne i de forskellige lande. [[148]](#footnote-148)

### 6.2.5. Forretningsstrategier

Forretningsstrategier er også relevante i relation til sammenligneligheden, da de kan have væsentlig indflydelse på prisfastsættelsen. Hvis et selskab ønsker at trænge ind på et nyt marked, kan strategien f.eks. bestå af at forøge salgs- og marketingsomkostninger eller at sænke prisen. Den valgte strategi kan reducere afkastet for det sælgende eller købende selskab i en koncernintern transaktion. Er der tale om et sælgende selskab, der foretager en investering, kan det afspejles i en lavere internpris eller forøgede markedsføringsomkostninger. Hvis det er det købende selskab, der foretager investeringen, vil det ikke nødvendigvis afspejles i en intern pris.

OECD's Guidelines nævner de forhold, som skal inddrages ved prøvelsen af om markedsstrategi iagttager armslængdeprincippet: selskabernes faktiske handlemåde skal være konsistent med forretningsstrategien, relationer mellem selskaberne skal være konsistent med fordelingen af omkostningerne, og det skal på transaktionstidspunktet være sandsynligt at strategien under hensyn til afledte omkostninger ville give rimelig afkast indenfor en rimelig periode.[[149]](#footnote-149) OECD's Guidelines anerkender at en forretningsstrategi kan slå fejl, hvorved det forventede afkast ikke realiseres og derfor er der normalt ikke mulighed til at foretage korrektion i det tilfælde.[[150]](#footnote-150) Dog giver OECD alligevel en mulighed for korrektion, hvis forretningsstrategien i en sådan situation fortsætter i en periode, der er længere end den, der normalt ville være accepteret i en markedstransaktion.[[151]](#footnote-151). OECD's Guidelines præciserer ikke længden af en rimelig strategiperiode, heller ikke måling af afkastet af en markedsstrategi.

I OECD Guidelines nævnes mulighed for at etablering på et marked er afledt af en overordnet strategi om at være repræsenteret på alle markeder, uanset at det ikke er muligt for det lokale selskab at opnå afkast pga. af markedsstørrelsen osv. Jf. retningslinjerne må selskaber, der er etableret på sådanne markeder, godtgøres på en måde, der gør det muligt at opnå normalt afkast. Et uafhængigt selskab vil i praksis kun finde sig i at drive virksomhed på et tabsgivende marked, hvis det bliver godtgjort på en eller anden måde, og omvendt vil det uafhængige selskab, der opnår en fordel ved sådan en aftale, blive nødt til at betale for disse fordele.[[152]](#footnote-152) Hvis underskuddet derimod forårsages alene af dårlig ledelse, økonomisk krise eller lignende forhold, vil der som udgangspunkt ikke være grundlag for korrektion.[[153]](#footnote-153)

I forbindelse med vurderingen af betydningen af forretningsmæssige strategier er det vigtigt at fastlægge, hvilket selskab i koncernen der påtager sig risikoen for en strategi og dermed også skal afholde omkostningerne og have den ekstra indtjening, som kan blive resultatet, hvis strategien er en succes. I den situation, hvor risikoen er fordelt mellem parterne som følge af fælles finansiering, må den periodisk afgivende indtjening fordeles forholdsmæssigt[[154]](#footnote-154)

## 6.3. Samlet og separate armslængdetest

Ifølge OECD Guidelines skal armslængdetest som udgangspunkt anvendes separat for hver enkelt kontrolleret transaktion. Det kan dog være påkrævet at foretage en samlet armslængdetest af forbundne eller kontinuerlige transaktioner med hensyn til pålideligheden af resultatet.

Samlet armslængdetest kan ifølge OECD Guidelines være påkrævet bl.a. i relation til langfristede leveringskontrakter om råvarer eller tjenesteydelser, brugsrettigheder til immaterielle aktiver, eller ved den såkaldte "portfolio approach",[[155]](#footnote-155) hvor skatteyder producerer og sælger et produkt, der giver kun lille eller slet intet overskud, fordi den skaffer efterspørgsel på skatteydernes andre relaterede produkter og servicer, der giver stort overskud, f.eks. kaffemaskiner og kaffekapsler, eller printermaskiner og printerpatroner.[[156]](#footnote-156) Samlet armslængdetest af brugerrettigheder til flere immaterielle aktiver ville være nødvendig, hvis der består en sådan synergieffekt mellem aktiverne, at værdien af en samlet råden over aktiverne overstiger summen af aktivernes værdi isoleret set.

En samlet armslængdetest kan også øge pålideligheden af armslængdetesten, når der er tale om produkter indenfor den samme produktgruppe, under forudsætning af, at der ikke er væsentlige forskelle i produkternes dækningsgrad, funktioner og risici, som er forbundet med distribution.

I dansk skattelovgivning er der ikke fastsat regler om samlet armslængdetest. I dansk retspraksis var spørgsmålet om samlet armslængdetest til prøvelse i TfS1988.292 H, som omhandlede et datterselskabs køb af olieprodukter. Skattemyndighederne foretog en samlet armslængdetest af de forskellige produkter og kom frem til at en passende bruttomargin vil have været 15 pct. Men ifølge datterselskabet blev der ved sammenligningen ikke taget hensyn til, at de andre selskaber havde et andet produktmiks end det testede datterselskab. Efter justeringen udviste datterselskabet et bruttomargin på 14,4 pct. og derfor skulle der ikke ske en korrektion. I TfS2002,825 LSR, der også omhandlede en samlet armslængdetest af en flerhed af transaktioner, købte et dansk selskab varer fra et svensk søsterselskab og betalte som de andre salgsselskaber i koncernen royalties til et amerikansk søsterselskab, der stod for forskning og udvikling, og ikke til produktionsselskaber igennem koncerninterne salgspriser. Produktionsselskaber betalte derimod ikke royalties af koncerninternt salg. Skattemyndighederne har nægtet datterselskabet fradrag for en del af royalties, med den begrundelse at omkostningerne til udvikling af produktionsprocessen normalt ville indregnes i varens pris og der derfor ikke kunne foretages samlet armslængdetest af varepriserne og royalty-ydelserne. Landskatteretten fastslog, at det er uden betydning om filialen betaler for de yderligere ydelser i form af en forhøjet royalty-afgift i stedet for en højere standardkostpris eller avancemargin, og at filialen også skulle havde betalt - i form af højere pris på selve varen - for forsknings- og udviklings omkostninger, såfremt der havde været tale om en uafhængig part. Der kunne således foretages en samlet armslængdetest af filialens transaktioner, uanset om de var afsluttet med forskellige koncernselskaber.

Ifølge OECD Guidelines foretager selskaber ofte kombinerede transaktioner, som indeholder flere elementer. En kombineret transaktion skal som udgangspunkt undergives en samlet armslængdetest.[[157]](#footnote-157) Hvis der ikke findes sammenlignelige referencetransaktioner, kan det imidlertid være praktisk nødvendigt at dekomponere en kombineret transaktion og foretage separate armslængdetest af delelementerne. Selv om praktiske hensyn kan diktere separat armslængdetest, må det vurderes, om der består en sådan forretningsmæssig sammenhæng mellem de enkelte delelementer, at den simple addering af resultaterne af separate armslængdetest vil medføre et upålideligt resultat. I det tilfælde anbefaler OECD, at der først foretages separate armslængdetester og til sidst vurderes, om hele pakken samlet opfylder armslængdeprincippet. [[158]](#footnote-158)

I dansk skattelovgivning er der ikke fastsat særlige regler om separate armslængdetest af kombinerede transaktioner. I dansk retspraksis er armslængdetesten af kombinerede transaktioner berørt i TfS2007,163 LSR. Sagen omhandlede et dansk moderselskab med datterselskaber i Slovakiet, Portugal og Indonesien, der fungerede som kontraktproducenter for moderselskabet. Moderselskabet havde stillet immaterielle aktiver til rådighed for datterselskaberne og aftog hele produktionen. Stridpunkt var lønomkostninger til de medarbejdere, der var udsendt for at assistere datterselskaberne med kvalitetskontrol og produktionsstyring. Skattemyndighederne nægtede selskabet fradrag for ovennævnte lønomkostninger, idet datterselskaberne blev anset for at være rette omkostningsbærere. Moderselskabets argument var, at vareprisen var baseret på, at lønomkostningerne blev afholdt af moderselskabet, og ellers ville det resultere i højere varepriser. Landskatteretten har konstateret, at ydelsen fra moderselskabet til datterselskaberne principielt var omfattet af LL § 2.

## 6.4. Modregning

En modregning kan defineres som en modregning af økonomiske fordele og ulemper i to separate transaktioner, som isoleret set ikke iagttager armslængdeprincippet, og som ikke udgør en immanent forretningsmæssig enhed, og som er baseret på en subjektiv forståelse mellem parterne.[[159]](#footnote-159) Hvis et selskab eksempelvis i en kontrolleret transaktion har solgt til underpris (ulempe), kan en modregning bestå i, at selskabet i en anden kontrolleret transaktion med det samme selskab eller andet selskab i koncernen køber til underpris (fordel). Eller hvis et selskab i en kontrolleret transaktion giver et andet selskab ret til at vederlagsfrit bruge dets patent (ulempe) kan modregning bestå i, at selskabet i en anden kontrolleret transaktion med det samme selskab eller andet selskab i koncernen får ret til at vederlagsfrit bruge knowhow (fordel). En slags byttehandel, som uafhængige parter i praksis også kan indgå.[[160]](#footnote-160)

En modregning har ikke i sig selv karakter af en armslængdemetode. Den adskilles fra en samlet armslængdetest, da samlet armslængdetest er baseret på transaktionernes objektive samhørighed, mens modregning er baseret på en subjektiv forståelse mellem parterne. Der må derfor først foretages separate armslængdetester og derefter må det undersøges, om der overhovedet er hjemmel til modregning og i så fald om fordeler og ulemper er ækvivalente. Hvis der ikke er hjemmel til modregning, må transaktionerne behandles separat.[[161]](#footnote-161)

Ifølge OECD Guidelines skal begge selskaber have lagt en modregningshensigt til grund for transaktionerne. Ulempe bliver kun accepteret, hvis en gensidig forståelse mellem parterne indebærer en rimelig sikkerhed for en fremtidig fordel af samme størrelse. Der er ingen krav fra OECD's side, om at ulempen kvantificeres på transaktionstidspunktet, men skatteyderne må oplyse, at transaktionerne helt eller delvist afregnes med modregning, og dokumentere at transaktionerne tilsammen iagttager armslængdeprincippet.[[162]](#footnote-162)

Dansk skattelovgivning regulerer ikke direkte modregning af fordele og ulemper i separate transaktioner. I dansk retspraksis er modregning kun behandlet sporadisk og der findes ingen klare præjudikater om problemstillingen.

## 6.5. Flerperiodeanalyse

Ifølge OECD Guidelines kan der anvendes data for flere indkomstår ved armslængdetesten. Det afgørende kriterium for, om der skal foretages flerperiodeanalyse er, om dette vil medføre mere pålideligt armslængderesultat. OECD giver eksempler på hvornår det kunne være relevant at bruge flerperiodeanalyse, eksempelvist hvis sådan en analyse ville give bedre forståelse for faktum i transaktionerne, kortlægge parternes faktiske handlemåde, ved langtidskontrakter, samt efter profitmetoderne.[[163]](#footnote-163)

En flerperiodeanalyse kan indebære, at data for indkomstår før og efter det aktuelle indkomstår tillægges betydning, i så fald skal der foretages en separat armslængdetest for hvert enkelt indkomstår. En flerperiodeanalyse kan imidlertid også indebære, at armslængdetesten foretages samlet for flere indkomstår, specielt i relation til profitmetoderne og langtidskontrakter.[[164]](#footnote-164)

I dansk skattelovgivning er der ikke fastsat særlige regler om flerperiodeanalyser. Ifølge dansk retspraksis udgør indkomståret ikke en skranke for armslængdetesten. I TfS1987.60 Ø havde skatteyderen i en årrække udvist et resultat, som var nul eller negativ. Skatteyderen forklarede, at de interne priser svarede til markedspriser og at strukturtilpasning og avancelovgivningen var skyld i underskuddene. På baggrund af ovenstående afgjorde Landsskatteretten, at der ikke var grund til korrektion.

## 6.6. Armslængdeintervaller.

Det er ikke i alle tilfælde muligt ved søgningen efter et sammenligningsgrundlag at nå frem til et enkelt resultat (f.eks. en pris eller avance), som vil anses for det mest pålidelige resultat. I nogle tilfælde vil armslængdetesten resultere i et interval af resultater, som er relativt lige pålidelige. Det kan eksempelvist skyldes, at forskellige uafhængige parter vil forhandle sig frem til forskellige priser i sammenlignelige situationer, samt at armslængdeprincippet kun er et kvalificeret skøn over de vilkår, der ville være aftalt mellem uafhængige parter. OECD Guidelines anerkender, at der i stedet for et specifikt beløb kan bruges et interval af resultater, når armslængdeprincip skal anvendes. Dog er det vigtigt, at referencetransaktioner i et armslængdeinterval har en høj grad af sammenlignelighed, og hvis et interval dækker over, at resultaterne ikke er lige sammenlignelige, må det nærmere analyseres, om de mindst sammenlignelige resultater overhovedet skal indgå i armslængdeintervallet.[[165]](#footnote-165)

Der kan ifølge OECD Guidelines anvendes flere metoder ved opstilling af armslængdeinterval.

Et interval kan bestå f.eks. af: 1) priser på varer eller royalty-ydelser, 2) brutto- eller nettoavancer for uafhængige selskaber med sammenlignelige funktioner, og 3) avancetillæg ved brug af kostpris plus avancemetoden eller den modificerede kostpris plus avancemetode mm. OECD nævner ikke muligheden for at opstille et armslængdeinterval på grundlag af flere metoder.

Data fra flere intervaller kan f.eks. bruges til at afkorte et armslængdeinterval. Hvis separate intervaller delvist overlapper hinanden kan armslængdeintervallet f.eks. indsnævres til det fælles delinterval.[[166]](#footnote-166) Hvis intervallerne ikke overlapper hinanden, eller hvis der er en stor spredning mellem resultaterne, bør de anvendte data og metoders relative pålidelighed igen overvejes. For at reducere usikkerheden forbundet med resultaterne, kan der også bruges statiske metoder (f.eks. interquartile range) for afkortelse af armslængde interval. [[167]](#footnote-167)

OECD Guidelines fastsætter ikke generelle regler for anvendelsen af armslængdeintervaller, idet resultaterne afhænger af pålideligheden af metoderne og kvaliteten af de anvendte data.

Hvis resultatet af en kontrolleret transaktion befinder sig indenfor et armslængdeinterval, skal der ikke foretages korrektion[[168]](#footnote-168) Falder resultatet udenfor armslængdeintervallet skal dette ifølge OECD heller ikke automatisk udløse korrektion. Skatteyderen skal således gives mulighed for at godtgøre, at den kontrollerede transaktion alligevel iagttager armslængdeprincippet. Der kan være flere årsager til, at en skatteyder befinder sig uden for et interval, f.eks. at en af de risici, som skatteyderen bærer, er blevet aktuel og har udløst ekstra omkostninger eller fald i indtjeningen, eller en forretningsstrategi, som er mislykket og som skatteyderen bærer risiko for osv. I den forbindelse kan det være af betydning, om prisfastsættelsen i de koncerninterne transaktioner blev foretaget på grundlag af et budget. Hvis dette er tilfældet og et realistisk budget viste et overskud inden for et armslængdeinterval under normale forhold, så er der meget, der taler for, at armslængdeprincippet er overholdt.

Hvis en korrektion alligevel skal foretages, kan den i princippet foretages til et hvilken som helst punkt inden for intervallet. OECD Guidelines tager stilling til dette spørgsmål ved at foreslå, at en korrektion skal foretages f.eks. til medianen.[[169]](#footnote-169) Den danske Dokumentationsvejledning tillader også brug af medianen, hvor der ikke foreligger oplysninger til at vurdere, hvilket resultat, som er mest i overensstemmelse med armslængdeprincippet.[[170]](#footnote-170) Der må antages, at medianen er tiltænkt at være normerende for en korrektion. Dette giver anledning til overvejelser om at korrektion ifølge det forvaltningsretlige proportionalitetsprincip normalt skal ske til det for skatteyderen mest gunstige tidspunkt i et armslængdeinterval. Hvis flere resultater inden for armslængdeinterval er lige pålidelige udtryk for armslængdeprisen, kan det følgelig argumenteres, at der skal ske korrektion til det for skatteyderen mindst belastende punkt.[[171]](#footnote-171)

Den danske lovgivning fastsætter ikke særlige regler om armslængdeintervaller. De regler, der findes i Dokumentationsvejledningens pkt. 5.3.2.2.3. og 7.3.3., er som udgangspunkt konforme med OECD Guidelines.

## 6.7. Udførelse af sammenligningsanalyse.

Ved opdatering af OECD TP Guidelines i 2010 er der blevet indsat et afsnit med anbefalinger vedrørende udførelse af sammenligningsanalyse. OECD Guidelines foreslår den følgende 9-tins proces til udvælgelse af sammenlignelige transaktioner:

1. Fastlæggelse af hvilke år, der skal omfattes.

2. Overordnet analyse (f.eks. analyse af branche, konkurrence, økonomiske faktorer, lovregulering osv.)

3. Gennemgang (baseret specielt på funktionsanalyse) af den(de) kontrollerede transaktion(er), for at identificere relevante faktorer, der kan have indflydelse på valget af TP-metode og på sammenlignelighedsanalysen.

4. Undersøgelse af eventuelle interne transaktioner.

5. Hvis det er nødvendigt, undersøgelse af eksternt sammenligningsgrundlag.

6. Valg af den relevante TP-metode, og - afhængigt af metodevalget - det relevante nøgletal.

7. Identifikation af mulige sammenlignelige transaktioner på grundlag af trin 3, samt af de 5 OECD sammenligningskriterier.

8. Foretagelse af justeringer med henblik på at forbedre sammenlignelighed.

9. Fortolkning af datamaterialet, fastlæggelse af armslængdeinterval.[[172]](#footnote-172)

I praksis vil denne proces ikke være så simpel, og det kan ofte være nødvendigt at gentage punkt 5 til 7 flere gange til den mest pålidelige TP-metode er valgt. F.eks. kan det ske, at det alligevel ikke er muligt at finde oplysninger om referencetransaktionen eller det ikke er muligt at foretage præcise nok justeringer, og derfor skal man gentage processen fra punkt 5 en gang til for at forsøge at finde en anden TP-metode. Selve processen af udførelse af sammenligningsanalysen er dog mest ressourcekrævende den første gang. De næste gange skal der "blot" foretages de nødvendige opdateringer, hvis der er sket ændringer i den skattepligtiges egne forhold, eller i de transaktioner i de uafhængige parter, der er anvendt til prisfastsættelsen.

# 7. Specielle armslængderegler

## 7.1. Tjenesteydelser.

### 7.1.1. Indledning

Ofte udskiller man inden for multinationale koncerner bestemte funktioner og centraliserer disse i separate selskaber. Dette gøres med henblik på at miniminere omkostninger, for at centralisere viden eller af kontrolmæssige årsager. Funktioner, der på denne måde udskilles, kan f.eks. omfatte ledelse, forskning, indkøb, enkelte trin i produktionsprocessen, distribution, salg mm. De to vigtigste TP-spørgsmål i relation til at centralisering af tjenesteydelser er: Hvornår er der opstået en nytteværdi, således at en tjenesteydelse kan faktureres, og hvordan skal armslængdeværdien af en tjenesteydelse fastsættes? Der må derfor foretages både aktivitetstest og nytteværditest for at afgøre, om der foreligger en tjenesteydelse eller ej. De ovennævnte problemstillinger vedrørende tjenesteydelser bliver gennemgået nedenfor.

### 7.1.2. Definition af en tjenesteydelse.

Ifølge OECD Guidelines defineres en tjenesteydelse som en aktivitet, som bibringer andre koncernselskaber en nytteværdi. Der er ingen grund til at adskille tjenesteydelser fra de andre transaktionsformer, idet der principielt gælder de samme regler og metoder for alle transaktionsformer. OECD anfører videre, at det kan undersøges, om dette er tilfældet, ved at overveje, om et uafhængigt selskab under sammenlignelige omstændigheder ville have været parat til at betale for at få aktiviteten udført eller selv ville udføre aktiviteten. [[173]](#footnote-173)

I dansk skattelovgivning findes der heller ikke en særlig definition på tjenesteydelser og det er - ligesom efter OECD Guidelines - generelt afgørende efter LL § 2, at der er præsteret en ydelse af indkomstskabende karakter. Efter LL § 2 har det ingen skatteretlig betydning, om en sådan ydelse er kvalificeret som tjenesteydelse eller ej.

### 7.1.3. Aktivitetstest

OECD Guidelines definerer ikke en aktivitet som sådan, men i stedet for gives der en række eksempler på aktiviteter, som normalt vil blive betragtet som tjenesteydelser. Koncerninterne aktiviteter vil således jf. OECD Guidelines omfatte bl.a. administrative aktiviteter (såsom planlægning, koordination, budgetkontrol, økonomi, regnskab, revision, juridiske aktiviteter, it), forskning og udvikling, finansielle aktiviteter inden for områderne cash flow, solvens, kapitalforhøjelser, lånedokumenter, styring af risici vedr. renter og valuta, og refinansiering, samt forretningsmæssig og teknisk assistance. [[174]](#footnote-174)

Hvis der ingen aktivitet er udført, vil der normalt ikke foreligge en tjenesteydelse. OECD Guidelines rejser dog spørgsmålet, om der alligevel vil foreligge en tjenesteydelse ved såkaldte "on -call" services, hvor der betales for at have en servicefunktion til rådighed. Som eksempel på en sådan "on-call" service nævner OECD Guidelines en virksomhed, der betaler et årligt salær til et advokatfirma for at sikre sig retten til juridisk lovgivning, hvis der bliver anlagt en sag. Et andet eksempel kan være it-ydelser inden for support.[[175]](#footnote-175) Beredskabet udgør ifølge OECD Guidelines således en aktivitet, som kan konstituere en tjenesteydelse forudsat, at nytteværditesten er opfyldt. En beredskabsydelse anerkendes dog kun, hvis et uafhængigt selskab i sammenlignelige situationer ville betale for beredskabet.[[176]](#footnote-176) Ved vurderingen må der også tages hensyn til, om servicen er tilgængelig "on-call", om den varierer i størrelse og betydning fra år til år, om nytteværdien ved beredskabet er ikke ubetydelig, samt om ydelsen uden videre kan erhverves direkte fra andre kilder. For at finde ud af en sådan "on-call" ordning virkeligt bibringer en nytteværdi til det enkelte selskab, vil det som regel ikke være nok med blot at vurdere det år, hvor selve betalingen fandt sted. Der skal foretages en flerårig vurdering.[[177]](#footnote-177) OECD anerkender således beredskabsydelser, men opstiller samtidig værn mod misbrug.

Spørgsmålet om udstationering af medarbejdere til et koncernforbundet selskab og hvilket selskab i så tilfælde ville anses for at udføre den pågældende aktivitet, er ikke behandlet i OECD Guidelines. En række momenter vil være afgørende for den skatteretlige behandling af udstationeringen, f.eks. selskabers indbyrdes aftale, hvilket selskab har instruktionsbeføjelser, bærer ansvaret og risikoen for arbejdets resultat, udbetaler lønnen til medarbejdere osv. Hvis arbejdsindsatser således kan tilskrives det udsendende selskab, vil aktivitetstesten være opfyldt. Hvis arbejdsindsatsen derimod skal tilskrives det modtagende selskab, vil aktivitetstesten ikke være opfyldt.[[178]](#footnote-178)

I dansk retspraksis er spørgsmålet om udstationeringen behandlet i TfS2007.163 LSR, hvor et moderselskab havde udstationeret medarbejdere til sine udenlandske produktionsselskaber med henblik på at assistere datterselskaberne med kvalitets- og styringskontrol ved produktion af varer, der blev aftaget af moderselskabet. Lønomkostningerne til de udsendte medarbejdere var blevet betalt af moderselskabet. Ifølge Landskatteretten var forholdet omfattet af LL § 2, idet moderselskabet havde stillet medarbejdere vederlagsfrit til rådighed for produktionsselskaberne.

### 7.1.4. Nytteværditest

En betingelse for, at der foreligger en serviceydelse, er, at en aktivitet resulterer i en nytteværdi for et andet koncernforbundet selskab.[[179]](#footnote-179) Dette er ikke kun et TP-spørgsmål, men et almindelig skatteretligt princip, om at omkostningerne skal afholdes med henblik på at opnå en forventet indtægt, og at man kun kan få fradrag for en driftsrelateret omkostning.[[180]](#footnote-180)

I nogle tilfælde, især ved de entydige ydelser, der ydes fra et koncernforbundet selskab til et andet, vil det være ret enkelt at identificere nytten til det modtagende selskab, f.eks. når et selskab får repareret et driftsmiddel af det koncernforbundne selskab. For nogle ydelser, især af administrativ karakter, er det ikke umiddelbart klart, om de er til nytte for det modtagende selskab eller ej. Hvis der f.eks. udarbejdes et koncernregnskab for koncernen, mens et af de datterselskaberne ikke ved lov er forpligtet at få udarbejdet regnskaber af revisor og lade sig revidere, vil nytteværditesten for det pågældende datterselskab ikke være opfyldt, idet indarbejdelse af datterselskabers resultater i moderselskabets regnskaber udelukkende er i moderselskabets interesse, og det datterselskab, der ikke er revisionspligtig, ingen nytteværdi har heraf.

I tilfælde hvor den forventede nytteværdi af en eller anden grund ikke realiseres, kan nytteværditesten jf. OECD Guidelines alligevel være opfyldt.[[181]](#footnote-181) Hvis en aktivitet slår fejl, således at den forventede nytteværdi udebliver, må det afklares hvilken betydning dette har for værdiansættelsen af tjenesteydelsen, som vil være afhængig af, hvordan risikoen for resultatet af tjenesteydelsen var fordelt af parterne. F.eks. kan dette illustreres ve det tilfælde, at et moderselskab foretager en undersøgelse af, hvilken software der ville være mest anvendelig for dets datterselskaber i forbindelse med deres drift. Efter flere kostbare undersøgelser bestemmer moderselskabet sig for et bestemt program og fakturerer datterselskaberne for den foretagne undersøgelse. Et år efter viser det sig, at beslutningen var en fejl - og de foretagne investeringer er reelt spildt, dvs. den forventede nytteværdi er ikke realiseret. I dette eksempel var omkostningerne ved undersøgelserne afholdt i datterselskabernes interesse, og risikoen for resultat blev båret 100 pct. af datterselskaberne, idet undersøgelsen vedrørte netop datterselskabernes produktionsapparat, og der var en forventning om en nytteværdi. Derfor skal undersøgelsesomkostningerne henføres til datterselskaberne og bør være 100 pct. fradragsberettigede for dem. Nytteværditesten kræver således en direkte forbindelse mellem aktiviteten og nytteværdien.[[182]](#footnote-182) For at fastlægge en forbindelse mellem en given ydelse og de enkelte koncernselskabers aktiviteter vil det ifølge OECD Guidelines være nyttigt at foretage en funktionsanalyse. Nytteværditesten antages generelt at være opfyldt, hvis et uafhængigt selskab i en sammenlignelig situation havde været villig til at betale en tredjepart for at udføre denne aktivitet eller selv ville have udført aktiviteten.[[183]](#footnote-183)

Der er en række aktiviteter, for hvilke nytteværditesten ikke er opfyldt. OECD Guidelines bestemmer, at nytteværditesten ikke er opfyldt for 1) aktionæraktiviteter, 2) dublikative aktiviteter, 3) aktiviteter, som kun medfører indirekte eller fjern nytteværdi, 4) en nytteværdi, som udspringer i et passivt koncernforhold.[[184]](#footnote-184) Disse aktiviteter vil undersøges nærmere nedenfor.

#### 7.1.4.1 Aktionæraktiviteter

En aktivitet udført af et konkret selskab i koncernen kan være til nytte for flere parter: selskabet selv, selskabets aktionærer, koncernforbundne selskaber eller kunder. Nogle typer aktiviteter udføres kun af moderselskabet på grund af dets ejerskab af andre selskaber, dvs. i dets egenskab af aktionær. I dette tilfælde er der ingen nytteværdi for koncernforbundne selskaber, og aktiviteterne skal ikke betegnes som tjenesteydelser fra et TP-synspunkt, men skal i stedet for betegnes som aktionærudgifter.

Ifølge OECD defineres et aktionæraktivitet som en aktivitet, der udføres af eller på vegne af et moderselskab alene på grund af dets aktionærstatus.[[185]](#footnote-185) Der nævnes følgende eksempler på aktionæraktiviteter: 1) generalforsamling, kapitaludvidelse, bestyrelsesmøder og lignede aktiviteter vedr. moderselskabets juridiske struktur, 2) rapporteringskrav for moderselskabet, 3) finansiering af moderselskabet.[[186]](#footnote-186) Udgifter relateret til sådanne aktiviteter betegnes aktionærudgifter. Det kan ofte være vanskelligt at fastsætte det præcise beløb for aktionærudgifterne, idet udgifterne ofte registreres sammenlagt, og fordi aktiviteterne ofte udføres af afdelinger, der også udfører aktiviteter, som resulterer i tjenesteydelser. Derfor kan det i dette tilfælde være hensigtsmæssigt at fastsætte aktionærudgifter på grundlag af et skøn over hvor stor del af udgifterne, der i realiteten vedrører aktionærrelaterede aktiviteter. Det vigtigste kriterium her vil være det skønsmæssige tidsforbrug pr. aktivitet.

I forhold til en aktivitet, der vedrører flere koncernselskaber, anføres det, at aktionæraktiviteter skal afgrænses over for det videre begreb "stewardship activities", som vedrører flere koncernselskaber og kan leveres af koordinationscentre, f.eks. koordinering af samhandel mellem moderselskabet og datterselskaber (vertikal koordinering) eller mellem datterselskaber (horisontal koordinering), som gennemføres for at tilsikre synergieffekter. Koordinationsaktiviteter kan iflg. OECD Guidelines kvalificeres som tjenesteydelser, medmindre de ikke er nødvendige for det enkelte datterselskab, og datterselskabet ikke ville have betalt tredjemand for at udføre aktiviteterne.[[187]](#footnote-187)

#### 7.1.4.2. Duplikative aktiviteter.

En aktivitet opfylder ikke nytteværditesten, hvis en tilsvarende aktivitet samtidig udføres af modtageren selv eller af tredjepart for modtagerens regning. En duplikativ aktivitet af midlertidig karakter kan dog opfylde nytteværditesten. OECD Guidelines anerkender en dublikativ aktivitet, som udføres i forbindelse med omstrukturering med henblik på at centralisere aktiviteter. I denne situation er duplikationen af aktiviteter typisk midlertidig, idet koncernen vil søge at eliminere dobbeltfunktionen hurtigst muligt for at spare omkostninger. En anden undtagelse ifølge OECD er en aktivitet, der udføres for at mindske risikoen for uhensigtsmæssige forretningsmæssige beslutninger, hvilket ofte omtales som "second opinion".[[188]](#footnote-188)

I dansk skatteret findes der ikke praksis, det belyser afgrænsningen af duplikative aktiviteter.

#### 7.1.4.3. Passive koncernforhold og tilfældig nytteværdi

Ifølge OECD Guidelines foreligger der ikke en tjenesteydelse, hvor et koncernforbundet selskab opnår en tilfældig nytteværdi (*incidental benefits*), alene fordi det er medlem af en koncern. [[189]](#footnote-189) F.eks. anses et koncernforbundet selskab ikke for at have modtaget en tjenesteydelse, når det opnår en forbedret kreditvurdering og dermed en lavere rente hos en lokal bank, eftersom selskabet er en del af en koncern med en god økonomi. En tjenesteydelse foreligger heller ikke, når en aktivitet, udført i et selskab i koncernen tilfældigt medfølger en nytteværdi for et andet koncernforbundet selskab.[[190]](#footnote-190) Som eksempel herpå nævner OECD analyser vedrørende omstrukturering, et virksomhedsopkøb, eller lukning af en afdeling, som vil konstituere tjenesteydelser for de direkte involverede selskaber, men samtidigt medføre en nytteværdi for de øvrige selskaber i koncernen. Nytteværdien her vil bestå i en øget effektivitet, stordriftsfordele eller synergieffekten, og den kan ikke kvalificeres som tjenesteydelse, fordi et uafhængigt selskab normalt ikke ville betale for den.

En nytteværdi forårsaget af et passivt koncernforhold skal dog adskilles fra en nytteværdi fra en aktiv promovering af koncernen, som medfører kommercielle fordele for bestemte koncernselskaber. F.eks. foreligger der en tjenesteydelse, når et koncernselskab opnår en nytteværdi af et godt renomme, som koncernen har skabt gennem globale markedsføringskampagner. Ifølge OECD kan der også foreligge en tjenesteydelse, hvis et selskab opnår en nytteværdi i form af en lavere rente som følge af garanti, afgivet af et koncernforbundet selskab. I dansk skatteret behandles koncerninterne garantier normalt også som tjenesteydelser. Eksempel herpå er TfS2005,563 LSR, hvor moderselskabets indkomst var forhøjet med fikseret vederlag for selskabets vederlagsfri kautionsstilling for et datterselskabets forpligtelse over for en bank.

I dansk skatteret er betydningen af en tilfældig nytteværdi berørt i praksis om børsnoteringer. Hvis selskabet afhænder aktier ved børsnoteringen og aktionær samtidig med afstår aktier i selskabet, vil en del af omkostningerne konstituere et maskeret udbytte, da aktionæren herved opnår en direkte nytteværdi af børsnoteringen.[[191]](#footnote-191) Men hvis aktionæren derimod ikke afstår sine aktier ved børsnoteringen, vil der som regel ikke ske nogen beskatning af aktionæren.

### 7.1.5. Fastsættelse af armslængdebetalingen.

Når det er afgjort, at der foreligger en nytteværdi, skal det overvejes, hvordan armslængdebetalingen fastsættes. I forbindelse med dette skal følgende overvejes:

1) direkte eller indirekte afregning

2) valg af TP- metode

3) omkostningsbaseret eller værdibaseret afregning

Disse problemstillinger er beskrevet nedenfor.

#### 7.1.5.1. Direkte/indirekte afregning

OECD Guidelines sondrer mellem følgende betalingsformer: 1) direkte afregning for specifikke tjenesteydelser, 2) indirekte afregning gennem omkostningsfordeling, 3) indirekte afregning gennem en kombineret transaktion [[192]](#footnote-192)

Den direkte afregning, der betyder, at hvert koncernselskab faktureres for de specifikke tjenesteydelser, det har modtaget, vil normalt foretrækkes.[[193]](#footnote-193) I praksis anvendes denne metode dog ikke af så mange koncerner, idet den forudsætter detaljeret (tids)registrering af hver udført aktivitet. Dette vil ofte medføre uforholdsmæssigt store administrative byrder for det udførende selskab, eller kan blot være praktisk umuligt, som f.eks. i tilfælde af globale markedsføringskampagner, som udføres af moderselskabet og som forventes at have nytteværdi for flere af koncernens selskaber.

For tjenesteydelser, der efter deres art ikke kan afregnes direkte, vil en indirekte afregning blive accepteret som egnet betalingsform. Denne betalingsform indebærer, at de samlede omkostninger forbundet med en bestemt type tjenesteydelse fordeles blandt de koncernselskaber, der har modtaget nytteværdi. Den indirekte afregning anerkendes dog ikke for tjenesteydelser, som hører til yderens kerneforretning, når der leveres til både koncernselskaber og uafhængige selskaber.[[194]](#footnote-194) OECD Guidelines bygger på en specifik nytteværditest, hvorfor en indirekte afregning skal medføre en omkostningsfordeling i forhold til den forventede nytteværdi for deltagerne. Som allokeringsnøgle kan der f.eks. anvendes omsætning, antal medarbejdere eller lignede kriterier.[[195]](#footnote-195)

Betaling for tjenesteydelser kan også ske gennem prisen for en kombineret transaktion. F.eks. kan licensafgiften for et patent eller knowhow inkludere en betaling for teknisk assistance, centrale tjenesteydelser eller markedsføringsassistance.

Armslængdeprincippet i artikel 9, stk. 1, er baseret på en anerkendelse af den kontrollerede transaktion, sådan som den faktisk er udformet[[196]](#footnote-196) En aftalt risikoallokering må således anerkendes, forudsat, at den er i overensstemmelse med parternes faktiske handlemåde. På baggrund heraf må en resultatafhængig betaling for tjenesteydelser normalt anerkendes. OECD Guidelines opfordrer direkte til, at størrelsen og tidspunkt for en betaling gøres resultatafhængig, når tjenesteydelsen vedrører en langsigtet markedsudvikling.

I dansk skattelovgivning er der ikke fastsat krav til betalingsformen for tjenesteydelser, hvorfor både direkte og indirekte afregning må anerkendes. I TfS2006.634 Ø havde moderselskabet betalt et "management fee" på 6 pct. af den samlede omsætning for retten til at gøre ubegrænset brug af alle datterselskabets ledelsesressourcer indenfor produktion, administration, markedsføring og salg. Ifølge en syns- og skønserklæring var beløbet ikke usædvanligt. Landsskatteretten bortså dog fra erklæringen med den begrundelse, at den ikke tog stilling til alle relevante omstændigheder. Betalingsformen blev anset for at afvige væsentlig fra, hvad der ville være aftalt mellem uafhængige parter, og selskabet fik ikke fradrag. Landsretten fandt imidlertid, at aftalen var forretningsmæssigt begrundet og endvidere indgået på markedsvilkår. Herved var der bl.a. taget hensyn til forholdet mellem betalingen og kostprisen for ydelsen, som indebar en profit på henholdsvis 29 pct. og 18 pct. for de pågældende indkomstår. På baggrund heraf indgik parterne forlig, hvorefter selskabet fik fradrag for ydelserne, uanset at betalingsformen var usædvanlig.

I TfS1987, 177 LSR havde et dansk selskab betalt en serviceafgift på 5 pct. af omsætningen til et amerikansk moderselskab i henhold til en aftale, som dækkede både tjenesteydelser og brugsretten til immaterielle aktiver. Skattemyndighederne havde beskåret selskabets fradragsret for ydelserne med den begrundelse, at et uafhængigt handelsselskab ikke ville betale en afgift til et fremmed selskab for forskning og udvikling. Landskatteretten afgjorde, at uanset den usædvanlige betalingsform, var den betalte afgift rimelig modsvaret af ydelser fra moderselskabet, samt at et uafhængigt selskab ikke kunne have opnået mere gunstige vilkår, end det danske selskab. Datterselskabet fik således fradrag, uanset at betalingsformen var usædvanlig. Det, at datterselskabet havde en 5-årig periode med en gennemsnitlig overskudsgrad på 16 pct., indikerede, at selskabet samlet set ikke var undergivet priser, der var mindre gunstige end armslængdepriser.

#### 7.1.5.2. Valg af TP metode

OECD Guidelines anfører, at valget af TP metode for tjenesteydelser skal foretages efter de almindelige metodevalg.[[197]](#footnote-197) CUP er den mest foretrukne TP-metode, dog finder CUP i praksis kun anvendelse, hvis der eksisterer interne fri markedspriser, typisk hvis koncernen også leverer sammenlignelige tjenesteydelser til tredjemand, eller hvis de sammenlignelige ydelser også udbydes af tredjemand. Ved de entydige ydelser, der afregnes efter f.eks. forbrugt tid (f.eks. den juridiske rådgivning) og/eller materialer (f.eks. reparation af driftsmidler) vil CUP-metoden ofte være anvendelig, for selv hvis koncernen kun leverer de pågældende ydelser internt, vil det være relativt enkelt at finde priser for disse hos de uafhængige parter. Kan CUP ikke bruges, vil næstbedste alternativ ifølge OECD Guidelines være CPM, hvis der kan findes sammenlignelige transaktioner, hvor især funktioner og risici skal kunne sammenlignes. CPM er også egnet til at fastsætte armslængdepriser ved transaktioner, hvor et selskab kun optræder som agent eller mellemmand ved salg af tjenesteydelser, men det er vigtigt at avancetillæg skal tillægges agent-funktioner og ikke til service*.*[[198]](#footnote-198) Hvis et koncernforbundet selskab f.eks. lejer en reklameplads på vegne af de koncernforbundne selskaber, som de pågældende selskaber ellers ville have afholdt hver for sig, såfremt de havde været uafhængige, skal avancetillæg lægges kun til selve agentfunktionen og ikke til reklamepladsleje.

OECD tillader også brug af de resultatbaserede metoder i de tilfælde, hvor de findes mest relevante.[[199]](#footnote-199)

#### 7.1.5.3. Armslængdepris eller kostpris.

En betaling for tjenesteydelser skal normalt indeholde en profit, efter artikel 9, stk.1. I kontrollerede transaktioner må prisen for tjenesteydelser derfor fastsættes i overensstemmelse hermed. På trods heraf har der været mange diskussioner, om hvorvidt koncerninterne tjenesteydelser alligevel kan afregnes til kostpriser efter armslængdeprincippet.

Hovedreglen er således, at betaling for koncerninterne tjenesteydelser skal indeholde en profit, da priserne i uafhængige transaktioner normalt også fastsættes med henblik på at sikre sælger en passende profit. OECD Guidelines nævner dog to situationer, hvor betingelserne for at anvende kostpriser efter omstændighederne kan være opfyldt: *For det første* kan en tjenesteydelse, der isoleret set er tabsgivende, bidrage positivt til sælgers samlede resultat. Det kan f.eks. være når den leverede tjenesteydelse er komplementar til sælgerens øvrige forretningsaktiviteter.[[200]](#footnote-200) F.eks. kan sælgeren af den solgte maskine assistere køberen med at installere maskinen uden at opnå en særskilt betaling for det. Eksempel med de accessoriske ydelser er dog ikke det bedste eksempel på situationen, hvor der kan afregnes til kostpris efter armslængdeprincippet, fordi accessoriske ydelser blot er en del af en forretningsmæssig enhed, og det derfor giver ikke mening at vurdere prisen for de enkelte delelementer separat. I sådanne situationer kan armslængdeprincippet tilsige en samlet armslængdetest af separate transaktioner. *For det andet* vil markedsværdien af en tjenesteydelse ifølge OECD Guidelines ikke altid overstige kostprisen. OECD nævner som eksempel tilfælde, hvor en tjenesteydelse ikke udgør en ordinær tilbagevendende aktivitet for sælger, men alene tilbydes lejlighedsvis for koncernforbundne selskaber. Når en ydelse kun præsteres sjældent, kan den endvidere være udført mindre effektivt, hvorved der ikke nødvendigvis bliver plads til profit.[[201]](#footnote-201)

De danske skattemyndigheder har ikke direkte taget stilling til spørgsmålet, om hvorvidt tjenesteydelser i visse situationer kan afregnes til kostpris frem for armslængdepris. For tjenesteydelser, der hører direkte til skatteyderens kerneforretning, findes der støtte for armslængdepriser i SO1970.171, hvor et interessantselskab har udført arbejde for interessenterne til kostpris, mens en tredjepart derimod var afregnet til en højere pris. Ifølge Skatteparlamentet ville forskellen mellem kostprisen og armslængdeprisen udgøre et udbytte for aktionærerne, dvs. at der skulle afregnes til markedspris. I LSR1973,97 havde moderselskab udført administration for et datterselskab, som drev virksomhed med udlejning af lokaler. Datterselskabet fik af skattemyndighederne ikke ret til fradrag for en del af det betalte vederlag på grundlag af et skøn over, hvad der ville være betalt mellem uafhængige parter. Landsskatteretten gav skattemyndighederne medhold med den begrundelse, at der i administrationshonoraret til advokater normalt blev betalt 5 pct. af lejeindtægten.

## 7.2. Immaterielle aktiver

### 7.2.1. Indledning

Overførsel af immaterielle aktiver mellem interesseforbundne parter udgør i dag en af de største udfordringer indenfor TP. Det skyldes bl.a. at det typisk er svært at finde et passende sammenligningsgrundlag, samt at immaterielle aktiver ofte repræsenterer betydelige ikke bogførte værdier, der langt overstiger værdien af de fysiske aktiver, som virksomheden råder over. Priserne for fysiske varer bestemmes også i høj grad af deres indhold af immaterielle aktiver, som kan være det mest kostbare råstof i varerne. Det betyder, at alt afhængig af placeringen af immaterielle aktiver, kan betydelige indtægter flyttes mellem virksomheder indenfor samme koncern.

### 7.2.2. Typer af immaterielle aktiver

Den begrebsmæssige afgrænsning af immaterielle aktiver, som både har betydning for overdragelse og for en løbende samhandel, hvor disse udnyttes, behandles i pkt. 6.3-6.12 i OECD's Guidelines.

OECD anvender ikke samme afgrænsninger af immaterielle aktiver i relation til overdragelser og en løbende samhandel. I relation til overdragelse defineres immaterielle aktiver som 1) rettigheder til at bruge industrielle aktiver som patenter, varemærker, varenavne, design og modeller, 2) kunstneriske rettigheder og 3) knowhow og forretningshemmeligheder.[[202]](#footnote-202) I relation til en løbende samhandel mv. suppleres de traditionelle immaterialretlige fænomener med begreber fra økonomisk teori, hvor f.eks. human- og organisationskapital anerkendes som immaterielle aktiver.[[203]](#footnote-203) OECD fastsætter ikke generelle kriterier til brug for vurdering af, hvornår eksistensen af immaterielle aktiver skal anerkendes og overlader nærmere begrebsudfyldning til internt skatteret.[[204]](#footnote-204)

OECD Guidelines behandler kun industrielle rettigheder, som antages at have størst erhvervsmæssig betydning. Der sondres mellem immaterielle produktionsaktiver og marketingsaktiver, som skaber værdi på forskellig vis.[[205]](#footnote-205)

Produktionsaktiver omfatter procesteknologi, som anvendes ved transformering af råvarer til færdigvarer og produktteknologi, som skaber nye produkter eller tjenesteydelser. Eksempler på produktionsaktiver er patenter, knowhow, design og modeller, samt software. Produktionsaktiver er ofte et resultat af langvarige forsknings- og udviklingsprojekter, som er kostbare og behæftet med stor risiko.[[206]](#footnote-206) Opstartsudgifter til skabelsen af immaterielle produktionsaktiver kan være af særdeles stort økonomisk betydning for de involverede virksomheder grundet stor mængde af forsknings- og udviklings aktiviteter, der er nødvendige for at opnå brugbare og værdifulde patenter mm. [[207]](#footnote-207)

Marketingsaktiver udnyttes derimod ved salg og markedsføring af varer og tjenesteydelser. Eksempel på marketingsaktiver er varemærker, varenavne, kundelister, distributionsværk, knowhow og særegne navne, symboler og billeder. Marketingsaktiver skabes typisk igennem vedvarende indsats igennem en årrække. Disse er som udgangspunkt ikke dyre at skabe, men derimod er det kostbart at tilføje aktivet værdi og opretholde værdien. Værdien af marketingsaktiver er det kendskab til produkter og præference af produkter, der er opnået hos forbrugerne.[[208]](#footnote-208) Ifølge OECD Guidelines kan et firmanavn have den samme virkning som et varemærke, og i sådanne tilfælde kan armslængdeprincippet fordre en betaling for retten til at udnytte navnet, uanset at et datterselskab er registreret med det samme navn, [[209]](#footnote-209) dog ikke i tilfælde af passiv koncerntilknytning.[[210]](#footnote-210)

Hvad angår knowhow, kan det være både et produktions- og marketingsaktiv. Knowhow er information eller viden i form af praktiske færdigheder eller erfaringer, som assisterer eller forbedrer virksomhedens kommercielle aktivitet.[[211]](#footnote-211) Der kan således være tale om en forretningshemmelighed, en hemmelig fremstillingsmåde eller anden uafsløret information, der kan have værdi for virksomheden. I modsætning til patenter og varemærker kan knowhow ikke registreres. Der er således ingen mulighed for at beskytte den via lovgivning som ved f.eks. varemærker eller patenter.

Værdien af immaterielle produktions- og marketingsaktiver kan påvirke hinanden. Derfor kan det ofte være vanskelligt at adskille afkastet fra disse aktiver ved fremstilling og salg af varer. I en forskningsvirksomhed f.eks. vil varemærket og varenavnet være lige så vigtige komponenter som patentrettigheder i at sikre en tilstrækkelig indkomst, især fordi patenter er tidsbegrænsede. Det er jo yderst vigtigt at opbygge tillid og anerkendelse af brandet for at kunne sikre sig, at produktet fortsat vil være bæredygtigt også efter patentets udløb.[[212]](#footnote-212)

Goodwill er et aktiv, der begrebsmæssigt kan dække over flere forskellige forhold. I regnskabsmæssig henseende er goodwill den merpris i forhold til alle bogførte værdier, som en køber har været villig til at betale for virksomheden. Det skatteretlige goodwill-begreb er således den til en virksomhed knyttede kundekreds, forretningsforbindelser og lignede.[[213]](#footnote-213) Overdragelse af goodwill kan kun ske sammen med den virksomhed, den er knyttet til.[[214]](#footnote-214) Værdiansættelse af goodwill kan således kun blive relevant, når der skal ske en overdragelse af en hel virksomhed eller en del af virksomhed.[[215]](#footnote-215)

LL § 2 fastsætter ikke en særlig definition af immaterielle aktiver til brug for indkomstallokeringen efter armslængdeprincippet. I forhold til overdragelse af immaterielle aktiver, må det begrebsafgrænses efter dansk skatterets almindelige regler, idet hverken OECD Guidelines eller OECD Modeloverenskomst har retskildeværdi i denne relation.[[216]](#footnote-216) OECD har derimod kompetence til at regulere afgrænsningen af immaterielle aktiver, som bidrager til værdiskabelsen i en løbende samhandel mv. [[217]](#footnote-217)

Den centrale bestemmelse om immaterielle aktiver i dansk skatteret er AL § 40, stk. 1. og 2., hvor der sondres mellem følgende aktivtyper: 1) goodwill, 2) industrielle immaterielle rettigheder, såsom knowhow, patenter, forfatter- og kunstnerrettigheder, og rettigheder til mønster varemærke, 3) andre ophavsrettigheder, eksempelvis ret til kunstværker og litterære arbejder, samt 4) ret i henhold til en udbyttekontrakt og ret i henhold til en forpagtnings- eller lejeaftale.[[218]](#footnote-218) I dokumentationsvejledningen sondres der endvidere mellem immaterielle produktions- og markeringsaktiver.[[219]](#footnote-219) Opregningen af andre immaterielle aktiver i AL § 40 stk. er ikke udtømmende. I praksis er bl.a. eneforhandlerrettigheder, udgiverrettigheder, og retten til at indtræde kørselsaftale behandlet som immaterielle aktiver. [[220]](#footnote-220)

I forhold til afgrænsningen af immaterielle aktiver i løbende samhandel kan begrebet suppleres med virksomhedsinterne fænomener, som ikke nødvendigvis omfattes af almindelig skatteretlige immaterielretsbegreb, f.eks. en særlig kompetence.[[221]](#footnote-221)

Hvorvidt et givet fænomen er kvalificeret som immateriel aktiv, en tjenesteydelse eller lignende, har ingen betydning efter LL § 2. Det er identifikationen og værdiansættelsen, der stå i centrum.

### 7.2.3. Ejerskab til immaterielle aktiver

I relation til TP sondres der mellem juridisk og økonomisk ejerskab til immaterielle aktiver. Juridisk ejerskab svarer til det almindelige civilretlige ejerskab, hvorimod det økonomiske ejerskab er baseret på de økonomiske ressourcer og risici forbundet med at udvikle et immaterielt aktiv., dvs. den fysiske ejer vil være det selskab, der har afholdt de omkostninger, som medgået til at skabe et immaterielt aktiv. Det skatteretlige ejerskab til et immateriel aktiv vil ofte blive allokeret til kun et selskab i en koncern, men et immateriel aktiv kan også ejes af flere koncernselskaber i sameje.[[222]](#footnote-222)

OECD Modeloverenskomstens artikel 9, stk. 1 regulerer ikke det skatteretlige ejerskab til immaterielle aktiver. Dette respekteres af OECD Guidelines, hvor der ikke er fastsat regler for ejerskabet til immaterielle aktiver. I relation til overdragelse af immaterielle aktiver må det gøres efter intern skatteret,[[223]](#footnote-223) i relation til løbende samhandel må det juridiske ejerskabsbegreb lægges til grund for armslængdetesten. [[224]](#footnote-224)

Der er ikke fastsat særlige regler om ejerskabet til immaterielle aktiver i dansk skattelovgivning, derfor må den civilretlige ejendomsret til immaterielle aktiver være afgørende i skatteretlig henseende.[[225]](#footnote-225) For lov- og kontraktbestemte immaterielle aktiver, som f.eks. patenter, varemærker og design, vil ejendomsretten ofte være stiftet ved registrering og er derfor ikke svær at identificere. Det kan derimod være meget udfordrende at placere den civilretlige ejendomsret for ikke-lovbestemte immaterielle aktiver, som f.eks. goodwill og knowhow, og ikke mindst i tilfælde, hvor flere selskaber har medvirket til at skabe, vedligeholde og videreudvikle et immaterielt aktiv, men ikke har dokumenteret ejerskabet. Ifølge retspraksis tilkommer ejerskabet til goodwill det selskab, som faktisk kontrollerer og civilretligt disponerer over kundekredsen. Eksempelvis vil det skatteretlige ejerskab til goodwill tilhøre leverandøren og ikke distributøren, ifald det netop er leverandør, der besidder de fænomener, som betinger kundetiltrækningen. Dette kriterium kan formentlig også anvendes på andre immaterielle aktiver, der ikke er lov- eller kontraktbestemte.[[226]](#footnote-226)

### 7.2.4 Fælles udvikling af immaterielle aktiver

Hvis den skatteretlige ejer bærer alle omkostninger og risici forbundet med at skabe, vedligeholde og videreudvikle et immaterielt aktiv, skal afkastet allokeres til ejeren. I de tilfælde, hvor et andet selskab i koncernen medvirker til værdien af det immaterielle aktiv, skal selskabet på en eller anden måde aflønnes for denne aktivitet, eller med andre ord have en andel i det pågældende aktivets afkast. Hovedspørgsmål er her, om det selskab, der bidrager til værdien af et andet selskabs immaterielle aktiv, oppebærer et afkast for denne ydelse, som er konformt med armslængdeprincippet?

Dette diskuteres i OECD's TP Guidelines, hvor forhold vedrørende ejerskab til immaterielle aktiver har fået et særligt afsnit.[[227]](#footnote-227) OECD's Guidelines analyserer kun fælles udvikling af immaterielle marketingsaktiver, nemlig markedsføringsaktiviteter, der afholdes af et koncernselskab (distributør/salgsselskab), som ikke har civilretligt ejerskab til de pågældende varemærker eller varenavne.[[228]](#footnote-228) OECD's TP Guidelines diskuterer hvordan en sådan distributør skal aflønnes af producenten, som er den civilretlige ejer af aktivet, for de udførte markedsføringsaktiviteter. Det diskuteres også, hvorvidt disse afholdte udgifter berettiger distributøren til et økonomisk afkast af de immaterielle aktiver, hvortil distributøren har afholdt udgifter, eller om distributøren blot skal godtgøres som om denne har udført en tjenesteydelse. Ifølge OECD's Guidelines, afhænger aflønningen af parternes rettigheder og forpligtelser ifølge deres distributionsaftale. Hvis en distributør blot optræder i agentform, der får sine markedsføringsudgifter løbende refunderet, anses producenten for at bære den økonomiske byrde og risiko ved markedsudviklingen, og derfor har distributør kun krav på et normalt markedsafkast for markedsføringsaktiviteten.[[229]](#footnote-229) Den merindtjening, som distributøren vil opnå som følge af dennes markedsføringsaktiviteter, f.eks. i form af øgede markedsandele, vil således være "tilstrækkelig" betaling.

Afholder distributør egne markedsføringsudgifter, flyttes den økonomiske risiko fra producent til distributør, og i så fald afhænger det af kontraktvilkår, hvordan aflønningen af distributøren vil ske.[[230]](#footnote-230) Distributøren kan bl.a. få en langvarig eneforhandlingsret, eller aflønnes på grundlag af et normalt markedsafkast. I de situationer, hvor distributør afholder ekstraordinært store markedsføringsudgifter, som en uafhængig distributør med tilsvarende rettigheder ikke ville påtage sig, kan en distributør, ifølge OECD Guidelines, have krav på et yderligere afkast f.eks. i form af reduktion af varepriser eller licensafgifter fra ejeren af varemærket.[[231]](#footnote-231) I disse tilfælde vil en distributør blive løbende kompenseret for de ekstraordinære udgifter, og den "normale" aflønning af distributøren kan derfor også fastsættes på grundlag af normalt markedsafkast.

I LL § 2 og den øvrige danske skattelovgivning, er der ikke fastsat særlige regler om fælles udvikling af immaterielle aktiver. I relation til overdragelse af immaterielle aktiver, skal afkastet ifølge dansk skatteret allokeres til den civilretlige ejer, uanset at et koncernforbundet selskab har assisteret med udviklingen. I TfS2003,363V blev det stadfæstet, at et dansk produktionsselskab og ikke dets tyske søsterselskab var den rette indkomstmodtager af en betaling fra tredjemand for goodwill, uanset at det tyske selskab havde bidraget til udviklingen.

I relation til løbende samhandel må der efter LL § 2 og i overensstemmelse med OECD Guidelines - også lægges vægt på den civilretlige ejendomsret. Dvs., hvis distributør har båret omkostninger og risici ved markedsudviklingen, må der tages højde herfor ved armslængdetesten.

Det, at distributøren afholder markedsføringsomkostninger, betyder dog ikke i sig selv, at der ikke er grundlag for betaling af licensafgift for brugsretten til et varemærke. Dette følger af TfS2002,825 LSR, hvor skattemyndighederne havde nægtet en dansk filial fradragsret for en forhøjelse af licensafgiften for brugsretten til en udenlandsk selskabs varemærkerettigheder i Danmark, begrundet bl.a. med at filialen i det daglige arbejde bidrog til at opretholde og forbedre varemærkets kommercielle værdi, hvorved der ikke var behøv for nogen særlig markedsføringsindsats fra det udenlandske selskabs side. Landskatteretten har tilsidesat skattemyndighedernes afgørelse, da den ikke mente at fradragsretten alene kunne afgøres ud fra en sammenligning af indholdet af de skiftende licensaftaler.

I dokumentationsvejledningen tilkommer afkastet af et strategisk tiltag, f.eks. markedsføring eller forskning og udvikling, den part, som har båret risikoen ved at afholde udgifterne.[[232]](#footnote-232) Hvis flere parter har bidraget til den forøgede værdi, skal afkastet fordeles forholdsmæssigt mellem parterne. Herved overses betydningen af den civilretlige ejendomsret for indkomstallokeringen i markedstransaktioner. I OECD Guidelines findes der ikke støtte for fuldt ud at allokere afkastet af et strategisk tiltag til distributøren. Tværtimod, udløser ekstraordinært store markedsføringsudgifter alene et afkast til distributøren på et kostplus basis.

I dokumentationsvejledningen tages der ikke højde for allokeringen af et overnormalt afkast mellem effekten af en distributørs strategiske tiltag og andre aktiviteter, herunder værdien af de underliggende immaterielle aktiver. Det kan være svært at afgøre, om det overnormale afkast skyldes af markedsføringsindsatserne eller varemærkede produkters særlige egenskaber og høj kvalitet. I OECD Guidelines fremhæves dette derimod som en væsentlig problemstilling. [[233]](#footnote-233) Sammenfattende må det konstateres, at analysen af strategiske tiltag i dokumentationsvejledningen strider mod OECD Guidelines og LL § 2. [[234]](#footnote-234)

### 7.2.5. Værdiansættelse af immaterielle aktiver

#### 7.2.5.1. Armslængdeprincippet

Værdiansættelse af immaterielle aktiver skal som udgangspunkt ske efter de samme principper, der gælder for varer og tjenesteydelser, dvs. de principper, der findes i Kapitler 1-3 i OECD's TP Guidelines. I praksis kan anvendelse af armslængdeprincippet for immaterielle aktiver volde flere problemer, pga. immaterielle aktivers særlige karakter. Dette skyldes bl.a., at det sker yderst sjældent, at overdragelse af identiske immaterielle aktiver mellem uafhængige parter finder sted, og at der er problematisk at finde en helt sammenlignelig referencetransaktion. Det sidste skyldes, at de koncernforbundne selskaber ofte indgår transaktioner, som de uafhængige virksomheder ikke nødvendigvist ville indgå.[[235]](#footnote-235) Eksempelvist vil et selskab i en uafhængig transaktion næppe være parat til at sælge et immaterielt aktiv til en fast pris, hvis aktivet lover store fremtidsindtægter. I koncernintern handel vil dette ikke være så aktuelt, idet aktivet stadig er i koncernens hænder.

OECD's Guidelines indeholder ikke særlige armslængderegler om værdiansættelsen af immaterielle aktiver, men det fremhæves, at værdiansættelsen skal ske ud fra begge parters realistiske alternativ. Det betyder, at der skal tages stilling til følgende: 1) hvilken pris ville det sælgende selskab få for det pågældende aktiv på frit marked[[236]](#footnote-236), 2) den forventede værdi for køberen, og eventuelt 3) de omkostninger, som sælgeren har afholdt for at skabe det pågældende aktiv. [[237]](#footnote-237)

Immaterielle aktiver overføres i de fleste situationer mellem selskaber ved et salg eller en licensaftale. Immaterielle aktiver kan også overføres gennem en indregning i priserne. Et koncernforbundet selskab kan f.eks. sælge en vare til andet koncernselskab og dermed overføre knowhow om produktionsprocessen. I dette tilfælde kan prisen for varen allerede inkludere en betaling for knowhow eller der kan fastsættes en særskilt betaling for knowhow. Overførsel af knowhow til et koncernforbundet selskab kan også ske ved at medarbejderne overflyttes til selskabet med knowhow med henblik på at lære denne at kende.

I LL § 2 eller den øvrige danske lovgivning er der ikke fastsat særlige regler armslængderegler om immaterielle aktiver. Dokumentationsvejledningen indeholder heller ikke særlige regler herom, men nævner blot, at der skal tages stilling til hvilke typer rettigheder der overdrages, kontraktens løbetid, rettighedernes beskyttelse, de forventede fordeler for brugeren og om der er tale om overdragelse til eje eller brug.

I TfS2006,634Ø var det mellem to danske selskaber aftalt, at licensetager skulle betale 6 pct. af sin samlede omsætning, som også inkluderede salg af varer med andre varemærker, for brugsretten til varemærkerettigheder. Beløbsstørrelsen jf. syns- og skønserklæring var ikke usædvanlig. Landskatteretten nægtede selskabet fradrag for betalingen med den begrundelse, at beregningen skete uafhængigt af omsætningen med det pågældende produktsortiment. Landsretten fandt derimod, at aftalen var forretningsbegrundet og indgået på markedsvilkår. Retten lagde således vægten på syns- og skønserklæringen og nye oplysninger fra skønsmanden, hvorefter betaling af licensafgift beregnet ud fra en samlet omsætning var sædvanlig. På baggrund heraf indgik parterne forlig, hvorefter selskabet fik fradrag for licensbetalingerne.

#### 7.2.5.2 Valg af armslængdemetode.

I OECD's Guidelines er der ikke fastsat særlige metoder til brug for værdiansættelsen af immaterielle aktiver. Ingen af de almindelige metoder anses således for at være uanvendelige. CUP er den mest foretrukne metode, men der findes ofte ikke i praksis et tilstrækkelig sammenligningsgrundlag for denne type af aktiver pga. disses unikke karakter. CUP kan dog være meget anvendelig, hvor et koncernselskab har indgået en licensaftale om overdragelse af de samme immaterielle rettigheder både med et andet koncernselskab og med en uafhængig part og omstændighederne af transaktionerne er tilstrækkeligt sammenlignelige. [[238]](#footnote-238)

RPM vil kun sjældent være anvendelig i praksis, idet immaterielle aktiver sjældent erhverves med henblik på videreoverdragelse. Det kunne dog være relevant at bruge RPM i tilfælde af sublicensaftaler vedr. immaterielle rettigheder, hvor et selskab reelt "videresælger" immaterielle rettigheder til en uafhængig part.[[239]](#footnote-239) Bruttoavancen i dette tilfælde vil afhænge af de udførte funktioner og de risici, selskaber har påtaget sig i den pågældende transaktion. RPM kan også anvendes ved videresalg af varer med et højt indhold af immaterielle aktiver.

Hvad angår CP, kan denne metode jf. OECD Guidelines normalt ikke anvendes, da udviklingsomkostningerne ikke nødvendigvis afspejler armslængdeværdien af det immaterielle aktiv.[[240]](#footnote-240) Metoden kan dog bruges i de tilfælde, hvor et selskab har købt et immaterielt aktiv fra en uafhængig part og kort tid efter videresælger det til et koncernselskab.[[241]](#footnote-241)

TNMM nævnes ikke udtrykkeligt af OECD's Guidelines som en metode, der kan anvendes i forbindelse med prisfastsættelsen af immaterielle aktiver. I forhold til anvendelse af særlig værdifulde eller unikke aktiver, som anvendes som led i transaktionen, kan der alligevel overvejes at foretage værdiansættelse efter TNMM, hvis kun den ene part anvender sådanne aktiver[[242]](#footnote-242)

PSM kan også være relevant, typisk som en sidste udvej. Denne metode kan jf. OECD's Guidelines bruges, når begge parter i den kontrollerede transaktion ejer værdifulde immaterielle aktiver, da det i et sådant tilfælde vil være meget svært at finde sammenlignelige referencetransaktioner, hvilket gør anvendelse af de andre armslængdemetoder umuligt.[[243]](#footnote-243)

OECD's Guidelines anerkender også brug af de andre metoder end dem, der er beskrevet i retningslinjerne.[[244]](#footnote-244) Der nævnes således at en værdiansættelse efter omstændighederne kan foretages efter indkomstmetoden, som udtrykker den værdi, som ejeren af aktivet "sparer" ved at eje aktivet frem for at skulle indgå en licensaftale for at få adgang til aktivet. [[245]](#footnote-245)

Hvis værdien af et immaterielt aktiv er meget usikker på transaktionstidspunkt, vil der være vanskelligt at fastsætte en armslængdepris. I denne situation foreslår OECD's Guidelines, at man prøver at indrette sig på den måde, som uafhængige parter ville have gjort for at tage høje for usikkerheden.[[246]](#footnote-246) Selskaberne kan fastsætte prisen på grundlag af et skøn over den forventede nytteværdi af det pågældende immaterielle aktiv.[[247]](#footnote-247) En anden mulighed vil være at indgå kortvarige aftale, sådan at prisen løbende kan tilpasses de gældende markedsforhold. Der kan også indsættes en prisreguleringsklausul eller en klausul om genforhandlingsret, hvis fundamentale forudsætninger for aftalen brister.[[248]](#footnote-248)

I LL § 2 og den øvrige danske lovgivning er der ikke fastsat særlige regler vedrørende værdiansættelse af immaterielle aktiver. Dokumentationsvejledningen og Værdiansættelsesvejledningen indeholder heller ikke særlige regler herom. Indkomstmetoden er accepteret i dansk skatteret som en metode for værdiansættelse af immaterielle aktiver.[[249]](#footnote-249)

I forhold til goodwill har danske skattemyndigheder udarbejdet en vejledende anvisning til beregning af dennes handelsværdi.[[250]](#footnote-250) Anvisningen er offentliggjort i den såkaldte Goodwillcirkulæret.[[251]](#footnote-251) Anvisningen kan anvendes, hvor der ikke foreligger branchekutyme eller andre holdepunkter[[252]](#footnote-252) for handelsværdien af goodwill. Beregningsmodel tager sit udgangspunkt i virksomheds regnskabsmæssige resultat før skat de seneste 3 regnskabsår. Det betyder, at der ved beregningen udelukkende anvendes historiske resultater, dvs. at modellen kun vil indikere markedsværdi, hvis virksomheden vil fortsætte med at have samme vækst og afkast, som den historisk har haft, og at der ikke skabes væsentlige immaterielle aktiver, såsom varemærker, patenter, knowhow mm. I praksis vil modellen som udgangspunkt være egnet til mindre erhvervsdrivende virksomheder med et relativt stabilt indtjeningsniveau og meget begrænsede immaterielle aktiver[[253]](#footnote-253), mens større virksomheder og finansielle virksomheder med brug af denne beregningsmodel ofte ikke vil opnå resultater, der afspejler den reelle markedsværdi.[[254]](#footnote-254)

Grundet en række udfordringer ved anvendelse af beregningsmodellen efter Goodwillcirkuleret, samt at modellen kun kan anvendes ved beregning af goodwill, har SKAT i 2009 offentliggjort en ny værdiansættelsesvejledning,[[255]](#footnote-255) som indeholder flere værdiansættelsesmetoder og retningslinjer for værdiansættelse af goodwill og andre immaterielle rettigheder ved koncerninterne overdragelser. Disse kan bruges i de situationer, hvor goodwillcirkulærets beregningsmodel ikke er anvendelig.

Helt grundlæggende skelner Værdiansættelsesvejledningen mellem tre forskellige værdiansættelsestilgange: 1) en indkomstbaseret værdiansættelse, 2) en markedsbaseret værdiansættelse og 3) en omkostningsbaseret værdiansættelse.[[256]](#footnote-256) Alle metoder er som udgangspunkt konforme med de af OECD anerkendte metoder.

Den indkomstbaserede metode går ud på at aktivets værdi er lig med nutidsværdien af de fremtidige pengestrømme, der kan henføres til aktivet, dvs. hvad ejeren af aktivet "sparer" ved at eje aktivet frem for at betale for ret til at bruge det pågældende aktiv.[[257]](#footnote-257) Den markedsbaserede metode svarer i princippet til CUP. Den omkostningsbaserede metode svarer i princippet til CPM. Vejledningen fremhæver dog, at de omkostningsbaserede metoder er mere anvendelige ved værdiansættelse af almindelige aktiver end ved værdiansættelse af unikke immaterielle rettigheder.[[258]](#footnote-258)

## 7.3. Omkostningsfordelingsaftaler

### 7.3.1. Indledning

En omkostningsfordelingsaftale er en aftale mellem to eller flere koncernforbundne selskaber, hvor deltagerne for fælles regning og risiko udfører en aktivitet, og hvor omkostningerne og risici fordeles mellem de deltagende virksomheder i forhold til den fordel, hver deltager forventer at opnå ved aktiviteten. Hvert deltagende selskabs rettigheder til udnyttelse af resultatet af samarbejdet fordeles således også i en omkostningsfordelingsaftale. Omkostningsfordelingsaftaler kan anvendes f.eks. som en retlig ramme for forskningsprojekter, hvor flere koncernselskaber opnår ret til at udnytte de fremtidige immaterielle aktiver. Sådanne aftaler kan også sagtens forekomme blandt uafhængige selskaber. Separate produktionsselskaber indenfor samme koncern kan f.eks. også bruge en omkostningsfordelingsaftale til i fællesskab at købe immaterielle aktiver fra tredjepart. OECD Guidelines nævner også etablering af stabsfunktioner for selskaberne i koncernen og serviceydelser, som f.eks. HR, finans, jura og it mv., som anvendelsesområde for omkostningsfordelingsaftaler.[[259]](#footnote-259) Den forretningsmæssige fordel ved at deltage i en omkostningsfordelingsaftale kan være, at risici deles mellem flere parter, og at der sikres adgang til flere og bedre ressourcer, samt at der kan spares omkostninger på udførelse af projektet.

OECD Guidelines fastsætter følgende materielle krav til en omkostningsfordelingsaftale: 1) de enkelte deltageres bidrag skal modsvare deltagernes andel af de forventede samlede fordele af ordningen, 2) deltagerne skal opnå en økonomisk ejendomsret til hver især at udnytte deres interesse i resultaterne uden betaling herfor.[[260]](#footnote-260)

Alle deltagerne i en omkostningsfordelingsaftale kan, hvis det er aftalt udtrykkeligt, have en juridisk medejendomsret til resultaterne af samarbejdet, men ejendomsretten kan også tilkomme en enkel deltager. I begge tilfælde har alle deltagere en økonomisk ejendomsret til resultaterne, så de kan udnyttes uden betaling af royalties. Ønsker en deltager at udnytte aktivet i videre omfang, end aftalt, må der normalt foretages en armslængdebetaling til de deltagere, hvis rettigheder herved indskrænkes.

Kapitel 8 i OECD Guidelines beskriver omkostningsfordelingsaftaler, men lader en række spørgsmål stå åbne, særligt det vigtige spørgsmål om værdiansættelse. I Dokumentationsvejledningen fra 2006 er omkostningsfordelingsaftaler imidlertid behandlet ret detaljeret og præcist.[[261]](#footnote-261)

### 7.3.2. Deltagerne

For at kunne deltage i en omkostningsfordelingsaftale skal et selskab have en rimelig begrundet forventning om at opnå en nytteværdi af sin deltagelse.[[262]](#footnote-262) Resultaterne af samarbejdet skal anvendes af hver enkel deltager selv og ikke i fællesskab og derfor skal hver enkelt deltager tildeles en økonomisk ejendomsret til aktivet, rettigheden eller serviceydelsen. I OECD Guidelines er der ikke fastsat krav om, at deltagerne skal udøve aktiv erhvervsvirksomhed, eller at resultaterne skal udnyttes på en bestemt måde. Et selskab kan således være en deltager, uanset at det ikke har andre aktiviteter, og det bagefter vil udnytte resultaterne gennem licensaftaler med andre selskaber. *[[263]](#footnote-263)* Hvordan parterne faktisk realiserer de forventede resultater, er ikke afgørende for at blive anerkendt som deltager, dvs. en omkostningsaftale vil anerkendes, selv om arrangementet ikke er en succes og medfører underskud for en eller flere deltagere, men koncernen må ikke fortsætte en tabsgivende aktivitet længere, end hvad uafhængige parter ville have gjort. [[264]](#footnote-264)

Hvis et selskab, der deltager i den fælles aktivitet uden at bære nogen del af risikoen ved aktiviteten, opnår fordel alene som følge af deltagelsen, og ikke vil udnytte resultaterne, kan det ikke blive kvalificeret som deltager og skal i så fald modtage en armslængdebetaling for at udføre aktiviteten.[[265]](#footnote-265) Som eksempel herpå kan nævnes et selskab, der er oprettet for at udføre kontraktforskning for en koncerns produktionsselskaber. I dette tilfælde skal forskningsselskabet modtage en armslængdebetaling for at udføre aktiviteten, medens rettighederne til resultaterne skal tilkomme produktionsselskaberne eller koncernens moderselskab, alt afhængig hvem der bærer omkostninger og risikoen. For at fastlægge de forventede fordele for hver enkelt deltager i en omkostningsfordelingsaftale er der nødvendigt at udarbejde et budget for de forventede fordele på grundlag af de oplysninger, der er til rådighed på tidspunkt for indgåelse af omkostningsfordelingsaftalen.

### 7.3.3. Omkostningsbidrag.

Som følge af almindelig armslængdeprincip, skal omkostningsfordelingsaftalens vilkår svare til dem, der ville være aftalt mellem uafhængige parter.[[266]](#footnote-266) I en omkostningsfordelingsaftale skal alle deltagerne være med til at dække omkostningerne ved den fælles aktivitet. Bidragene kan ske ved indskud af penge, indskud af aktiver eller levering af tjenesteydelser til fællesskabet og fastlægges på baggrund af forholdsmæssig fordeling af de forventede fordele. Når et antal virksomheder f.eks. går sammen om at udvikle et produkt, som skal sælges på de geografiske områder, hvor de deltagende selskaber har deres markeder, vil deltagernes indskud/løbende bidrag blive fastsat efter den enkelte virksomhedens forventede merindtjening. Alle typer bidrag skal tages i betragtning, herunder også omkostninger til løn, råstof og husleje. I tilfælde, hvor et aktiv anvendes både i omkostningsfordelingsaftale og i deltagerens eget selskab, skal bidraget proportionelt fordeles mellem disse.[[267]](#footnote-267)

Ved langfristede omkostningsfordelingsaftaler, som f.eks. større udviklingsopgaver, kan der på tidspunktet af aftalens indgåelse være stor usikkerhed om de fremtidige samlede fordele og fordelingen heraf. Derfor vil det være nødvendigt med løbende evaluering og justering af deltagernes bidrag i forhold til eventuelle ændringer i andelen af den forventede andel af nytteværdien.

Ifølge OECD Guidelines skal omkostningsbidrag værdiansættes efter de almindelige armslængderegler og metoder og der må foretages en konkret vurdering i hver enkel sag.[[268]](#footnote-268) OECD Guidelines peger på væsentlige forhold, som skal inddrages ved armslængdeprøven: 1) at omkostningsfordelingsaftalen udføres for fælles regning og risiko, 2) at omkostningsbidrag adskiller sig fra de andre transaktioner ved, at afkastet helt eller delvist forventes at bestå i fordelen ved at sammenlægge ressourcer og færdigheder. [[269]](#footnote-269)

OECD-landene har ikke kunnet blive enige om værdiansættelsesprincipperne. Derfor lader OECD Guidelines det stå åbent, om omkostningsbidraget skal opgøres til kost- eller markedspris, og lægger således op til, at der må foretages en konkret vurdering i hvert tilfælde.[[270]](#footnote-270) Den manglende konsensus indebærer, at skattemyndighederne i mange lande vil have mulighed for at bestride omkostningsfordelingsaftaler ved at stille spørgsmål ved værdiansættelsen., f.eks. i de tilfælde, hvor de immaterielle rettigheder har skabt større værdier, end den forventede nytteværdi for deltageren, mens andre deltagere har haft mindre succes i udnyttelsen af tilvejebragte immaterielle rettigheder.

I dansk ret er der ingen tvivl om, at deltagernes indskud/ løbende bidrag skal værdiansættes til markedspris.[[271]](#footnote-271) Ifølge Dokumentationsvejledningen kan bogførte værdier kun anvendes, såfremt de er udtryk for markedsværdien. Men herefter indeholder vejledningen en tilføjelse, at hvis alle deltagerne i en omkostningsfordelingsaftale bidrager med sammenlignelige (rutineservice)ydelser, kan det ikke udelukkes, at det vil være muligt at anvende kostprisved værdiansættelsen. Ifølge Jens Wittendorff kan den pågældende passus i vejledningen ikke tillægges retskildeværdi i relation til LL § 2*: " Ifølge OECD Guidelines må det konkret afgøres, om armslængdeprincippet tilsiger kost- eller markedspriser. Dokumentationsvejledningen må følgelig anses for at være i strid med armslængdeprincippet, som fastsat i OECD Guidelines, når det generelt antages, at der skal anvendes markedspriser, bortset fra tilfælde, hvor deltagerne foretager sammenlignelige bidrag til CCA. På baggrund heraf kan den pågældende passus i vejledningen ikke tillægges retskildeværdi i relation til LL § 2."[[272]](#footnote-272)*

### 7.3.4. Ændring i deltagelsen

Ifølge OECD Guidelines skal der ved ind- og udtræden af en omkostningsfordelingsaftale fastsættes en armslængdebetaling for overdragelse af andele i resultaterne af aftalen. [[273]](#footnote-273)

Hvor en virksomhed træder ind i en eksisterende omkostningsfordelingsaftale, skal en buy-in betaling fastsættes, dvs. den betaling, som den nye deltager betaler til eksisterende deltagere for at opnå ret til andel i de allerede opnåede resultater. Værdiansættelsen skal ske efter de generelle armslængderegler og -metoder. Herudover skal den nye deltagers løbende bidrag fastsættes for at få andel i de kommende resultater i omkostningsfordelingsaftalen. Ifølge OECD Guidelines kan det forekomme, at armslængdeværdien af en andel er nul.[[274]](#footnote-274) Det kan f.eks. være tilfældet, hvis en omkostningsfordelingsaftale alene vedrører levering af koncernspecifikke serviceydelser (uden at der f.eks. skabes værdi i form af knowhow). I dette tilfælde skal der alene tages stilling til løbende bidrag.

Den udtrædende virksomhed skal godskrives den såkaldte buy-out-værdi, svarende til ændringen i de resterende deltagernes forventede samlede fordel, men selvfølgelig kun hvis den samlede fordel forøges. I OECD Guidelines betones det endvidere, at værdiansættelsen ved udtræden af en omkostningsfordelingsaftale skal ske ud fra alle deltagernes synsvinkel. Dette kan i bestemte tilfælde medføre, at der ikke skal betales kompensation til den udtrædende deltager. Buy-out armslængdeværdien kan f.eks. være nul ved udtrædelse fra en omkostningsaftale, der kun vedrører levering af tjenesteydelser. [[275]](#footnote-275)

I tilfælde af, at en omkostningsaftale bliver afbrudt, må hver deltager modtage en forholdsmæssig andel af de opnåede værdier på tidspunkt for afbrydelsen. Hvis en eller flere deltagere i denne forbindelse ønsker at overdrage deres andele af de opnåede værdier til de øvrige medlemmer, må de kompenseres på armslængdevilkår.[[276]](#footnote-276)

# 8. Dokumentationspligt

## 8.1. Indledning

Det er direkte fastslået i SKL § 3B, at der skal udarbejdes TP-dokumentation. Dokumentationskravet har til formål at give skattemyndighederne mulighed for at vurdere, om der faktisk handles på armslængdevilkår. Hvis ikke en virksomhed har udarbejdet tilstrækkelig dokumentation, kan skattemyndighederne efter loven skønsmæssigt fastsætte afregningspriserne. Og omvendt har skattemyndighederne bevisbyrden, hvis virksomheden har udarbejdet en rimelig, reel og relevant dokumentation. Dokumentationsvejledningen er bygget op over fem trin, som virksomheder kan anvende til at prisfastsætte armslængdepriser og dokumentere disse, men det er ikke noget krav, at denne fremgangsmåde følges. Det er virksomheden selv, der bedst kan vurdere, hvilke oplysninger som er nødvendige for, at skattemyndighederne kan vurdere, om armslængdeprincippet er overholdt. Det skal dog haves for øje, at skattemyndighederne ikke kender virksomheden eller dens kontrollerede transaktioner, og derfor er det vigtigt at få alle væsentlige faktorer beskrevet.

Da de fleste lande også har regler om TP og dokumentationspligt, bliver det mere og mere normalt, særligt i EU-lande, at "genbrug" af TP-dokumentation fra de andre lande accepteres fra myndighedernes side. Dokumentationspligten består af to led: for det første skal virksomhederne beskrive, hvordan priserne er fastsat på de varer eller ydelser, som overdrages mellem koncernforbundne parter, og for det andet skal skattemyndighederne ud fra denne beskrivelse kunne vurdere, om afregningspriserne er fastsat på markedsvilkår.[[277]](#footnote-277) De mere specifikke krav til de oplysninger, som skal medtages i en TP-dokumentation findes i den såkaldte Dokumentationsbekendtgørelse[[278]](#footnote-278) og yderligere har SKAT i februar 2006 udsendt en detaljeret vejledning om, hvordan TP-dokumentation skal udarbejdes, også kaldet Dokumentationsvejledningen.[[279]](#footnote-279) Kraverne til dokumentationen afhænger af omfanget og kompleksiteten af selve virksomheden og de kontrollerede transaktioner. For mindre virksomheder gælder der som hovedregel en undtagelse af dokumentationspligten.[[280]](#footnote-280)

Kredsen af dokumentationspligtige, kravene til dokumentationsmaterialet, samt konsekvenserne af manglende opfyldelse af dokumentationspligten vil blive gennemgået i de næste afsnitter.

## 8.2. Kredsen af dokumentationspligtige

Kredsen af dokumentationspligtige er defineret i SKL § 3B stk.1.[[281]](#footnote-281) Som udgangspunkt skal alle skattepligtige, som er omfattet af SKL § 3B stk. 1, udarbejde dokumentation for samtlige kontrollerede transaktioner, som ikke kan anses for uvæsentlige. Der er dog i SKL § 3B stk. 6 indsat flere begrænsninger og undtagelser vedrørende dokumentationspligten. Disse vil blive gennemgået i de næste afsnit.

## 8.3. Begrænset dokumentationspligt

SKL § 3B begrænser dokumentationspligten for mindre virksomheder sig til at omfatte visse kontrollerede transaktioner. De størrelsesgrænser, som er afgørende om virksomheden falder under undtagelse eller ej, er defineret i SKL § 3B stk. 6 og stk. 7.

### 8.3.1. Mindre virksomheder.

Ved mindre virksomheder jf. SKL § 3B stk. 7 forstås virksomheder, der alene eller sammen med koncernforbundne virksomheder har under 250 ansatte, og enten har en årlig samlet balance på under 125 mio. kr. eller en årlig omsætning på under 250 mio. kr. Antal ansatte skal opgøres som antal af heltidsbeskæftigede i løbet af indkomståret plus de relevante brøkdele for at deltidsbeskæftige og dem, der ikke har arbejdet hele året. Balance- og omsætningstal skal tages fra officielle regnskaber, opgjort i overensstemmelse med regnskabslovgivning i Danmark og øvrige involverede lande, der anvender anerkendte internationale regnskabsstandarder. Omsætningstal skal være en nettoomsætning, dvs. virksomhedens omsætning fra ordinære aktiviteter fratrukket prisnedslag, merværdiafgift og andet skat, der direkte forbundet med salgsbeløbet.

Jf. SKL § 3 B stk. 7 skal opgørelsen af størrelsesgrænserne ske på konsolideret basis, dvs. at tallene fra de juridiske personer, der ved regnskabsårets slutning er koncernforbundet med den skattepligtige, skal medregnes. Definition på koncernforbundne juridiske personer følger definition i KGL § 4, stk.2, hvorefter der forstås juridiske personer hvor samme aktionærkreds direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af kapitalen eller råder over mere end 50 pct. af stemmerne. Det skal også bemærkes, at koncerninterne mellemværender og indbyrdes kapitalandele ikke skal medregnes ved den konsoliderede balance, ligesom den interne omsætning skal holdes ude af den konsoliderede omsætning.

### 8.3.2. Den begrænsede dokumentation

De selskaber, der opfylder kravene for at betegnes som mindre virksomhed, er alene dokumentationspligtige for kontrollerede transaktioner med:

1. fysiske og juridiske personer, der er hjemmehørende i en fremmed star, som ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark og som samtidig ikke er medlem af EU eller EØS

2. driftsleder, der er beliggende i en fremmed stat, som ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark og som samtidig ikke er medlem af EU eller EØS

3. fast driftssted, der er beliggende i Danmark, forudsat at den skattepligtige er hjemmehørende i en fremmed stat, der ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, og som samtidig ikke er medlem af EU eller EØS.[[282]](#footnote-282)

## 8.4. Uvæsentlige transaktioner

Den skattepligtige skal ikke udarbejde skriftlig dokumentation for de transaktioner, der i omfang og hyppighed kan anses for uvæsentlige[[283]](#footnote-283) Hvilke transaktioner, der kan betragtes som uvæsentlige, svarer Dokumentationsbekendtgørelsens § 3 stk.2 på og yderligere er begrebet præciseret i Dokumentationsvejledningens pkt. 4.4. Uvæsentlige transaktioner er således de enkeltstående transaktioner af et beskedent økonomisk omfang, hvor begge betingelser opfyldes. En transaktion kan godt være gennemført mere end en enkelt gang, blot der ikke er tale om løbende samhandelsforhold, men kun om et begrænset antal tilfælde. Med hensyn til kravet om tilstrækkeligt beskedent økonomisk omfang, vil dette altid bero på en konkret vurdering. Anvendelsesområdet er dog primært tiltænkt transaktioner, som ikke er omfattet af skattepligtiges egentlige erhverv. Som eksempel på dette nævner Dokumentationsvejledningen kortvarigt udlån af en medarbejder til en forbunden virksomhed, bespisning hos en forbunden virksomhed i forbindelse med kurser, delte omkostninger ved fælles arrangementer m.v. Transaktioner, der vedrører virksomhedens primær drift, kan i sjældne undtagelsestilfælde også anses som en uvæsentlig transaktion.

For så vidt angår transaktioner vedrørende immaterielle aktiver, må disse transaktioner som udgangspunkt ikke betragtes som uvæsentlige, idet værdien af immaterielle aktiver ofte vil være usikker og af denne grund vil det være vanskelligt at afgøre, om transaktionen kan betragtes som uvæsentlig eller ej.

Endelig skal der bemærkes, at ved afgørelsen, om en transaktion kan betragtes som uvæsentlig, har størrelsen af koncernen, hvori den pågældende transaktion indgår, ikke stor betydning, idet vurderingen jf. Dokumentationsvejledningen principielt skal foretages absolut. [[284]](#footnote-284)

## 8.5. Konsekvenser af manglende opfyldelse af dokumentationspligten

### 8.5.1. Bøde

Angiver den skattepligtige urigtige eller vildledende oplysninger med hensyn til at kunne bruge lempelige dokumentationsregler i SKL § 3B, stk. 6, risikerer man at få en bødestraf, hvis oplysningerne er afgivet med fortsæt eller grov uagtsomhed. Der er endvidere bødestraf for manglende udarbejdelse af dokumentation, hvis der foreligger fortsæt eller groft uagtsomhed.[[285]](#footnote-285) Bødestraf kan komme på tale, hvis der slet ikke foreligger nogen dokumentation eller at den dokumentation, som foreligger, er så mangelfuld, at der reelt ikke er tale om en egentlig dokumentation - eksempelvis hvis et eller flere af de grundlæggende komponenter af TP-dokumentationen mangler, såsom beskrivelse af kontrollerede transaktioner, funktionsanalyse, valg af TP-metode eller sammenligningsanalyse.

Bødestraf for manglende opfyldelse af dokumentationspligten forventes at udgøre 200 pct. af omkostningsbesparelsen ved ikke at have udarbejdet dokumentation. Hvis skatteyderen efterfølgende retter op herpå - den manglende dokumentation udarbejdes i den fornødne kvalitet - nedsættes bøden til 100 pct. af de sparede omkostninger. I tilfælde af TP-korrektion, som følge af manglende dokumentation, vil skatteyderen endvidere blive pålagt en bøde på 10 pct. af indkomstforhøjelsen. Skat er bemyndiget til at behandle bødesager administrativt, mens fastlæggelse af en bødepraksis i forbindelse med nye regler, der udvider det strafbare område, skal ske ved domstolene. [[286]](#footnote-286)

### 8.5.2. Skønsmæssig værdiansættelse

En anden følge af manglede opfyldelse af dokumentationspligten er, at SKAT med hjemmel i SKL § 3 B, stk. 8 kan fastsætte den skattepligtige indkomst skønsmæssigt.[[287]](#footnote-287) Det faktum at dokumentationen ikke er udfærdiget eller manglefuld, fører dog ikke i sig selv til SKAT på forhånd formoder, at transaktionerne ikke er foretaget på armslængdevilkår. SKAT skal i alle tilfælde, før en eventuel korrektion foretages, rette henvendelse til den skattepligtige med henblik på at fremskaffe den nødvendige dokumentation, idet en korrektion af den skattepligtige indkomst skal være begrundet. SKAT 's vurdering af, om armslængdeprincippet er overholdt, samt hvorvidt den udfærdigede dokumentation er tilstrækkelig grundlag for vurderingen, skal ske i overensstemmelse med OECD Guidelines.[[288]](#footnote-288)

## 8.6 Dokumentationsmaterialet

En TP-dokumentation skal kunne danne grundlag for skattemyndighedernes vurdering af, om hvorvidt priser og vilkår i de kontrollerede transaktioner er fastsat i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Krav til indhold af TP-dokumentationsmaterialet er beskrevet i Dokumentationsvejledningen § 4-8. Dokumentationsvejledningen følger syv trin:

1. beskrivelse af koncern

2. beskrivelse af kontrollerede transaktioner

3. funktions- og risikoanalyse

4. beskrivelse af økonomiske forhold

5. sammenligningsanalyse

6. valg af prisfastsættelsesmetode

7. skriftlige aftaler.

Først beskriver man altså de faktorer, der er relevante for at kunne sammenligne de kontrollerede transaktioner med referencetransaktioner. Derefter søges det at finde så sammenlignelige transaktioner som muligt mhp. herved at kunne fastsætte markedspriserne på de kontrollerede transaktioner. Skriftlige aftaler understøtter de priser og vilkår, de koncernforbundne virksomheder handler til. Det er dog ikke alle punkter, der er lige relevante for alle virksomheder, og hvis en virksomhed f.eks. ikke har indgået en omkostningsaftale, skal dette selvfølgelig ikke beskrives. Det vigtigste er, at alle de oplysninger, der har betydning for vurderingen, er medtaget i dokumentationen.

Nedenfor vises der en skematisk oversigt over kravene til indhold af dokumentationsmaterialet. Et eksempel på en TP-dokumentation er vist i bilag 1.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Lovgrundlag  Bek.nr.42 af 24/1 2006  (Dokumentationsbekendtgørelse) | Krav til indhold af dokumentation |
| 1 | Beskrivelse af koncernen | § 4 stk.2, nr.1 | * Dokumentation skal indeholde **beskrivelse af hele koncernen** og ikke kun de virksomheder, der er involveret i de kontrollerede transaktioner og der skal angives **den geografiske placering for hvert selskab.** * Som udgangspunkt skal der udarbejdes etkoncerndiagram |
|  |  | § 4 stk. 2, nr. 2 | * Der bør beskrives, hvad koncern generelt og de enkelte virksomheder beskæftiger sig med, hvilke produkter der handles, hvilke markedsstrategier der følges, konkurrencen på markedet osv. Organisationsstrukturen skal udelukkende medvirke til at give et samlet overblik over koncernen. |
| § 4 stk. 2 nr. 3 | * Der bør beskrives **økonomiske resultater for de seneste 3 år** (omsætning og resultat af primær drift) for den skattepligtige og for de forbundne parter, som den skattepligtige har haft de kontrollere transaktioner med. Beskrivelsen kan enten opstilles på baggrund af oplysninger i årsrapporten eller det interne regnskab |
| § 4 stk. 2 nr. 4 | * Der bør beskrives særlige omstændigheder som **omstruktureringer og underskud** samt en kortere gennemgang af den historiske udvikling i koncernen. Som regel, skal der kun beskrives de forhold, der direkte eller indirekte berører skattepligtige. |
| § 4 stk. 2, nr. 5 | * Der bør beskrives branchemæssige forhold og de væsentlige konkurrencemæssige forhold. |
| 2 | Beskrivelse af kontrollerede transaktioner | § 5 stk.2 - stk. 4 nr. 1 | * Dokumentation skal beskrive **alle kontrollerede transaktioner**, uanset om der er sket betaling eller ej. * **Flere transaktioner kan beskrives under et** (i det omfang de enkelte transaktioner indenfor de forskellige transaktionstyper er substantielt ensartet i forhold til de fem sammenlignelighedsfaktorer). Det skal beskrives **hvilke transaktioner der er lagt sammen.** * Beskrivelse skal omfatte både, **hvad** der overdrages, **hvor meget** der overdrages og **mellem hvilke virksomheder**, samt **betalingsbetingelser** mm. |
| 3 | Fuktions- og risikoanalyse | § 5 stk. 4 nr. 2 | * Dokumentation skal få identificeret de værdiskabende **funktioner** i koncernen, værdiskabende **aktiver**, samt hvilke risici de enkelte koncernselskaber har. |
| 4 | Beskrivelse af de økonomiske forhold. | § 5 stk. 4, nr. 3,4 og 5,  Samt stk.5 og stk. 6 | * Dokumentation skal beskrive **kontraktvilkår**, **økonomiske omstændigheder** og koncernens **forretningsstrategier**. Her benytter man historiske regnskabstal samt aktuelle og budgetterede tal vedr. relevante økonomiske poster til at gøre de enkelte kontrollerede transaktioner egnede til sammenligning og prisfastsættelse. * Dokumentation skal beskrive **eventuelle omkostningsfordelingsaftaler** og de andre forhold der kan være af betydning for armslængdevurderingen |
| 5 | Sammenligningsanalyse | § 6 stk. 1- stk.4 | * Dokumentation skal indeholde **sammenligningsanalyse**, som sammen med de beskrevne økonomiske forhold vil danne grundlag for vurdering af, om armslængdeprincippet er overholdt * Sammenligningsanalysen skal indeholde en **beskrivelse af prisfastsættelsen** af de kontrollerede transaktioner samt en redegørelse for, hvorfor priserne er vurderet at være på armslængdevilkår, herunder en redegørelse **for anvendte sammenlignelige transaktioner** og begrundelse **for valg af metode.** * Hvis **databaseundersøgelser** er udarbejdet (ikke lovpligtigt), skal disse vedlægges dokumentationen |
| 6 | Valg af prisfastsættelsesmetode | § 7 stk. 1 og 2 | * Der skal redegøres for implementering af **principperne for prisfastsættelsen.** * Der skal også specificeres, i hvilket omfang der er foretaget **justeringer** af priser og vilkår for de kontrollerede transaktioner, ligesom der skal oplyses, i hvilket omfang disse justeringer er i overensstemmelse med armslængdeprincippet |
| 7 | Skriftlige aftaler | § 8 stk.1 og 2 | * Dokumentation skal indeholde en liste over **eventuelle skriftlige aftaler** * Dokumentation skal endvidere indeholde kopi af de eventuelle aftaler, som den skattepligtige eller forbundne part har indgået med myndighederne i andre lande vedr. kontrollerede transaktioner. |

Skattemyndighederne kan i løbet af en skattekontrol anmode om supplerende oplysninger og materialer, som må anses som relevant for armslængdevurdering. Der kan også anmodes om at udarbejde databaseundersøgelse[[289]](#footnote-289) for en eller flere kontrollerede transaktioner.[[290]](#footnote-290)

## 8.8. EU-dokumentation

Den skattepligtige kan vælge at udarbejde TP-dokumentationen som en EU TP-dokumentation. jf. Dokumentationsbekendtgørelsens § 11, stk. 1. Valget er frivilligt, men skal som udgangspunkt omfatte alle koncernens EU selskaber og bør opretholdes for en flerårig periode.

En EU TP-dokumentation består af to dele, en fælles dokumentation og en landespecifik dokumentation, som tilsammen udgør dokumentation for en virksomhed.[[291]](#footnote-291) Fælles dokumentation er overordnet dokumentation med standardiserede oplysninger, som er relevante for alle europæiske virksomheder i koncern, mens landspecifik dokumentation indeholder den specifikke dokumentation vedr. den enkelte virksomhed i det enkelte land. Selve opbygningen af EU TP-dokumentationen er lidt anderledes, end opbygningen efter Dokumentbekendtgørelsens § 4-8, men elementerne er indholdsmæssigt de samme. Dette sammenfald er ikke overraskende, da der er tale om oplysninger, der er helt centrale for en vurdering af, om der handles på armslængdevilkår og i overensstemmelse med OECD's TP Guidelines. Vælger de skattepligtige at udarbejde TP-dokumentation efter EU-regler, skal dokumentationen jf. Dokumentationsbekendtgørelsens § 11 stk. 1 også opfylde Dokumentationsbekendtgørelsens § 4-8 bestemmelser med hensyn til indhold mv. Dvs., at de punkter, der ikke er beskrevet fyldestgørende i fællesdokumentationen, skal beskrives i del af den landspecifikke dokumentation for Danmark. Den skattepligtige kan således ikke slippe lettere med dokumentationsarbejdet ved at vælge EU-TP dokumentationsregler.

Der er i rapporten fra Joint TP Forum ikke indsat fristregler. Dette er således overladt til medlemslandene og derfor vil EU TP dokumentation vil være omfattet af den almindelige fristregel om indsendelse af dokumentationen på 60 dage.

## 8.9. PATA - dokumentation

Den skattepligtige kan også jf. Dokumentationsbekendtgørelses § 11 stk.2 vælge at udarbejde dokumentationen efter fælles retningslinjer om udarbejdelse af TP-dokumentation som er indgået mellem stater, der er ikke medlemmer af EU, under den forudsætning, at disse retningslinjer er godkendt som tilstrækkelige til brug for udarbejdelse af dokumentation i Danmark. Indtil videre har SKAT alene udsendt meddelelse om, at dokumentation, udarbejdet i henhold til PATA's TP Package, også kan anvendes i Danmark, jf. Bekendtgørelse nr. 582 af 5. juni 2006.

En gennemgang af de punkter, der skal indgå i PATA-dokumentationen, viser et betydeligt sammenfald med såvel de danske dokumentationsregler, EU TP-dokumentationsregler samt OECD's TP Guidelines, selv om selve opbygningen af PATA-dokumentationen er lidt anderledes. Der er dog den væsentlige forskel mellem f.eks. PATA-reglerne og de danske regler, at man i henhold til de danske regler ikke behøver at lave databaseundersøgelser, mens dette et krav jf. PATA.

# 9. Korrektionssystemet

## 9.1. Indledning

Hvis det bliver konstateret, at priserne i de kontrollerede transaktioner ikke fastsat på armslængde vilkår, kan skattemyndighederne med hjemmel i LL § 2 foretage en korrektion af den selvangivne indkomst. En TP- korrektion er ikke en selvstændig beskatningsmetode, men blot en omfordeling af indkomstmassen mellem to koncernforbundne parter. En TP-korrektion kan i princippet indeholde tre typer af korrektioner: primære, korresponderende og sekundære korrektion.

## 9.2. Primære korrektioner.

Den primære korrektion er den korrektion, hvor der foretages forhøjelse af indkomsten, hvis der ikke blevet disponeret på armslængdevilkår. Hvis f.eks. en skatteyder har solgt en vare til den forbundne selskab til underpris, giver den primære korrektion adgang til at forhøje denne salgspris til et beløb, der svarer til armslængdeprisen, og som konsekvens skal skatteyderen svare skat af den forhøjede indkomst. Som udgangspunkt må denne korrektion ikke foretages på skønsmæssigt grundlag, i praksis kan dette dog næppe undgås, idet selve brugen af TP-metoderne indebærer betydelig brug af skøn.[[292]](#footnote-292) De skønsmæssige korrektioner er også tilladt i de groveste tilfælde af manglende opfyldelse af dokumentationspligten.[[293]](#footnote-293)

### 9.2.1. Væsentlighed af primære korrektioner.

For at kunne foretage en korrektion skal der være væsentlig uoverensstemmelse mellem den selvangivne indkomst og armslængdeindkomst, altså at uoverensstemmelsesbeløbet oversiger et bestemt mindstebeløb eller en bestemt procentvis afvigelse. Det mindste beløb er ikke direkte defineret i hverken danske lovgivning eller OECD Guidelines. OECD Guidelines siger blot, at skattemyndighederne bør undgå beskedne og marginale korrektioner. Uoverensstemmelserne mellem selskabets selvangivne indkomst og den af skattemyndighederne beregnede armslængdeindkomst vil ofte skyldes en vis grad af usikkerhed i en given metodes generelle eller konkrete anvendelse. Usikkerhedsmomentet vil derfor påvirke kravet om væsentlighed, i den retning, at jo større usikkerheden desto større uoverensstemmelse må der accepteres. I dansk retspraksis findes der flere afgørelser, hvor skattemyndighedernes korrektioner er blevet tilsidesat begrundet med, at der ikke foreligger en "væsentlig" afvigelse mellem den selvangivne indkomst og den tilsvarende armslængdeindkomst.[[294]](#footnote-294) Jan Pedersen konkretiserer væsentlighedskravet på den måde, at indkomstkorrektionen forudsætter en utvivlsom skatteunddragelse.[[295]](#footnote-295)

### 9.2.2. Set-off aftaler.

Ved de så kaldte set-off aftaler, der er indgået mellem to eller flere koncernselskaber, sker der en modregning af økonomiske fordele og ulemper i to separate transaktioner, som isoleret set ikke iagttager armslængdeprincippet og som er baseret på en subjektiv forståelse mellem parterne.[[296]](#footnote-296) For eksempel, hvis et selskab i en kontrolleret transaktion har solgt til underpris (ulempe), kan en modregning bestå i, at selskabet i en anden kontrolleret transaktion med det samme selskab eller andet selskab i koncernen køber til underpris (fordel). Sådanne aftaler må inddrages i skattemyndighedernes kontrol og der skal testes for, om den samlede omsætning omfattet af set-offs opfylder armslængdeprincippet.

Der må således først foretages separate armslængdetester, og derefter må det undersøges, om der overhovedet er hjemmel til modregning og i så fald om fordele og ulemper er ækvivalente. De beståede modregningsaftaler vil således forhindre eller reducere TP-korrektioner. Hvis der derimod ikke er hjemmel til modregning, må hver transaktion behandles separat, hvilket vil resultere i flere separate korrektioner.

### 9.2.3. Safe Harbours

Nogle lande anvender de såkaldte safe harbours. Det betyder, at hvis skatteyderens priser eller avancer falder inden for et bestemt interval, som er fastsat med lov eller anden bindende retsregel, så skal det godkendes af skattemyndighederne uden yderligere dokumentation.[[297]](#footnote-297) Reglerne om safe harbours var øjensynligt tiltænkt som en lettelse i administrativ henseende for små koncerner, samt for skattemyndigheder. OECD Guidelines fraråder anvendelse af safe harbours, da reglerne også er forbundet med en række ulemper, såsom f.eks. en risiko for dobbeltbeskatning i tilfælde hvor de involverede lande ikke er enige om indholdet af reglerne.

Dansk ret indeholder i realiteten visse safe harbour regler. F.eks. anerkendes der overdragelse af unoterede aktier til pris svarende til den såkaldte skattekurs, ligesom overdragelse af varelagre eller løsøre til den af- eller nedskrevne værdi bliver også som udgangspunkt bliver anerkendt. Ved overdragelse af fast ejendom vil det som udgangspunkt blive anerkendt, såfremt overdragelsessummen holder sig inden for +/- 15pct.af seneste ejendomsværdi. [[298]](#footnote-298)

### 9.2.4. Frister for den primære korrektion.

Skattekorrektion kan foretages i forbindelse med løbende skatteansættelse eller i forbindelse med omligning eller genoptagelse af tidligere foretagne skatteansættelser. Fristerne for omligning og skatteansættelse findes i SFL § 26. Den normale frist for omligning er jf. SFL § 26 stk. 1 er den 1.maj i det 4.år efter indkomstårets udløb. Fristen er dog udvidet med 2 år for skattepligtige, omfattet af SKL§ 3 B.[[299]](#footnote-299) Skattemyndighederne skal således afgive et varsel om en påtænkt korrektion senest den 1.maj i det 6.år efter indkomstårets udløb og ansættelsen skal foretages senest den 1.august i samme år, medmindre en anmodning fra skattepligtige om forlængelse af denne frist er imødekommet af skattemyndighederne. Er den skattepligtiges indkomstår ikke sammenfaldende med kalenderåret, regnes fristerne fra udløbet af det år, som indkomståret træder i stedet for. [[300]](#footnote-300)

Der er dog i SFL § 27 oplistet flere undtagelser til de i SKL § 26 nævnte omligningsfrister. Fristerne kan således ændres enten efter anmodning fra skattepligtige eller fra skattemyndighederne og der skal varsles eller anmodes senest 6 måneder efter, at man er kommet til kundskab om det forhold, der begrunder fravigelsen af fristerne. Umiddelbart synes SFL § 27, stk. 1, nr.5 at være relevant i forhold til TP korrektioner. Reglen i SFL § 27, stk. 1, nr. 5, har i praksis kun betydning for ekstraordinære ansættelsesændringer på SKAT's initiativ. Anvendelsen af reglen forudsætter, at dette skyldes den skattepligtiges eller nogens på denne vegne forsætlige eller uagtsomme adfærd.[[301]](#footnote-301)

## 9.3. Korresponderende korrektioner

TP-korrektion er i princippet indkomstomfordeling mellem de to forbundne selskaber, som har foretaget en transaktion, der efter et eller begge landes skattemyndighedernes vurdering ikke varetager armslængdeprincippet. Derfor vil en TP-korrektion (primære korrektion) hos et selskab begrebsmæssigt indebære en modvarende korrektion (korresponderende korrektion) hos et andet selskab for at undgå dobbeltbeskatning. En sådan korresponderede korrektion vil dog forudsætte, at skattemyndighederne i den stat, hvor korresponderende transaktion skal foretages, er enige i indkomstfordelingen. Dette afgøres efter den nationale ret, og forpligter ikke skattemyndighederne til at foretage en korresponderet transaktion, bare fordi skattemyndighederne i den anden stat har foretaget en primær korrektion. Artikel 9 i OECD Modeloverenskomsten giver dog de berørte selskaber ret til at kræve korresponderende korrektion gældende til opfyldelse efter den nationale ret, men det er ofte en teoretisk hovedregel snarere end en faktisk realitet. Det betyder, at hvis de to involverede landes skattemyndigheder ikke er enige om den konkrete anvendelse af armslængdeprincippet, bliver koncernen udsat for international dobbeltbeskatning. I så fald må den gensidige aftaleprocedure i OECD Modeloverenskomstens Artikel 25 anvendes. [[302]](#footnote-302)

### 9.3.1. Metoder til gennemførelse af den korresponderede korrektion.

OECD Modeloverenskomst indeholder ingen anvisninger på, hvorledes den korresponderede transaktion skal foretages. Kommentaren til OECD's Modeloverenskomstens Artikel 9 nævner dog, at korrektion kan foretages efter såvel eksemptionsmetoden som efter creditmetoden. Eksemptionsmetoden (korresponderende indkomstlempelse) indebærer, at der sker en nedsættelse af indkomsten svarende til den forhøjelse som er foretaget hos en forbundet selskab ved en primær korrektion. Ved creditmetoden (korresponderende skattelempelse) sker der en lempelse i skattekravet svarende til forhøjelsen hos det forbundne selskab. Korrektioner indenfor OECD medlemslande gennemføres normalt efter eksemptionsmetoden, hvilket er også i overensstemmelse med TP-princippet, som indebærer omfordeling af indkomstdannelsen blandt de involverede parter.

### 9.3.2. Genoptagelsesfrister.

En korresponderede korrektion vil ofte komme på tale et stykke tid efter, at skatteansættelsen er afsluttet og derfor vil det kræves at sagen genoptages. I denne forbindelse vil reglerne om forældelse af adgangen til at foretage korresponderende korrektioner spille en meget stor rolle, idet alt for restriktive forældelsesfrister vil være medvirkende til dobbeltbeskatning.

Der angives i kommentar til OECD Modeloverenskomstens Artikel 9, at de kontraherende stater kan indsætte de forældelsesregler, hvorefter adgangen til at foretage korresponderede korrektioner forældes efter de nærmere bestemte frister. Det fremhæves dog, at fristerne bør udformes således, at de minimerer risiko for dobbeltbeskatning. OECD Guidelines opfordrer da også medlemslandene til at sikre sig, at der i deres nationale lovgivning er mulighed for at foretage korresponderende korrektioner, når det en nødvendigt. I den danske ret er dette gennemført i SFL § 27 stk. 1 nr. 4, hvor der fastlås, at uanset de gældende frister, kan en ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat altid ændres efter anmodning fra den skattepligtige eller hvis en udenlandsk skattemyndighed har truffet en afgørelse, der er af betydning for beskatningen af den skattepligtige, dog kun hvis de danske skattemyndigheder er enige med afgørelsen. Der gælder også et krav om, at der skal reageres inden 6 måneder efter at skattemyndighederne eller den skattepligtige er blevet bekendt med den udenlandske regulering.

Såfremt kravet om korresponderende korrektion anerkendes, må denne som udgangspunkt foretages med virkning for det eller de indkomstår, korrektionen vedrører. Dog, hvis der er forløbet en meget lang periode, tillader OECD Guidelines, at korrektionen foretages i forhold til det løbende indkomstår. I tilfælde hvor myndighederne ikke kan anerkende kravet om korresponderende korrektion, må den gensidige aftaleprocedure i OECD Modeloverenskomstens Artikel 25 anvendes.[[303]](#footnote-303)

## 9.4. Sekundære korrektioner

Når en primær TP-korrektion er fulgt op af en korresponderende korrektion, er den skattemæssige indkomstfordeling bragt i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Imidlertid vil de underliggende transaktioner og pengestrømme fortsat forblive uændrede. Der er således sket en overførsel af økonomisk fordel fra det ene koncernforbundne selskab til et andet. En sådan fordel vil det "modtagende" selskab blive beskattet som udbytte, tilskud, lån osv. og denne beskatning vil kaldes for sekundær korrektion. Har f.eks. et dansk datterselskab købt varer fra et engelsk søsterselskab til værdi 5 mio. under armslængdepris, fik det danske selskab således en fordel på 5 mio. kr. og denne fordel er normalt skattepligtig.

Beskatningen kan dog undgås, hvis selskabet forpligter sig til betaling i overensstemmelse med armslængdeprincippet.[[304]](#footnote-304)

## 9.5. Godkendelsesprocedure

Med virkning fra 1.11.2005 bortfaldt den lovpligtige TP-godkendelsesordning i SKL § 3B, stk. 8 2.pkt. De centrale elementer i godkendelsesordningen er dog blevet opretholdt i SKAT's nye struktur.

Den skatteansættende enhed, dvs. det kontor i SKAT's organisation, som ønsker at foretage en TP-korrektion skal i nogle tilfælde indhente en forudgående godkendelse hos SKAT, Store selskaber, Kontoret for International Sambeskatning.[[305]](#footnote-305) Ligeledes skal der forud for bindende svar vedrørende kontrollerede transaktioner også indhentes en godkendelse samme sted.

Omfattet heraf er såvel forhøjelses- som nedsættelsessager, herunder ved anmodninger om korresponderede nedsættelse som følge af en udenlandsk forhøjelse. Dette omfatter kontrollerede transaktioner med en udenlandsk fysisk eller juridisk person, herunder dansk fast driftssted af et udenlandsk hovedkontor og et udenlandsk fast driftssted af et dansk hovedkontor, samt de udenlandske juridiske personer og faste driftssteder, som indgår i international sambeskatning.

Konsekvensen af manglende godkendelse bliver, at den foretagne korrektion eller det angivne bindende svar er ugyldigt.[[306]](#footnote-306)

# 10. Konklusion og sammenfatning. Perspektivering.

Hovedformålet med denne afhandling var at beskrive og analysere de gældende danske og internationale TP-regler i relation til fastsættelsen af armslængdeprincippet samt at afdække de væsentlige problemstillinger forbundet hermed. I det følgende sammenfattes og diskuteres afhandlingens resultater vedrørende det ovennævnte.

Begrebet *transfer pricing* anvendes om prisfastsættelsen af koncerninterne transaktioner. Den skatteretlige regulerings af TP deles i tre følgende grupper: 1) allokeringsregler (selve armslængdeprincippet), 2) håndhævelsesregler (de formelle regler, der giver skattemyndighederne adgang til foretage korrektioner, hvis der ikke handles på armslængdevilkår) og 3) regler om konfliktløsning (der bruges til løsning af internationale konflikter vedr. TP). Afhandlingens fokus var primært den første gruppe, dvs. allokeringsregler og selve armslængdeprincippet. Håndhævelsesreglerne er kun kort gennemgået, mens konfliktløsningsreglerne er blot kort nævnt i afhandlingen der hvor det er relevant.

De centrale danske bestemmelser omkring TP er LL § 2 og SKL § 3B.

LL § 2 er således den centrale armslængderegel i dansk skatteret, der udover at give hjemmel til at foretage korrektioner efter armslængdeprincippet endvidere har fået et sekundært formål, ved at der i andre skatteregler refereres til bestemmelsen, når der skal foretages afgrænsning af interesseforbundne parter.

SKL § 3B indeholder oplysnings- og dokumentationspligt for skatteyderne med koncerninterne transaktioner, samt giver skattemyndighederne mulighed for at foretage skønsmæssig værdiansættelse, hvis skatteyderen ignorerer dokumentationspligten.

På den internationale plan har OECD's modeloverenskomst artikel 9 og 25 været med til at skabe fælles retningslinjer på området. Artikel 9 stk.1 indeholder en general definition af koncernforbundne parter og regulerer adgangen til at foretage primær korrektion, mens stk. 2 omhandler korresponderede korrektioner. Definitionen af kontrolkravet i Artikel 9 er bredere end definitionen af bestemmende indflydelse i LL § 2. Dette kan afføde det problem, at koncernvirksomheder er forbundne efter Artikel 9 men ikke efter de danske bestemmelser. Dette vil betyde, at de danske virksomheder kan blive mødt med udenlandske TP-reguleringer. Artikel 9 giver også en international definition af armslængdeprincippet og fastslår, at de forbundne foretagender skal i kontrollerede transaktioner fastsætte priser og vilkår som ville være blevet aftalt mellem uafhængige parter. Armslængdeprincippet i Artikel 9 er således absolut konform med armslængdeprincippet defineret i LL § 2. Artikel 25 forpligter medlemsstaterne til at indgå forhandlinger i dobbeltbeskatningssituationer. Dog er der ingen forpligtelse til faktisk at opnå enighed. Det vil sige at Mutual Agreement procedure er ikke i sig selv nogen mirakelkur mod dobbeltbeskatning.

OECD har endvidere udgivet Transfer Pricing Guidelines som giver overordnede retningslinjer vedrørende prisfastsættelse af kontrollerede transaktioner. Retningslinjernes retskildeværdi er ikke af formelt bindende karakter, men de antages at have betydelig international fortolkningsværdi for medlemsstaterne i det omfang de enkelte lande ikke har taget forbehold eller udarbejdet særregler. Retningslinjerne er i høj grad indarbejdet i de danske bestemmelser på TP-området.

Kredsen af skattepligtige omfattet af TP-reglerne er defineret i LL § 2 og SKL § 3B. Der er en overensstemmelse mellem de skattepligtige, der er omfattet af de to regelsæt, som er en naturlig følge af, at de skattepligtige, der skal handle på armslængdevilkår, også er pålagt pligten til at dokumentere, at der faktisk handles på armslængdevilkår. Det afgørende, for at koncernen er underlagt armslængdeprincippet og dokumentationspligt, er, at der er tale om interesseforbundne parter. Afgrænsning af begrebet interesseforbundne parter er, som nævnt ovenfor, foretaget i LL § 2.

Anvendelse af armslængdeprincippet er generelt baseret på en sammenligning mellem vilkårene i en koncernintern transaktion og en referencetransaktion. Sammenlignelighedsanalyse kan foretages på grundlag af både interne og eksterne referencetransaktioner. Interne referencetransaktioner er foretrukne, fordi kvaliteten og pålideligheden af informationerne ved disse er støre end ved eksterne referencetransaktioner, og endvidere fordi interne referencetransaktioner er ofte mere sammenlignelige end eksterne transaktioner. Det er dog ikke altid, der i praksis findes sammenlignelige interne referencetransaktioner, og i det tilfælde vil det være relevant at foretage armslængdetesten på grundlag af eksterne transaktioner. Det er ikke et krav at transaktionerne er absolut identiske. Men det er vigtigt at sikre sig, at eventuelle forskelle ikke påvirker måleattributten efter armslængdemetoden eller at det kan lade sig gøre at eliminere effekten af sådanne forskelle ved at foretage justeringer. Både OECD Guidelines og Dokumentationsvejledningen oplister en række sammenligningsfaktorer, som der skal tages højde for ved sammenligningen, og tilføjer samtidig, at alle relevante (også ikke nævnte) faktorer skal inddrages i testen. At finde en passende referencetransaktioner vil ofte i praksis være forbundet med større udfordringer. Dette skyldes af at koncerninterne transaktioner er ofte unikke, særligt når der er tale om overdragelse af immaterielle aktiver.

Alt efter karakter af den pågældende transaktion og de muligheder, der foreligger for sammenlignelighedsdata, findes der forskellige armslængdemetoder, der anvendes til at efterprøve, om transaktionen iagttager armslængdeprincippet. I OECD's Guidelines er der fastsat en række anbefalede TP-metoder, men de andre metoder kan også anvendes, forudsat at de følger armslængdeprincippet. I LL § 2 og den øvrige danske lovgivning er der ikke fastsat bestemte armslængdemetoder, og derfor skal OECD's anbefalede TP-metoder, som også er beskrevet i Dokumentationsvejledningen, lægges til grund.

Der er særligt tre områder, som er forbundet med større problemstillinger, når armslængdetesten skal foretages. Disse er værdiansættelse af tjenesteydelser, immaterielle aktiver og omkostningsfordelingsaftaler. Afhandlingen har søgt at afdække en del af de relevante problemstillinger, og vil sammenfatte en konklusion på disse nedenfor.

Værdiansættelse af koncerninterne tjenesteydelser er forbundet med en del af udfordringer. De specielle armslængderegler om tjenesteydelser inkluderer begrebsafgrænsningen, betalingsformen for tjenesteydelser og reglerne for værdiansættelsen af tjenesteydelserne.

Begrebsafgrænsningen går ud på at afgøre, om der overhovedet foreligger en tjenesteydelse. En sådan ydelse anses for at foreligge, når både aktivitetstest og nytteværditest er opfyldt. Med andre ord skal der foreligge en aktivitet af indkomstskabende karakter.

OECD's Guidelines accepterer som udgangspunkt ikke, at der foreligger en tjenesteydelse, hvis der ingen aktivitet er udført. Beredskabsydelser er dog undtagelsesvist accepteret af OECD, men kun hvis visse betingelser er opfyldt. En skatteretlig behandling af udstationering af medarbejdere til koncernforbundne selskab kan også være forbundet med nogle udfordringer mht. opfyldelse af aktivitetstesten. Problemstillingen er ikke behandlet i OECD's Guidelines, men finder sted i dansk retspraksis. Kort sagt vil aktivitetstesten være opfyldt hvis arbejdsindsatsene kan tilskrives det udsendende selskab.

Nytteværditesten vil som udgangspunkt være opfyldt, når den udførte aktivitet resulterer i en nytteværdi for det modtagende koncernselskab. Hvis en aktivitet slår fejl, således at den forventede nytteværdi udebliver, vil resultat af nytteværditesten afhænge af, hvordan risikoen for resultatet blev fordelt af parterne. Testen kræver således en direkte forbindelse mellem aktiviteten og nytteværdien. Der er en række aktiviteter, for hvilke nytteværdien ikke vil være opfuldt. OECD nævner 1) aktionæraktiviteter, 2) dublikative aktiviteter, 3) aktiviteter, som kun medfører indirekte eller fjern nytteværdi og 4) en tilfældig nytteværdi, som alene skyldes koncernforhold. I disse tilfælde vil koncernforbundne selskaber, som ikke får nogen nytteværdi af udførte aktivitet, heller ikke få et fradrag for afholdte udgifter. Det er dog ikke altid simpelt at begrebsafgrænse og værdiansætte de ovennævnte aktiviteter. Aktionærudgifter må eksempelvis afgrænses fra de såkaldte "stewardship activities" og en nytteværdi fra et passivt koncernforhold skal adskilles fra nytteværdi fra aktiv promovering.

Når det er afgjort, at der foreligger en nytteværdi, skal der fastsættes armslængdebetaling. OECD Guidelines skelner mellem direkte afregning, indirekte afregning gennem omkostningsfordeling og indirekte afregning gennem en kombineret transaktion. OECD Guidelines giver en præference for direkte afregning. I praksis anvendes denne metode dog ikke af så mange koncerner, idet anvendelsen af direkte afregning ofte er forbundet med uforholdsmæssigt store administrative byrder eller ganske blot kan være praktisk umulig. Kan der ikke afregnes direkte, vil en indirekte afregning være en mulighed, dog ikke for tjenesteydelser, som hører til yderens kerneforretning, når der leveres til både koncernselskaber og uafhængige selskaber. En resultatafhængig betaling anerkendes også som en betalingsform for tjenesteydelser. Mere end det, opfordrer OECD's Guidelines direkte til at fastsætte resultatafhængig betaling, når tjenesteydelsen vedrører langsigtet markedsudvikling.

En betaling for tjenesteydelser skal normalt indeholde en profit, som er en almindelig følge af armslængdeprincippet. OECD tillader dog anvendelse af kostpriser i to situationer: når leveret ydelse er komplementar til skatteydernes øvrige forretningsaktiviteter og når en tjenesteydelse ikke udgør en tilbagevendende aktivitet for sælger, men tilbydes lejlighedsvist til koncernselskaber. De danske skattemyndigheder har ikke direkte taget stilling til spørgsmålet, om hvorvidt tjenesteydelser i visse situationer kan afregnes til kostpris frem for armslængdepris. Jf. dansk retspraksis for tjenesteydelser der hører direkte til skatteydernes kerneforretning findes der dog støtte for armslængdepriser.

En anden stor problemstilling i TP er overdragelse af immaterielle aktiver. Det skyldes bl.a., at det typisk er udfordrende at finde passende sammenligningsgrundlag på grund af immaterielle aktivers særlige karakter, samt at aktiverne ofte repræsenterer betydelige ikke bogførte værdier, der langt overstiger værdien af de fysiske aktiver, virksomheden råder over. Priser for fysiske varer bestemmes også i høj grad af deres indhold af immaterielle aktiver, som kan være det mest kostbare råstof i varerne.

En af de største udfordringer vedrørende TP af immaterielle aktiver er at fastsætte ejerskabet til disse. Ejerskabet fastlægges som udgangspunkt på grundlag af et juridisk ejerskab. For lov- og kontraktbestemte immaterielle aktiver, som f.eks. patenter, varemærker osv., er ejendomsretten ofte stiftet med registrering og er derfor simpelt at fastsætte. Det kan derimod være meget udfordrende at fastlægge ejendomsretten for ikke-lovbestemte immaterielle rettigheder, som f.eks. goodwill og knowhow, specielt hvor flere selskaber har medvirket til at skabe, vedligeholde og videreudvikle aktiv. Der eksisterer ikke et ens internationalt ejerskabsbegreb i relation til overdragelse af immaterielle aktiver. OECD Guidelines fastsætter ikke nogen regler for ejerskabet og lader spørgsmålet være til afgørelse efter internt skatteret. Idet der i nogle lande anvendes det juridiske ejerskab, mens andre lande derimod tillægger den økonomiske ejerskab betydning, kan ejendomsretten til et materiel aktiv være placeret i flere forskellige lande på en gang, hvilket kan medføre nogle meget uheldige konsekvenser i form for dobbeltbeskatning, når aktivet skal overdrages. I dansk lovgivning er der ikke fastsat særlige regler om ejerskabet til immaterielle aktiver. Derfor må et civilretligt ejendomsbegreb være afgørende i skattemæssig henseende.

En anden problemstilling vedr. ejerskabet til immaterielle aktiver er fælles udvikling af immaterielle aktiver. Spørgsmålet er, hvordan et selskab, som ikke er den civilretlige ejer af aktivet, skal aflønnes af aktivets civilretlige ejer for sit bidrag til værdien af det pågældende aktiv. Jf. OECD Guidelines vil aflønningen afhænge af indhold af aftalen. Som udgangspunkt vil selskabet kun være berettiget til godtgørelse, som om denne har udført en tjenesteydelse. Selskabet kan dog også få ret til "mereindtjening" i form af evt. langvarig eneforhandlingsret, hvis selskabet bærer den økonomiske risiko for udvikling af produktet. I tilfælde af ekstraordinære indsatser kan selskabet forvente yderlige afkast, f.eks. i reduktion af varepriser eller licensafgifter. I Dokumentationsvejledningen tilkommer afkastet af et strategisk tiltag den part, der har båret risikoen ved at afholde udgifterne. Analysen af strategiske tiltag i Dokumentationsvejledningen strider således med OECD's Guidelines og LL § 2.

Værdiansættelse af immaterielle aktiver skal som udgangspunkt ske efter de almindelige TP-principper. Det kan i praksis volde flere problemer pga. aktivernes særlige karakter. Der findes ikke særlige regler til værdiansættelse af immaterielle aktiver. OECD siger blot, at prisfastsættelsen skal ske ud fra begge parters realistiske alternativ. Det kan også være vandskelligt at fastsætte er armslængdepris, hvis værdien af et immaterielt aktiv er meget usikker på transaktionstidspunkt. Problemet kan løses ved at enten fastsætte prisen på grundlag af et skøn over den forventede nytteværdi eller ved at indgå em prisreguleringsklausul eller klausul om genforhandlingsret.

Det tredje problematiske område vedrørende fastsættelse af armslængdebetalingen er omkostningsfordelingsaftaler.

For at kunne deltage i en omkostningsfordelingsaftale skal et selskab have en rimelig begrundet forventning om at opnå en nytteværdi af sin deltagelse. Alle deltagerne får ejendomsretten til hver især at udnytte resultaterne uden betaling af royalties. En juridisk ejendomsret til resultaterne kan tilkomme såvel en enkelt deltager som flere, alt efter hvad der er aftalt i aftalen. For at være med i aftalen, skal alle deltagerne betale et omkostningsbidrag i forhold til den forventede nytteværdi af aftalens resultater. Værdiansættelse af sådan en bidrag afføder en del problemstillinger. OECD's Guidelines tager ikke stilling til om bidraget skal opgøres til kost- eller markedspris, og lægger således op til, at der må foretages en konkret vurdering i hvert tilfælde. Det giver det problem, at skattemyndighederne i forskellige lande kan bestride omkostningsfordelingsaftalen ved at stille spørgsmål ved værdiansættelsen. I dansk kontekst er der derimod ingen tvivl om, at deltagernes bidrag skal værdiansættes til markedspris. Dokumentationsvejledningen tillader kun brug af omkostningsværdier, hvis disse er i overensstemmelse med markedsprisen. Men derefter tilføjer vejledningen, at der alligevel kan bruges kostpris, hvis alle deltagere bidrager med sammenlignelige ikke-rutinemæssige ydelser. Denne passus kan ikke tillægges retskildeværdi i relation til LL § 2, idet OECD Guidelines kræver at der skal konkret afgøres om armslængdeprisen tilsiger kostprisen eller markedsprisen.[[307]](#footnote-307)

En konklusion på ovenstående er, at der stadig foreligger en del uafklarede spørgsmål på TP-området. De største problemstillinger vedrører immaterielle aktiver og omkostningsfordelingsaftaler. Der mangler en fastsættelse af et internationalt ejendomsbegreb i relation til immaterielle aktiver samt mere klare retningslinjer om værdiansættelse af immaterielle aktiver. Det hvorvidt en afkast af den strategiske tiltag skal tilkomme den part, der har båret risiko ved at videreudvikle aktivet, men som ikke er en civilretlige ejer af aktivet, er også noget uklart.

I relation til omkostningsfordelingsaftaler mangler der klare retningslinjer vedrørende værdiansættelsen af omkostningsbidrag. Dette kunne være en international standard, hvor der tages stilling til om, der er kostpris eller markedspris, der skal anerkendes som armslængdepris.

I januar 2011 sat OECD nyt projekt vedrørende TP af immaterielle aktiver i gang. Projektet forventes at lede til opdateringen af Kapitel 4 i OECD's Guidelines. Fokus for projektet vil være: 1) begrebsafgrænsning 2) identifikation og karakteristikker af immaterielle aktiver, 3) inddeling af immaterielle aktiver i kategorier - forskning og udvikling, immaterielle aktiver og immaterielle ydelser, marketingsaktiver mm.4) situationer, hvor et selskab får lov til afkast fra et immaterielt aktiv, selv om selskabet ikke har ejerskab over dette, 5) værdiansættelses problemstillinger. Det planlægges ligeledes en gennemgang af Kapitel 8, der beskriver omkostningsfordelingsaftaler, selvom omfanget af arbejdet er ikke endnu besluttet. [[308]](#footnote-308)

Resultaterne af projektet forventes at blive offentliggjort til slutning af 2013.

# 

# 11. Summary

The subject of the dissertation is transfer pricing and arm's length principle. The main issue associated with transfer pricing is the proper allocation of income between the companies of a multinational enterprise. The arm's length standard is designed to value international intra-corporate transactions and allocate intra-corporate income and expenses of multinational enterprises. The arm's length principle uses the behavior of independent parties as a guide or benchmark to determine how income and expenses are allocated in international dealing between related parties It involves the comparison of intra-corporate transactions with what truly independent parties would have done in the same or similar circumstances. The purpose of the dissertation is to analyze the legal basis for the arm's length principle and the contents of the arm's length principle in Danish and international tax low. The dissertation is written from a Danish perspective, as well as the focusing on application of the arm's length principle to commercial transactions between companies of a multinational enterprise.

The dissertation consists of 12 chapters.

Chapter 1 and 2 contains a preface and formalities. Chapter 3 contains the analysis of legal basis for arm's length principle in Danish and international tax low. Chapter 4 examines which transactions are covered by the rules of arm's length principle. Chapter 5 examines the transfer pricing methods. Chapter 6 examines the general arm's length rules applicable to all controlled transactions. Chapter 7 analyses the special arm's length rules concerning services, cost sharing and intangible property. Chapter 8 reviews briefly the documentations rules. Chapter 9 examines tax administrators' access to adjusting of the transactions, which do not reflect arm's length principle. Chapter 10 contains summary and conclusion. Chapter 11 and 12 contains summary in English as well as bibliography.

The dissertation concludes that it is an international consensus to apply arm's length principle as income allocation norm for multinational enterprises. However, in certain respect the rules differ from each other, as well as they are not complete. The most important issues are associated with transference of intangible property and cost sharing arrangements. There is a need for clearer guidelines on intangible property and cost sharing. There is also a need for future harmonization of transfer pricing area.

# 12. Litteraturliste

Bøger

* Lærebog om indkomstskat, John Ensig m.fl., Jurist- og Økonomiforbundets Forlag, 13. udgave, 2009
* Transfer Pricing i praksis, Anders Øreby Hansen og Peter Andersen, Magnus informatik, første udgave, 2008
* Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret, Jens Wittendorff, Thomson Reuters, 1.udgave, 2009
* Transfer Pricing - i international skatteretlig belysning, Jan Pedersen, Jurist- og Økonomiforlag, 1.udgave, 1998
* Skatteretten 3, Jan Pedersen m.fl., Thomson Reuters, 5.udgave, 2009
* Immaterialret, Lars Karnøe m.fl., Thomson Reuters, 1.udgave, 2008
* International dobbeltbeskatning, Magens Rasmussen, Thomson Reuters, 1.udgave, 2010

Artikler:

* Skat skal jage multinationale giganter af 27.3.2010, www.business.dk
* Multinationale firmaer får kulegravet deres regnskaber af 11.7.2010, www.politiken.dk

Internationale retningslinjer:

* OECD: Transfer Pricing Guidelines for Multinational Entreprises and Tax Administrations, 2010

Love, bekendtgørelser, cirkulærer, vejledninger

* Ligningsloven
* Selskabsskatteloven
* Skattekontrolloven
* Statsskatteloven
* Skatteforvaltningsloven
* Kildeskatteloven
* SKAT: Ligningsvejledningen, Selskaber og aktionærer, 2010
* SKAT: vejledning, Transfer Pricing; Kontrollerede transaktioner; Dokumentationspligt, 2006
* SKAT: vejledning, Transfer Pricing, Kontrollerede transaktioner, Oplysningspligt, 2000
* SKAT: vejledning, Transfer Pricing, Kontrollerede transaktioner, Værdiansættelse, 2009
* Bekendtgørelse nr. 42 af 24.1.2006: om dokumentation af prisfastsættelse af kontrollerede transaktioner
* TSS- meddelelse SKM2005.443(TfS2005.907) af 31.10.2005

Afgørelser:

* SO1970.171
* LSR1973.97
* TfS1977.177LSR
* TfS1987.60Ø
* TfS1987.177LSR
* TfS1988.292.H
* TfS1994.766V
* TfS2002.336V
* TfS2003.363V
* TfS2004.903H
* TfS2005.124H
* TfS2005.563LSR
* TfS2006.634Ø
* TfS2007.163LSR

Internetsider:

* www.oecd.org
* www.skat.dk
* www.skm.dk
* www.retsinformation.dk
* www.skattemail.dk
* www.um.dk

Bilag 1

Et (simplificeret) eksempel på udførelse af TP-dokumentation (Kilde: egen tilvirkning)

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **1. Beskrivelse af koncernen**  Figur 1: koncernstruktur  Koncernen er blevet etableret i 1992, D1 Danmark, som det første af de etablerede datterselskaber etableret det samme år. M producerer hudplejeprodukter, der sælges i Skandinavien og resten af Europa, dels via egne distributionsselskaber D1(Danmark), D2 (Norge), D3 (Sverige), D4 (Tyskland), dels via uafhængige distributører. Forskning og udvikling af nye hudplejeprodukter, samt design af emballagen foregår i M Frankrig. Hudplejeprodukterne er af meget højt kvalitet og ligger i kategorien "luksushudpleje", priserne ligger således også i den høje ende. Virksomheden har efterhånden fået oparbejdet en markedsposition blandt de flere luksus hudplejemærker. De største konkurrenter på det danske marked er, A, B, C og E. Konkurrencen både i Danmark og i de andre lande er hård, navnlig fra de kendte varemærker, men også fra de ukendte og billigere mærker.  Økonomiske resultater for de seneste 3 år for M Frankrig og D1 (på baggrund af oplysninger i årsrapporten)   |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | |  | D1 | | M | | | Omsætning | Resultat af primære drift | Omsætning | Resultat af primære drift | | 2010 | Kr. xxxxxxx | Kr. xxxxxxx | Kr. xxxxxxx | Kr. xxxxxxx | | 2009 | Kr. xxxxxxx | Kr. xxxxxxx | Kr. xxxxxxx | Kr. xxxxxxx | | 2008 | Kr. xxxxxxx | Kr. xxxxxxx | Kr. xxxxxxx | Kr. xxxxxxx | |
| **2. Beskrivelse af kontrollerede transaktioner**   |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | |  |  |  |  | **M Frankrig** | | |  |  |  |  | |  |  |  |  |  |  |  |  | |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | |  |  |  | TP 1  varekøb | |  | TP2  Edb support | |  |  |  | |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | |  |  |  |  | **D1 Danmark** | | |  |  |  |  | |  |  |  |  |  |  |  |  | |  |  |  | varesalg |  |  |  | varesalg |  |  |  | |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | |  | Uafhængig køber  PRIVATE | |  |  |  |  |  | Uafhængig køber  SALONER | |  | |  |  |  |  |  |  |  | |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |   Figur 2: Oversigtdiagram over kontrollerede transaktioner:  D1 køber hudplejeprodukter af M (TP1). Varer er af yderst høj kvalitet og indeholder flere nyskabende patenterende ingredienser. Varerne er pakket i en eksklusiv emballage. Købet kan deles i varer til private (varegruppe 1) og varer til hudplejesaloner (varegruppe 2). Varer fra varegruppe 2 sælges normalt i større mængder og til en lavere pris. M sælger ca. 80 pct. af varegruppe 1 og ca. 20 pct. af varegruppe 2.  Varerne sendes til Danmark med vognmandsfirma, hvor M betaler leveringsomkostningerne.  Endvidere yder M driftssupport til D1's edb-system, da dette er et fælles system, som er udviklet til hele koncernen (TP2) Betaling sker efter antal timer, som M bruger på D1. Edb-support består normalt ved opdateringer af edb-systemet en gang om måneden og evt. telefon support pr. telefon eller e-mail. Det drejer sig om ca. 120 timer om år og supporten ydes fra M's hovedkontor igennem internet eller på telefon. Yderligere betaler D1 et fast abonnement beløb for brug af edb-systemet.  **3. Funktions- og risikoanalyse** |
| M står for udvikling og produktion af hudplejeprodukter. M ejer produktionsapparatet og varemærke og står for den overordnede linje i markedsføringen. M står for udvikling og vedligeholdelse af koncernens edb-system, D1 og andre datterselskaber betaler M for brug og support vedr. edb-systemet. De mest værdiskabende aktiviteter i koncernen ligger således i M.  D1 udfører alle funktioner mht. salg og levering af varer til kunderne. D1 har eget varelager, hvor leveringen til kunderne sker fra og bærer derfor risikoen for ukurans mv.  **4. Beskrivelse af de økonomiske forhold.** |
| M kan ved hjælp af historiske regnskabstal godtgøre, at M har brugt kr. xxxxx på at slå varemærket fast, M bruger i gennemsnit kr. xxxxx om året til udvikling af hudplejeprodukter.  4.1. M inddeler produkter i hovedgrupper:   * Produkter til salg til private (produktgruppe 1), og produkter til salg til hudplejesaloner (produktgruppe 2) * Produkter solgt på de forskellige markeder: Danmark, Norge, Sverige, Tyskland, Østrig mm. * Produkter solgt til de interne og uafhængige distributører.   **M's salg af produkter, 2010**  Produkter solgt i alt: xxxxx  Produktgruppe 1(Private): xxxxx, Produktgruppe 2 (Saloner): xxxxx  Fordelt på:   |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | Markeder | Produktgruppe 1 | Produktgruppe 2 | I alt | | Danmark (D1) | xxxxx | xxxxx | xxxxxx | | Norge (D2) | xxxxx | xxxxx | xxxxxx | | Sverige (D3) | xxxxx | xxxxx | xxxxxx | | Tyskland (D4) | xxxxx | xxxxx | xxxxxx | | Spanien | xxxxx | xxxxx | xxxxxx | | Østrig | xxxxx | xxxxx | xxxxxx | | Holland | xxxxx | xxxxx | xxxxxx | | Belgium | xxxxx | xxxxx | xxxxxx | | Finland | xxxxx | xxxxx | xxxxxx | | I alt: | xxxxxx | xxxxxx | xxxxxxx |   Solgt til:  interne distributører i alt: xxxxx (produktgruppe 1) + xxxxx (produktgruppe 2) = xxxxxx  uafhængige distributører i alt: xxxxx(produktgruppe 1) + xxxxx (produktgruppe 2) = xxxxxx.  4.2. M fordeler omkostninger til design, produktion mm på de forskellige grupperinger.  **M's omkostninger:**  produktion: kr. xxxxx  markedsføring: kr. xxxxx  udvikling: kr. xxxxx  I alt:: kr. xxxxxx  M's omkostninger fordelt på de konkrete grupper:   |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | |  |  |  | |  | | Markeder | | | Produktgruppe 1 | | | Produktgruppe 2 | **I alt** | | Danmark (D1) | | | xxxxx | | | xxxxx | xxxxxx | | Norge (D2) | | | xxxxx | | | xxxxx | xxxxxx | | Sverige (D3) | | | xxxxx | | | xxxxx | xxxxxx | | Tyskland (D4) | | | xxxxx | | | xxxxx | xxxxxx | | Spanien | | | xxxxx | | | xxxxx | xxxxxx | | Østrig | | | xxxxx | | | xxxxx | xxxxxx | | Holland | | | xxxxx | | | xxxxx | xxxxxx | | Belgium | | | xxxxx | | | xxxxx | xxxxxx | | Finland | | | xxxxx | | | xxxxx | xxxxxx | | I alt: | | | xxxxxx | | | xxxxxx | xxxxxxx |   Omkostninger fordelt på:  Interne distributører: xxxxx (produktgruppe 1) + xxxxx (produktgruppe 2) = kr. xxxxx  Uafhængige distributører: xxxxx (produktgruppe 1) +xxxxx (produktgruppe 2) = kr. xxxxx  4.3. M opgør omkostninger til den fælles edb-system: kr. xxxxx  4.4. D1 opdeler omkostninger til distributionen af produkter i relevante grupper:   * produkter solgt til private * produkter solgt til saloner   D1's distributionsomkostninger i alt: xxxxxx   |  |  |  | | --- | --- | --- | |  | Produktgruppe 1 | Produktgruppe 2 | | distributionsomkostninger | xxxxx | xxxxx |   4.5. D1 køber kun varer fra M og derfor ikke kan opdele produkter til køb af M og af uafhængige producenter.  **5. Sammenligningsanalyse** |
| Vedr. TP1-overdragelse af hudplejeprodukter  Der forsøges at finde tilsvarende overdragelse af sammenlignelige hudplejeprodukter.  M distribuerer ikke blot hudplejeprodukter via sine datterselskaber, men også via uafhængige distributører. Der er tale om de helt samme produkter.. De uafhængige distributører distribuerer dog ikke på det danske marked, og de køber ikke produkter fra M på helt de samme vilkår, som D1. De uafhængige distributører har bl.a. ikke lager selv. Der vurderes, at der ikke kan justeres for disse forskelle i nøjagtig grad.  Det vurderes yderligere, at der ikke kan findes tilstrækkeligt sammenlignelige produkter bland konkurrenterne.  Næste skridt er, at der forsøges at finde et sammenligningsgrundlag for de funktioner og risici, som er forbundet med transaktionerne. Der forsøges således at finde de uafhængige producenter eller distributører, som producerer eller distribuerer lignede hudplejeprodukter på nogenlunde de samme vilkår. M's egne uafhængige distributører har ikke sammenlignelige funktioner og risici pga. bl.a. manglende lager. Data for nærmeste konkurrenter A, B og C kan heller ikke bruges, da A's regnskab består af mange andre forskellige produkter, bl.a. elektronisk kosmetolog- og hudpleje udstyr, mens B, C og E kun har koncerninterne transaktioner, som kan ikke bruges ved vurderingen.  Det næste skrid er at undersøge produktion og distribution generelt i hudplejevarebranchen.  Y er en distributionsselskab, der distribuerer hudplejeprodukter på det danske marked for en uafhængig producent Z. Z står for udvikling, design og produktion af produkter, samt ejer alle immaterielle aktiver. Z sender produkterne til Danmark med vognmandfirma og Z betaler for fragten. Y ejer et lager, hvor produkterne skal opbevares, før de skal transporteres i butikkerne eller til salonerne. Selve produkterne er ikke lige sammenlignelige, da Y's distribuerede produkter er et billigere økologisk mærke, emballagen er også knap så speciel, og priserne er således en del lavere. Y's funktioner derimod er helt sammenlignelige med D's.  Vedr. TP2- overdragelse af edb-ydelser  M yder ikke edb-support til uafhængige virksomheder, og D1 køber ikke edb-ydelser fra uafhængige virksomheder. Der må derfor forsøges at finde uafhængige udbydere af edb-ydelser, som yder tilsvarende support. H er en udbyder af edb-ydelser på det danske marked. H udbyder ca. den samme pakkeløsning med edb-support til sine kunder i Danmark og resten af Skandinavien. H udøver support igennem internettet, telefonisk samt rejser en del rundt til kunderne, og har derfor en del rejseudgifter. Rejseomkostningerne faktureres dog separat, og betaling er baseret på timepris. Yderligere fakturerer H sine kunder for brug af dens edb-system, der er fastsat et fast beløb pr. måned. Det findes at være relevant at sammenligne pris pr. time mellem H og M, samt at sammenligne H's og M's abonnementspriser.  **6. Valg af prisfastsættelsesmetode.** |
| Vedr. TP1-overdragelse af hudplejeprodukter:  Y distribuerer hudplejeprodukter, som er ikke helt sammenlignelige med D's produkter. Derimod er Y's funktioner og risici er helt sammenlignelige med D1's. (jf. ovenfor, afsnit 5)  Der skal ikke foretages nogen justeringer af priser, idet Y og D distribuerer varer på absolut sammenlignelige vilkår.  Den mest relevante prisfastsættelsesmetode her vil være RPM (videresalgsmetode), hvor primære sammenligningsfaktorer er funktioner og risici, og som er baseret på sammenligning af bruttoavance i den kontrollerede transaktion og referencetransaktion.  Y' bruttoavance, som kan anses for at være en markedsmæssig bruttoavance, er 40 pct.   |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | | Produktgruppe  nr. | Købt af M | D's videresalgspris | Markedsmæssig bruttoavance 40 pct. | Armslængdepris | | 1 | 120 | 200 | 80 | 120 | | 2 | 240 | 400 | 160 | 240 |   Vedr. TP-2: overdragelse af edb-ydelser.  H og M udbyder edb ydelser på ca. de samme vilkår. Betalinger er baseret på timepris. Ydelserne er helt sammenlignelige, og derfor er det relevant at bruge CUP (fri markedsprismetode) for prissammenligning mellem H og M. Der skal ikke foretages nogen justeringer.  H's timepris, som kan anses for en fri markedspris, er kr. 500,00  M timepris er kr. 495,00  H's månedsabonnementspris er kr. 500,00  M's kvartalsabonnementspris er Kr.1600,00, som svarer til kr. 533,33 om måned.  **7. En liste over aftaler mellem M og D1** |
| 1. Aftale om distribution i Danmark  2. Aftale om udøvelse af edb-support |

1. Jf. artikel "*Skat skal jage multinationale giganter*" fra 27.3.2010, www.business.dk. Artiklen "*Multinationale firmaer får kulegravet deres regnskaber*" fra 11.7.2010, www.politiken.dk nævner det samme tal. [↑](#footnote-ref-1)
2. Bl.a. overvejer skatteministeren at indføre regler om en særlig revisor erklæring på TP-området. Målet er, at SKAT får mulighed for at kræve, at visse selskaber, der i årrække har haft skattemæssige underskud, skal få en uafhængig revisor til at erklære, hvorvidt dokumentationspligten og herunder armslængdeprincippet er overholdt. Jf. www.fsr.dk [↑](#footnote-ref-2)
3. Jf. art. "*Transfer Pricing i Norden",* SU2008,48 [↑](#footnote-ref-3)
4. Forsvarsstrategier og konfliktløsning vedr. internationale TP - tvister er ikke fokus for denne afhandling [↑](#footnote-ref-4)
5. TP af omstruktureringer på tværs af landegrænser er ikke fokus for denne afhandling [↑](#footnote-ref-5)
6. De internationale tvister vedr. TP er ikke fokus i denne afhandling [↑](#footnote-ref-6)
7. Jf. Jens Wittendorff: Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret, s.40 [↑](#footnote-ref-7)
8. Denne regelgruppe er ikke fokus i denne afhandling. [↑](#footnote-ref-8)
9. Hermed menes de danske og internationale dokumentationsregler, der p.t. er accepteret af danske skattemyndigheder [↑](#footnote-ref-9)
10. Hvor et koncernforbundet selskab finansieres gennem stor fremmedkapital i form af udlån fra den kontrollerede selskab kan under visse betingelser blive nægtet fradrag for renter [↑](#footnote-ref-10)
11. Denne bestemmelse vedr. bevisbyrden fandtes i CIR nr. 136 af 7. november 1988, bestemmelsen er nu ophævet med Lov 131 af 25.02.98, hvorved det gælder fri bevisbyrde. [↑](#footnote-ref-11)
12. Jf. Jan Pedersen: Transfer pricing i international skatteretlig belysning, s.34 [↑](#footnote-ref-12)
13. Jf. John Ensig m.fl.: Lærebog om indkomstskat, s. 1069 [↑](#footnote-ref-13)
14. Jf. John Ensig m.fl.: Lærebog om indkomstskat, s.1069-1070 [↑](#footnote-ref-14)
15. Indsat ved Lov 343 af 18.04 2007 [↑](#footnote-ref-15)
16. Ophævet ved Lov 1534 af 19.12.2007 [↑](#footnote-ref-16)
17. Dokumentationspligten, krav til dokumentationsmaterialet, samt konsekvenser af manglende opfyldelse af dokumentationspligten bliver kort gennemgået i kapitel 8. [↑](#footnote-ref-17)
18. Jf. Lærebog i indkomstskat, s.1072 [↑](#footnote-ref-18)
19. Jf. Jens Wittendorff: Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret, s.285 [↑](#footnote-ref-19)
20. OECD's medlemsstater omfatter Australien, Belgien, Canada, Danmark, Finland, Frankrig, Grækenland, Holland, Japan, Sydkorea, Island, Irland, Italien, Luxembourg, Mexico, New Zealand, Norge, Polen, Portugal, Schweiz, Slovakiet, Spanien, Storbritannien, Sverige, Tjekkiet, Tyrkiet, Tyskland, Ungarn, USA, Østrig, samt de 4 nytiltrådte lande - Chile, Slovenien, Israel og Estonien. Ifølge um.dk har OECD i øjeblikket optagelsesforhandlinger med Rusland som potentielt medlemsland [↑](#footnote-ref-20)
21. Stater med observatørstatus er Brasilien, Kina, Indien, Indonesien, Sydafrika, Rusland. [↑](#footnote-ref-21)
22. Kilde: www.oecd.org [↑](#footnote-ref-22)
23. Jf. Jens Wittendorff: Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret, s. 113 [↑](#footnote-ref-23)
24. Jf. Jan Pedersen m.fl.: Skatteretten 3, s.369 [↑](#footnote-ref-24)
25. De involverede lande er forpligtet til at forsøge at nå til enighed, men der er ikke nogen forpligtelse til at nå til enighed, jf. OECD's Modeloverenskomstens Art.25, stk.2 [↑](#footnote-ref-25)
26. jf. pkt. 15 i forordet til OECD Guidelines 2010. [↑](#footnote-ref-26)
27. Jf. Jan Pedersen: Skatteretten 3, s. 371 [↑](#footnote-ref-27)
28. Indtil den ny EU kommissionens afgørelse 2011/C 24/03 fra 25.1.2011 bestod gruppen af en ekspert fra hver af EU-medlemslande samt 10 eksperter fra erhvervslivet [↑](#footnote-ref-28)
29. EU TP- dokumentationsregler vil blive kort gennemgået i afsnit 8.8 [↑](#footnote-ref-29)
30. Advance Pricing Agreements er ikke fokus for denne afhandling [↑](#footnote-ref-30)
31. PATA- dokumentationsregler vil blive kort gennemgået i afsnit 8.9 [↑](#footnote-ref-31)
32. Jf. Ligningsvejledningen S.I.2.1 [↑](#footnote-ref-32)
33. Jf. SKM 2005.442LSR [↑](#footnote-ref-33)
34. Se figur 4 nr.1 [↑](#footnote-ref-34)
35. Se figur 4 nr.2 [↑](#footnote-ref-35)
36. Se figur 5 nr.1 [↑](#footnote-ref-36)
37. Se figur 5 nr.2 [↑](#footnote-ref-37)
38. Jf. Ligningsvejledningen S.I.2.2 [↑](#footnote-ref-38)
39. Se figur 6 nr.1 [↑](#footnote-ref-39)
40. Se figur 6 nr.2 [↑](#footnote-ref-40)
41. Ved vurdering om der foreligger en indirekte bestemmende indflydelse på baggrund af stemmerettigheder, skal stemmerne ikke opgøres forholdsmæssigt som ved bestemmende indflydelse gennem aktiekapital [↑](#footnote-ref-41)
42. Jf. Ligningsvejledningen S.I.2.2. [↑](#footnote-ref-42)
43. Jf. SKL § 3 B, stk.2, pkt.3 [↑](#footnote-ref-43)
44. Jf. Ligningsvejledningen S.I.2.2 [↑](#footnote-ref-44)
45. Jf. Ligningsvejledningen S.I.2.2 [↑](#footnote-ref-45)
46. Jf. Selskabsskattelovens § 31 [↑](#footnote-ref-46)
47. Jf. Selskabsskattelovens § 31A [↑](#footnote-ref-47)
48. Jf. Ligningsvejledningen S.I.2.2. [↑](#footnote-ref-48)
49. Jf. KSL § 2 stk.1 nr.4, samt SEL § 2 stk. 1 litra a [↑](#footnote-ref-49)
50. Jf. vejledningen: Transfer pricing; kontrollerede transaktioner; oplysningspligt, afsnit 2.1.1.3 [↑](#footnote-ref-50)
51. Jf. vejledningen: Transfer pricing; kontrollerede transaktioner; oplysningspligt, afsnit 2.1.1.3 [↑](#footnote-ref-51)
52. Jf. vejledningen: Transfer pricing; kontrollerede transaktioner; oplysningspligt, afsnit 2.1.1.3 [↑](#footnote-ref-52)
53. Jf. SKL § 3 B nr. 6 er indsat ved lov nr. 343 af 18/04-2007. Teksten lød oprindelig "fast driftssted efter ...", men er blevet ændret senere ved lov 98 af 10/02-2009 til "kulbrintetilknyttet virksomhed". [↑](#footnote-ref-53)
54. Jf. Jens Wittendorff: Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret, s.340 [↑](#footnote-ref-54)
55. Jf. Ligningsvejledningen S.I. 2.3. [↑](#footnote-ref-55)
56. Jf. Ligningsvejledningen S.I.2.4. [↑](#footnote-ref-56)
57. Hermed menes Bek.nr.42 af 24.1.2006 [↑](#footnote-ref-57)
58. Sammenlignelighedskravet er gennemgået i afsnit 6.2 [↑](#footnote-ref-58)
59. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt.2.9 [↑](#footnote-ref-59)
60. Hermed menes SKAT's vejledning: Transfer pricing; Kontrollerede transaktioner; Værdiansættelse fra 21.8.2009 [↑](#footnote-ref-60)
61. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 2.1 [↑](#footnote-ref-61)
62. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 2.3 [↑](#footnote-ref-62)
63. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 2.21 og 2.39 [↑](#footnote-ref-63)
64. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 2.4 [↑](#footnote-ref-64)
65. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 2.4 [↑](#footnote-ref-65)
66. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 2.2 [↑](#footnote-ref-66)
67. Jf. Dokumentationsvejledningen 2006, pkt. 5.3.2.2.2 [↑](#footnote-ref-67)
68. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 2.9 [↑](#footnote-ref-68)
69. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 2.10 [↑](#footnote-ref-69)
70. Hermed menes situationer, hvor den først valgte metode ikke slår til [↑](#footnote-ref-70)
71. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 2.11 [↑](#footnote-ref-71)
72. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 2.13 [↑](#footnote-ref-72)
73. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 2.3 [↑](#footnote-ref-73)
74. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt.3.27 [↑](#footnote-ref-74)
75. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 2.18-2.20 [↑](#footnote-ref-75)
76. OPEC- Organization of Petroleum Exporting Countries - er en sammenslutning of olieeksporterede udviklingslande. [↑](#footnote-ref-76)
77. Begge domme er analyseret af Jens Wittendorff i Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret, s.829-832 [↑](#footnote-ref-77)
78. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 2.21 [↑](#footnote-ref-78)
79. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 2.24 og 2.25 [↑](#footnote-ref-79)
80. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 2.22 [↑](#footnote-ref-80)
81. Jf. OECD Guidelines 2010, pkt. 2.26 [↑](#footnote-ref-81)
82. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 2.29 [↑](#footnote-ref-82)
83. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 2.25. og 2.27 [↑](#footnote-ref-83)
84. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 2.34 [↑](#footnote-ref-84)
85. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 2.23 [↑](#footnote-ref-85)
86. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 2.21 [↑](#footnote-ref-86)
87. Jf. Dokumentationsvejledningen, bilag 4, pkt. 2.2. [↑](#footnote-ref-87)
88. Jf. OECD Guidelines 2010, pkt.2.39 [↑](#footnote-ref-88)
89. Se afsnit 5.2.2. [↑](#footnote-ref-89)
90. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 2.41 [↑](#footnote-ref-90)
91. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 2.45 [↑](#footnote-ref-91)
92. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 2.55 [↑](#footnote-ref-92)
93. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 2.44 [↑](#footnote-ref-93)
94. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 2.47 [↑](#footnote-ref-94)
95. OECD gør opmærksom på, at pga. forskelle i forskellige landes regnskabspraksis kan det forekomme, at nogle administrationsomkostninger er inkluderet i beregning af omkostningsbasen ved CPM, jf. OECD Guidelines 2010, pkt.2.41 og 2.42 [↑](#footnote-ref-95)
96. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 2.49 [↑](#footnote-ref-96)
97. Jf. Dokumentationsvejledningen fra 2006, bilag 4, pkt.3.2 [↑](#footnote-ref-97)
98. Jf. OECD Guidelines 2010, pkt. 2.108 [↑](#footnote-ref-98)
99. Jf. OECD Guidelines 2010, pkt. 2.110 og 2.111 [↑](#footnote-ref-99)
100. Vælger man PSM, skal man være parat til at argumentere for metoden er mest anvendelig under omstændighederne, Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 2.117 [↑](#footnote-ref-100)
101. Jf. OECD Guidelines 2010, pkt. 2.4 [↑](#footnote-ref-101)
102. Jf. OECD Guidelines 2010, pkt. 2.4, 2.59, 2.60 [↑](#footnote-ref-102)
103. Jf. OECD Guidelines 2010, pkt. 2.109 [↑](#footnote-ref-103)
104. Jf. OECD Guidelines 2010, pkt. 2.124 og 2.125 [↑](#footnote-ref-104)
105. Jf. OECD Guidelines 2010, pkt. 2.127 og 2.128 [↑](#footnote-ref-105)
106. Jf. OECD Guidelines 2010, pkt. 2.119 [↑](#footnote-ref-106)
107. Der kan foretages en sammenligning af karakteren og omfanget af selskabernes bidrag til den kontrollerede transaktion, hvorefter de enkelte bidrag kan tildeles en procent baseret på eksterne markedsoplysninger, jf. OECD Guidelines pkt. 2.120 [↑](#footnote-ref-107)
108. Jf. OECD Guidelines 2010, pkt. 2.121 og 1.122 [↑](#footnote-ref-108)
109. Jf. OECD Guidelines 2010, pkt. 2.121 [↑](#footnote-ref-109)
110. Jf. OECD Guidelines 2010, pkt. 2.58 [↑](#footnote-ref-110)
111. i tilfælde, hvor begge selskaber er involveret i meget komplicerede aktiviteter, vil der jf. OECD Guidelines være mest relevant at bruge PSM metode [↑](#footnote-ref-111)
112. Jf. OECD Guidelines 2010, pkt. 2.59 [↑](#footnote-ref-112)
113. Jf. OECD Guidelines 2010, pkt. 2.61 [↑](#footnote-ref-113)
114. Jf. OECD Guidelines 2010, pkt. 2.77 [↑](#footnote-ref-114)
115. Jf. OECD Guidelines 2010, pkt. 2.80 [↑](#footnote-ref-115)
116. Jf. OECD Guidelines 2010, pkt. 2.58 [↑](#footnote-ref-116)
117. Jf. OECD Guidelines 2010, pkt. 2.69 og 2.70 [↑](#footnote-ref-117)
118. Jf. Dokumentationsvejledningen fra 2006, bilag 4, pkt. 5.1 [↑](#footnote-ref-118)
119. Jf. OECD Guidelines 2010, pkt. 2.71 [↑](#footnote-ref-119)
120. Driftsfremmede aktiver omfatter værdien af alle aktiver, som anvendes indenfor det relevante forretningsområde, herunder anlægsaktiver [↑](#footnote-ref-120)
121. Procenttillæg til omkostninger [↑](#footnote-ref-121)
122. Jf. Dokumentationsvejledningen fra 2006, bilag 5 [↑](#footnote-ref-122)
123. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 1.64 [↑](#footnote-ref-123)
124. Jf. OECD's Guidelines 2010 pkt. 1.65 [↑](#footnote-ref-124)
125. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 1.66 [↑](#footnote-ref-125)
126. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 1.33 [↑](#footnote-ref-126)
127. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 3.24 og 3.27 [↑](#footnote-ref-127)
128. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 1.36 [↑](#footnote-ref-128)
129. CUP er gennemgået i kapitel 5.2.1. [↑](#footnote-ref-129)
130. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 1.39 [↑](#footnote-ref-130)
131. Jf. Jens Wittendorff: armslængdeprincippet i dansk og international skatteret, s. 558 [↑](#footnote-ref-131)
132. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 1.39 [↑](#footnote-ref-132)
133. Jf. Anders Øreby Hansen, Peter Andersen, Transfer Pricing i praksis, s. 127 [↑](#footnote-ref-133)
134. Jf. Anders Øreby Hansen, Peter Andersen, Transfer pricing i praksis, s. 98 [↑](#footnote-ref-134)
135. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 1.43 [↑](#footnote-ref-135)
136. Jf. Jens Wittendorff: Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret, s. 561 [↑](#footnote-ref-136)
137. Jf. OECD's Guidelines 2010 , pkt. 1.45 [↑](#footnote-ref-137)
138. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 1.46 [↑](#footnote-ref-138)
139. Jf. OECD's Guidelines 2010 , pkt. 1.47 [↑](#footnote-ref-139)
140. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 1.49 [↑](#footnote-ref-140)
141. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 1.44 [↑](#footnote-ref-141)
142. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 1.52 [↑](#footnote-ref-142)
143. Se anerkendelse af kontrollerende transaktion i kapitel 5.1 [↑](#footnote-ref-143)
144. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 1.52 og 1.65 [↑](#footnote-ref-144)
145. Jf. Jens Wittendorff: Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret, s. 302 [↑](#footnote-ref-145)
146. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 1.55 [↑](#footnote-ref-146)
147. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 3.77 [↑](#footnote-ref-147)
148. Jf. Dokumentationsvejledningen 2006, pkt. 5.2.4 [↑](#footnote-ref-148)
149. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 1.62 [↑](#footnote-ref-149)
150. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 1.63 [↑](#footnote-ref-150)
151. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 1.72 [↑](#footnote-ref-151)
152. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 1.71 [↑](#footnote-ref-152)
153. Jf. OECD's Guidelines 2010 pkt. 1.70 [↑](#footnote-ref-153)
154. Jf. Dokumentationsvejledningen, pkt. 5.2.4 [↑](#footnote-ref-154)
155. "Portfolio approach" er en eksempel på forretningsstrategi, som også har betydning for sammenlignelighedsanalysen [↑](#footnote-ref-155)
156. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 3.9 [↑](#footnote-ref-156)
157. Her er tale om de såkaldte "pakker", der inkluderer betaling for benyttelsen af patent, knowhow, varemærke osv. [↑](#footnote-ref-157)
158. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 3.11 [↑](#footnote-ref-158)
159. Jf. Jens Wittendorff: Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret, s. 533 [↑](#footnote-ref-159)
160. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 3.13 [↑](#footnote-ref-160)
161. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 3.16 [↑](#footnote-ref-161)
162. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 3.15 [↑](#footnote-ref-162)
163. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 3.75-3.79 [↑](#footnote-ref-163)
164. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 3.76 [↑](#footnote-ref-164)
165. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 3.55 og 3.56 [↑](#footnote-ref-165)
166. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 3.58 [↑](#footnote-ref-166)
167. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 3.57 - indtil opdateringen of OECD Guidelines i 2010, omtalte OECD ikke brug af afkortet interval. [↑](#footnote-ref-167)
168. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 3.60 [↑](#footnote-ref-168)
169. Jf. OECD Guidelines 2010, pkt. 3.62 - indtil opdateringen af OECD Guidelines i 2010, nævnte OECD blot at korrektion skal foretages til det punkt i intervallet, som bedst afspejler den kontrollerede transaktion og afviste dermed den i nogle lande fastsatte regel, at der skal korrigeres til medianen. [↑](#footnote-ref-169)
170. Jf. Vejledning om dokumentationspligt af 06/02-2006 pkt. 5.3.2.2.3 [↑](#footnote-ref-170)
171. Jf. Jens Wittendorff: Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret, s.616 [↑](#footnote-ref-171)
172. Jf. OECD Guidelines 2010, pkt. 3.4. [↑](#footnote-ref-172)
173. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 7.6. [↑](#footnote-ref-173)
174. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 7.14 [↑](#footnote-ref-174)
175. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 7.16 [↑](#footnote-ref-175)
176. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 7.6 [↑](#footnote-ref-176)
177. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 7.17 [↑](#footnote-ref-177)
178. Jf. Jens Wittendorff: Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret, s.626 [↑](#footnote-ref-178)
179. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 7.6. [↑](#footnote-ref-179)
180. Jf. Statsskattelovens § 6 stk.1 litra a. [↑](#footnote-ref-180)
181. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 7.32 [↑](#footnote-ref-181)
182. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 7.12 [↑](#footnote-ref-182)
183. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 7.6 [↑](#footnote-ref-183)
184. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 7.9-7.13 [↑](#footnote-ref-184)
185. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 7.9 [↑](#footnote-ref-185)
186. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 7.10 [↑](#footnote-ref-186)
187. Jf. OECD's Guidelines 2010 pkt. 7.9 [↑](#footnote-ref-187)
188. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 7.11 [↑](#footnote-ref-188)
189. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 7.13 [↑](#footnote-ref-189)
190. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 7.12 [↑](#footnote-ref-190)
191. I TfS1997,367V havde hovedaktionæren i forbindelse med selskabets børsnotering afstået aktier til børskursen. Både selskabet og hovedaktionæren havde således en direkte nytteværdi af børsnoteringen, hvorfor omkostningerne skulle deles mellem parterne [↑](#footnote-ref-191)
192. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt.7.20- 7.23 [↑](#footnote-ref-192)
193. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 7.20 og 7.21 [↑](#footnote-ref-193)
194. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 7.23 [↑](#footnote-ref-194)
195. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 7.25 [↑](#footnote-ref-195)
196. Se ovenpå afsnit 6.1. anerkendelse af kontrollerede transaktion [↑](#footnote-ref-196)
197. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 7.31 [↑](#footnote-ref-197)
198. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 7.36 [↑](#footnote-ref-198)
199. De resultatbaserede metoder findes jf. OECD mere relevante end de at transaktionsbasere metoder i det tilfælde, hvor begge parter foretager ikke-rutinemæssige bidrag til den kontrollerende transaktion (PSM) eller hvor der findes ingen eller meget begrænset informationer om bruttoavancen i de ukontrollerede transaktioner(TNMM). [↑](#footnote-ref-199)
200. Jf. OECD's Guidelines 2010 pkt. 7.33 [↑](#footnote-ref-200)
201. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 7.34 [↑](#footnote-ref-201)
202. Den originale tekst i OECD's Guidelines 2010 pkt. 6.2 lyder således: *The term " intangible property" includes rights to use industrial assets such as patents, trademarks, trade names, designs and models. It also includes literary and artistic property rights, and intellectual property such as know-how and trade secrets.* [↑](#footnote-ref-202)
203. Jf. Jens Wittendorff: Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret, s. 743 [↑](#footnote-ref-203)
204. OECD startede i januar 2010 nye projekt om TP af immaterielle aktiver. Fokus for projektet er bl.a. begrebsafgrænsning af immaterielle aktiver. Resultaterne af projektet forventes at blive offentliggjort til slutning af 2013 [↑](#footnote-ref-204)
205. OECD's terminologi: *marketing intangibles and trade intangibles* [↑](#footnote-ref-205)
206. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 6.3 [↑](#footnote-ref-206)
207. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 6.9 [↑](#footnote-ref-207)
208. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 6.4 [↑](#footnote-ref-208)
209. Jf. Jens Wittendorff: Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret, s. 745 [↑](#footnote-ref-209)
210. Se ovenfor afsnit 7.1.4.3. om passivt koncernforhold og tilfældig nytteværdi [↑](#footnote-ref-210)
211. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 6.5 [↑](#footnote-ref-211)
212. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 6.12 [↑](#footnote-ref-212)
213. Jf. Lars Karnøe m.fl.: Immaterialret, s. 374 [↑](#footnote-ref-213)
214. Goodwill kan således overdrages sammen med *hele* virksomheden eller sammen *en del* af den virksomhed den er knyttet til [↑](#footnote-ref-214)
215. Såvel begrebet som værdiansættelse af goodwill er nærmere behandlet i E.I.4.1.1 og 4.1.2. Ligningsvejledningen 2011-1 [↑](#footnote-ref-215)
216. Armslængdeprincippet i OECD Modeloverenskomstens artikel 9, stk. 1 forholder sig kun til værdiansættelsen af dispositioner, der efter internt skatteret kvalificerer sig som *kommercielle/finansielle forbindelser,* og derfor har begrebsfastlæggelsen i OECD's Guidelines ingen værdi for de kontraherede stater, og anvendes kun udfyldende ved den internretlige begrebsafgrænsning [↑](#footnote-ref-216)
217. I relation til løbende samhandel vedrører begrebsafgrænsningen reelt værdiansættelsen af samhandlen, som udgør kerneområdet for armslængdeprincippet i OECD's Modeloverenskomstens artikel 9, stk.1 [↑](#footnote-ref-217)
218. Jf. J. Ensig m.fl: Lærebog om indkomstskat, s. 590 [↑](#footnote-ref-218)
219. Jf. Dokumentationsvejledningen, pkt. 5.2.4. [↑](#footnote-ref-219)
220. Jf. TfS1996,876LSR (eneforhandlerrettigheder), TfS1993,121LSR, TfS1998.731H [↑](#footnote-ref-220)
221. Jf. J. Wittendorff: Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret, s. 748 [↑](#footnote-ref-221)
222. Det kan f.eks. være relevant, hvor et immaterielt aktiv er udviklet som led i en omkostningsfordelingsaftale, se nedenfor i afsnit 7.3 [↑](#footnote-ref-222)
223. Her skal man være opmærksom på, at der i nogle lande anvendes der det juridiske ejerskab, mens andre tillægger det økonomiske ejerskab betydning, og derfor kan retten til et immaterielt aktiv være placeret i flere forskellige lande på en gang, hvilket kan medføre nogle meget uheldige skattemæssige konsekvenser i form af dobbeltbeskatning [↑](#footnote-ref-223)
224. Jens Wittendorff: Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret, s.758 [↑](#footnote-ref-224)
225. Jens Wittendorff: Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret, s.759 [↑](#footnote-ref-225)
226. Jens Wittendorff: Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret, s.759 [↑](#footnote-ref-226)
227. Kapitel 6, afsnit D i OECD's Guidelines 2010 [↑](#footnote-ref-227)
228. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 6.36-6.39 [↑](#footnote-ref-228)
229. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt.6.37 [↑](#footnote-ref-229)
230. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 1.25 og 6.38 [↑](#footnote-ref-230)
231. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 6.38 [↑](#footnote-ref-231)
232. Jf. Dokumentationsvejledningen, pkt. 5.2.4 [↑](#footnote-ref-232)
233. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 6.39 [↑](#footnote-ref-233)
234. Jf. Jens Wittendorff: Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret, s.771 [↑](#footnote-ref-234)
235. OECD's Guidelines 2010, pkt. 1.11 [↑](#footnote-ref-235)
236. Dette er meget lettere sagt end gjort, da som nævnt ovenfor der er ofte umuligt at finde en referencetransaktion, hvor der handles med identiske immaterielle aktiver og hvor betingelserne er også sammenlignelige. [↑](#footnote-ref-236)
237. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 6.14 [↑](#footnote-ref-237)
238. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 6.23 [↑](#footnote-ref-238)
239. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 6.23 [↑](#footnote-ref-239)
240. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 6.27 [↑](#footnote-ref-240)
241. Jf. Anders Øreby Hansen: Transfer pricing i praksis, s.165 [↑](#footnote-ref-241)
242. Jf. Jens Wittendorff: Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret, s.790 [↑](#footnote-ref-242)
243. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 6.26 [↑](#footnote-ref-243)
244. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 2.9 [↑](#footnote-ref-244)
245. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 2.123 [↑](#footnote-ref-245)
246. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 6.28 [↑](#footnote-ref-246)
247. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt.6.29 [↑](#footnote-ref-247)
248. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 6.30 [↑](#footnote-ref-248)
249. SKAT: Transfer pricing; kontrollerede transaktioner; værdiansættelse, pkt.1.3 [↑](#footnote-ref-249)
250. Goodwillcirkulæret beregningsmodel er baseret udelukkende på en beregning af goodwill og finder dermed principielt ikke anvendelse ved overdragelse af andre immaterielle aktiver [↑](#footnote-ref-250)
251. TSSCIR 2000-10 [↑](#footnote-ref-251)
252. F.eks. erklæringer fra en uafhængig sagkyndig person eller dokumenterede købstilbud fra fremmede [↑](#footnote-ref-252)
253. F.eks. lokale håndværkervirksomheder [↑](#footnote-ref-253)
254. Det ligger uden for afhandlingens formål nærmere at redegøre for den vejledende anvisning af værdiansættelse af goodwill. [↑](#footnote-ref-254)
255. Værdiansættelses vejledning: SKAT; Transfer pricing; kontrollerede transaktioner; værdiansættelse af 21.8.2009 [↑](#footnote-ref-255)
256. Jf. Værdiansættelsesvejledningen 2009, afsnit 1.3 [↑](#footnote-ref-256)
257. OECD Guidelines tillader også at bruge metoden efter omstændighederne, selv om metoden ikke nævnt af OECD som en af de fem anbefalede metoder. [↑](#footnote-ref-257)
258. OECD Guidelines tillader heller ikke som udgangspunkt brug af den omkostningsbaserede metode ved værdiansættelsen af immaterielle aktiver [↑](#footnote-ref-258)
259. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 8.3-8.7 [↑](#footnote-ref-259)
260. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 8.3 [↑](#footnote-ref-260)
261. Dokumentationsvejledning pkt. 5.2.5 [↑](#footnote-ref-261)
262. OECD Guidelines 2010, pkt.8.10 [↑](#footnote-ref-262)
263. Man skal dog være opmærksom på, at nogle lande ikke anerkender, at selskabet, der alene bidrager med kapital, og ikke selv er direkte involveret i forskning og udvikling eller udnyttelse af de tilvejebragte rettigheder gennem salg, kan være deltagere i en omkostningsfordelingsaftale. [↑](#footnote-ref-263)
264. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 8.11 [↑](#footnote-ref-264)
265. Jf. OECD Guidelines 2010, pkt. 8.12 [↑](#footnote-ref-265)
266. Jf. OECD Guidelines 2010, pkt.8.8 [↑](#footnote-ref-266)
267. Jf. OECD's Guidelines 2010, pkt. 8.16 [↑](#footnote-ref-267)
268. Jf. OECD Guidelines 2010, pkt.8.14 [↑](#footnote-ref-268)
269. Jf. OECD Guidelines 2010, pkt.8.8 og 8.9 [↑](#footnote-ref-269)
270. Jf. OECD Guidelines 2010, pkt. 8.15 [↑](#footnote-ref-270)
271. Jf. Dokumentationsvejledningen pkt. 5.2.5 [↑](#footnote-ref-271)
272. Jf. Jens Wittendorff: Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret, s. 692 [↑](#footnote-ref-272)
273. Jf. OECD Guidelines 2010, pkt. 8.31 og 8.34 [↑](#footnote-ref-273)
274. Jf. OECD Guidelines 2010, pkt. 8.32 [↑](#footnote-ref-274)
275. OECD Guidelines 2010, pkt. 8.35 [↑](#footnote-ref-275)
276. OECD Guidelines 2010, pkt. 8.39 [↑](#footnote-ref-276)
277. Jf. SKL § 3B stk. 1 og stk. 5,2 pkt., [↑](#footnote-ref-277)
278. Bek. nr. 42 af 24/01 2006 [↑](#footnote-ref-278)
279. SKAT: Vejledningen; Transfer Pricing; Kontrollerede transaktioner; Dokumentationspligt af 6.2.2006 [↑](#footnote-ref-279)
280. Jf. SKL § 3B, stk. 6. [↑](#footnote-ref-280)
281. Kredsen af dokumentationspligtige er gennemgået i afhandlingens kapitel 4. [↑](#footnote-ref-281)
282. Jf. SKL § 3 B, stk. 6 [↑](#footnote-ref-282)
283. Jf. SKL § 3 B, stk.5 [↑](#footnote-ref-283)
284. Jf. Dokumentationsvejledningen 2006, afsnit 4.4 [↑](#footnote-ref-284)
285. Jf. SKL § 17, stk.3 [↑](#footnote-ref-285)
286. Jf. Ligningsvejledningen 2010-1, afsnit S.I.2.6.2. [↑](#footnote-ref-286)
287. Jf. SKL § 5 stk. 3 [↑](#footnote-ref-287)
288. Jf. Ligningsvejledningen 2010-1, afsnit S.I.2.6.2 [↑](#footnote-ref-288)
289. Databaseundersøgelse er søgning efter sammenligningsgrundlag i offentligt tilgængelige databaser. [↑](#footnote-ref-289)
290. Jf. Dokumentationsbekendtgørelsens § 9 og 10 [↑](#footnote-ref-290)
291. Kraverne til indholdet af EU TP- dokumentation findes i Dokumentationsvejledningen i afsnit 8.1 [↑](#footnote-ref-291)
292. Jf. Jan Pedersen: Transfer Pricing i international skatteretlig belysning, s.266 [↑](#footnote-ref-292)
293. Se afsnit 8.5.2 [↑](#footnote-ref-293)
294. TfS1988.292H, TfS1994.766V, TfS1977.177LSR [↑](#footnote-ref-294)
295. Jan Pedersen, Transfer pricing i international og skatteretlig belysning, s. 268 [↑](#footnote-ref-295)
296. Set-off aftaler behandlet i denne afhandlingens afsnit 6.4 [↑](#footnote-ref-296)
297. OECD Guidelines 2010, pkt. 4.94 [↑](#footnote-ref-297)
298. Jan Pedersen: Transfer pricing i international skatteretlig belysning, s.272 [↑](#footnote-ref-298)
299. SFL § 26, stk.5 [↑](#footnote-ref-299)
300. SFL § 26, stk.6 [↑](#footnote-ref-300)
301. Jf. SKAT: Den juridiske vejledning 2011-1, pkt. A.A.8.2.3.7 [↑](#footnote-ref-301)
302. Art. 25 forpligter medlemsstaterne blot at forsøge at nå til enighed, men det er ikke nogen forpligtelse til rent faktisk at nå til enighed. Den gensidige aftaleprocedure er ikke behandlet i denne afhandling [↑](#footnote-ref-302)
303. Art. 25 forpligter medlemsstaterne blot at forsøge at nå til enighed, men det er ikke nogen forpligtelse til rent faktisk at nå til enighed. Den gensidige aftaleprocedure er ikke behandlet i denne afhandling [↑](#footnote-ref-303)
304. Jf. Ligningsvejledningen 2010-1, S.I.2.10 [↑](#footnote-ref-304)
305. Jf. SKM2005.433TSS [↑](#footnote-ref-305)
306. Jf. SKM2001.161TSS [↑](#footnote-ref-306)
307. Jens Wittendorff: Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret, s.692 [↑](#footnote-ref-307)
308. Jf. www.oecd.org [↑](#footnote-ref-308)