

Transfer Pricing udfordringer ved overdragelse af immaterielle aktiver

UDARBEJDET AF HAJIRA BASHARYAR, STUDIENUMMER 20155979
VEJLEDT AF ANDERS LARSEN
AFLEVERET DEN 24. SEPTEMBER 2024
INDEHOLDER 148.793 ANTAL ANSLAG

ENGLISH SUMMARY

In a globalized economy, with political debates surrounding corporate taxes, transfer pricing has gained increasing attention, leading many countries to implement stricter regulations on the subject. Multinational companies are now required to carefully establish their transfer pricing policies in accordance with the arm's length principle. This has necessitated the creation of standardized guidelines to ensure compliance by group companies with regulatory frameworks in their respective jurisdictions, as well as enabling tax authorities to exercise oversight in those jurisdictions.

The Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) has developed a set of guidelines and principles that multinational groups and various jurisdictions are encouraged to adopt. One of the global standards developed by the OECD is the OECD Model Tax Convention, which aims to serve as a negotiation basis for entering into double taxation agreements between OECD member countries. In connection with the Model Convention, the OECD has issued several guidelines, the most recent of which are found in the *"OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022"*, published in 2022. These guidelines prescribe that associated enterprises must apply pricing and terms in transactions that align with those that would be agreed upon between independent companies, in line with the arm's length principle. The arm's length principle is outlined in Article 9 of the OECD Model Tax Convention and is incorporated into Danish law through Section 2 of the Danish Tax Assessment Act, Ligningslovens § 2, which must be interpreted in accordance with Article 9 of the OECD Model Tax Convention.

The *"OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022"* serve as a set of recommendations and are not legally binding. However, they are widely used by many countries globally, beyond just OECD member states, to understand and manage transfer pricing challenges.

These guidelines, along with applicable national transfer pricing laws, form the foundation of this thesis, which aims to explore transfer pricing challenges in controlled transactions between group companies, particularly where these transactions involve the transfer of intangible assets and the rights to those intangible assets.

Indholdsfortegnelse

1	Indledning.....	4
2	Problemformulering	5
3	Metode samt afgrænsninger.....	5
3.1	Juridisk metode.....	5
3.2	Afgrænsning	7
4	Koncernbegrebet.....	7
4.1	Koncernbegrebet inden for skatteretten.....	7
4.1.1	Ad pkt. 1 vedrørende ejendomsret på mindst ti procent	8
4.1.2	Ad pkt. 2 vedrørende beherskelse af mindst 50 procent af stemmerne eller kapital	9
4.1.3	Ad pkt. 3 vedrørende bestemmende indflydelse.....	9
4.1.4	Ad pkt. 4 vedrørende interessefællesskaber	10
4.4	Sammenfatning.....	11
5	Armslængdeprincippet.....	11
5.1	OECD's Modeloverenskomst artikel 9	12
5.2	Ligningslovens § 2	14
5.2.1	Omfattede skattesubjekter	14
5.2.2	Bestemmelsens anvendelsesområde	15
5.3	Sammenfatning	19
6	Transfer pricing prisfastsættelsesmetoder	20
6.1	Comparable Uncontrolled Price Method (den frie markedspris-metode)	21
6.2	Resale Price Method (Videresalgsprismetoden).....	23
6.3	Cost plus method (cost plus metoden).....	24
6.4	Transactional net margin method (TNM-metoden).....	26
6.5	Transactional profit split method (Profitsplit metoden).....	28
6.6	Sammenfatning.....	30
7	Sammenlignelighedsanalysen i OECD TPG 2022	32
7.1	Formålet med sammenlignelighedsanalysen	32
7.2	Sammenlignelighedsanalysens fem faktorer	34
7.2.1	Kontraktvilkår.....	34
7.2.2	Funktionsanalysen	35
7.2.3	prisfastsættelse af den kontrollerede transaktion:.....	41
7.2.4	Produktets egenskaber	42
7.2.5	Økonomiske omstændigheder	44

7.2.6	Forretningsstrategi	45
7.3	Sammenfatning	46
8	Immaterielle aktiver	47
8.1	Immaterialretten om immaterielle aktiver	47
8.2	Skatteretten om immaterielle aktiver	48
8.3	OECD TPG 2022 om immaterielle aktiver	49
8.4	Eksempler på immaterielle aktiver efter OECD TPG 2022	51
8.5	DEMPE-funktioner	53
8.5.1	Eksempler på DEMPE-funktioner, herunder udvikling og forbedring af værdien af et immaterielt aktiv samt udnyttelse af fordelene ved et immaterielt aktiv	54
8.6	Transfer pricing prisfastsættelsesmetoder for immaterielle aktiver	57
8.6.1	Transfer pricing metodernes anvendelse ved immaterielle aktiver	57
8.7	Sammenfatning	60
9	Konklusion	62
10	Litteraturliste	64
10.1	Artikler	64
10.2	Vejledninger	64
10.3	Bøger	65
10.4	Direktiv	65
10.5	Øvrige:	65
10.6	Afgørelser	65
10.7	Lovgivning	66

1 Indledning

I en globaliseret økonomi med politiske debatter om selskabsskatter har transfer pricing fået et stadigt stigende fokus, hvor adskillige lande har indført flere stringente reguleringer om transfer pricing. Multinationale selskaber skal derfor i dag være i stand til at fastlægge sine transfer pricing politikker omhyggeligt i henhold til armslængdeprincippet. Dette har krævet etablering af ensartede standarder, der sikrer koncernselskabernes overholdelse af lovgivningsmæssige reguleringer i de respektive jurisdiktioner og skattemyndighedernes udøvelse af kontrolbeføjelser i de respektive jurisdiktioner.

Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) har udarbejdet en række retningslinjer og principper, som multinationale koncerner og de forskellige jurisdiktioner anbefales at etablere.¹ En af de globale standarder OECD har udarbejdet, er OECD modeloverenskomst, der har til formål at være forhandlingsgrundlag for indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem OECD-medlemslandene. I forlængelse af modeloverenskomsten har OECD udarbejdet en række retningslinjer, hvoraf de seneste retningslinjer er publiceret af OECD i år 2022 "*OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*", der foreskriver, at koncernforbundne selskaber i transaktioner skal anvende priser og vilkår i overensstemmelse med de uafhængige selskaber ville anvende i en transaktion med hinanden, jf. armslængdeprincippet. Armslængdeprincippet fremgår af OECD's modeloverenskomsts artikel 9, hvor armslængdeprincippet i dansk ret er implementeret i Ligningslovens § 2 og skal fortolkes i overensstemmelse med armslængdeprincippet i OECD's modeloverenskomsts artikel 9.²

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022 er en vejledning og derfor ikke bindende, men anvendes fortsat af flere lande globalt foruden OECD-medlemslandene til forståelse og håndtering af transfer pricing udfordring.

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022 udgør sammen med national gældende ret, der vedrører transfer pricing, grundstenen i denne afhandling, der søger at afdække transfer pricing udfordringer i kontrollerede transaktioner mellem koncernforbundne selskaber, hvor de kontrollerede transaktioner involverer overførsler af immaterielle aktiver og rettighederne til de immaterielle aktiver.

¹ Udenrigsministeriet "OECD's Mission og Historie"

² Den juridiske vejledning C.D.11.2.1.1 Armslængdeprincippet og Transfer Pricing Guidelines

2 Problemformulering

Formålet med denne kandidatafhandling er at afdække de fem anbefalede transfer pricing prisfastsættelsesmetoder fra *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022* (herefter OECD TPG 2022) med henblik på at fastlægge, hvilken eller hvilke af prisfastsættelsesmetoderne der er den mest optimale at anvende i en armslængdetest af kontrollerede transaktioner, der involverer overdragelse af immaterielle aktiver i overensstemmelse med armslængdeprincippet i ligningslovens § 2.

På baggrund af ovenstående formål er der henledt til følgende problemformulering:

Hvornår er et skattesubjekt omfattet af LL § 2 og hvilken prisfastsættelsesmetode er den mest optimale at anvende ved overdragelse af immaterielle aktiver i en koncernintern transaktion?

3 Metode samt afgrænsninger

Nærværende afsnit redegør for den i afhandlingen anvendte metode, juridisk metode, og hvorledes denne er anvendt i forbindelse med afhandlingens undersøgelser henset til transfer pricing udfordringer ved overførsel af immaterielle aktiver og rettigheder til immaterielle aktiver i kontrollerede transaktioner mellem koncernforbundne selskaber i multinationale lande. Videre vil nærværende afsnit beskrive de kilder, der er anvendt i afhandlingen samt

3.1 Juridisk metode

For at opnå afhandlingens formål, er den retsdogmatiske metode anvendt gennemgående gennem afhandlingen. Den retsdogmatiske metode har til formål, at beskrive den gældende ret, *de lege lata*. Dette gøres ved at beskrive, analysere og diskutere den gældende retstilstand.³

Den juridiske metode er afgørende udarbejdelsen af afhandlingen, idet transfer pricing referer til prissætningen af en transaktion internt mellem selskaberne i en koncern. Disse selskaber i koncernen

³ Blume, Peter, *Retssystemet og juridisk metode*, 4. udgave, 1. oplag, Djøf Forlag 2020, s 32.

er ofte i forskellige lande og derfor underlagt omfattende love og regler, der skal sikre at armslængdeprincippet overholdes.

Metoden anvendes i afhandlingen til systematisk at analysere og anvende gældende love samt regler på konkrete transfer pricing forhold.

Den retstilstand afhandlingen beskæftiger sig med er retskilder inden for området transfer pricing. Afhandlingens anvendte danske retskilder omhandler primært lovgivning, herunder domme fra højesteret og Landsretten, samt bindende svar fra Skatterådet. Foruden danske retskilder, anvendes OECD modeloverenskomsten og transfer pricing guidelines gennemgående gennem afhandlingen.

3.2 Anvendte kilder samt kildekritik

De danske love som primært anvendes i afhandlingen er Ligningsloven, Selskabsskatteloven, Skattekontrolløven, Aktieavancebeskatningsloven og Selskabsloven.

Gennemgående i afhandlingen er der foretaget domsanalyser som i begrænset omfang er inddraget til at fastlægge den gældende ret på området. Domsanalyserne er bl.a. foretaget af højesterets domme af 11. februar 1998, j.nr. II 3/1995 og af 2. februar 2012, j.nr. 68/2010.

Afhandlingens analyser er foretaget med afsæt i OECD TPG 2022. Det bør i den forbindelse bemærkes, at OECD's TPG ikke har status som gældende ret i sig selv, men er en vejledning til koncerner og de respektive landes skattemyndigheder.

Det fremgår af den juridiske vejledning, der har cirkulærestatus for danske myndigheder, at armslængdeprincippet, som er inkorporeret i ligningslovens § 2, skal fortolkes i overensstemmelse med armslængdeprincippet i OECD's modeloverenskomsts, artikel 9. Det fremgår videre af den juridiske vejledning, at retningslinjer for tolkningen af armslængdeprincippet i modeloverenskomstens artikel 9, samt Ligningslovens § 2, gives i OECD's TPG.⁴

Anvendelsen af OECD's TPG 2022 i forbindelse med de i afhandlingens foretagne analyser og undersøgelser er således i overensstemmelse med gældende ret.

Endvidere er der gennem afhandlingen anvendt juridiske vejledninger fra blandt andet SKAT.

⁴ Den juridiske vejledning, C.D.11.2.1.1 Armslængdeprincippet og Transfer Pricing Guidelines

3.2 Afgrænsning

I denne afhandling er der valgt at fokusere på kontrollerede transaktioner mellem koncernforbundne selskaber, der involverer immaterielle aktiver og rettigheder til de immaterielle aktiver. I denne forbindelse har afhandlingen udelukkende fokus på kontrollerede transaktioner, der omfatter juridiske personer.

I denne afhandling fokuseres der udelukkende på artikel 9 i modeloverenskomsten samt de kapitler i OECD TPG 2022, der er relevante for afhandlingens undersøgelser, i lyset af den udarbejdede problemformulering, herunder kapitlerne vedrørende armslængdeprincippet, de fem anbefalede transfer pricing metoder (Comparable Uncontrolled Price Method, Resale Price Method, Cost Plus Method, Transactional Net Margin Method og Transactional Profit Split Method), samt immaterielle aktiver. Undersøgelserne vil foretages i overensstemmelse med dansk ret vedrørende de samme transfer pricing udfordringer.

4 Koncernbegrebet

Formålet med nærværende afsnit er, at redegøre for koncernbegrebet i skatteretlig sammenhæng. Ifølge armslængdeprincippet, som i dansk ret er implementeret i Ligningslovens § 2, skal koncernforbundne selskaber afregne kontrollerede transaktioner til samme pris som de koncernforbundne selskaber ville have aftalt, såfremt de var uafhængige af hinanden.⁵ Der kan læses mere om armslængdeprincippet og Ligningslovens § 2 i afsnit 5 ”Armslængdeprincippet”. Da det er en betingelse ved Ligningslovens § 2 og dermed armslængdeprincippet i dansk ret, at der er tale om koncernforbundne selskaber, vil nærværende afsnit indeholde en definition af koncernbegrebet i skatteretlig sammenhæng.

4.1 Koncernbegrebet inden for skatteretten

I skatteretlig sammenhæng er der ikke en lov som fastlægger koncernbegrebet for hele det skatteretlige område. Skatteretligt sondres der mellem forskellige koncernbegrebet til forskellige formål. Koncernbegrebet på det skatteretlige område skal tjene forskellige formål og det er derfor nødvendigt at have forskellige definitioner, som stemmer overens hermed.⁶

Skatteretligt kan koncernbegreberne defineres som følgende:

⁵ Wittendorff, Jens, Transfer Pricing, 4. udgave, Karnov Group, 2022, s. 31.

⁶ Werlauff, Erik, selskabsskatteret, 21. udgave, Karnov Goup, 2019, s. 376.

- 1) Ejendomsret til mindst ti procent af datterselskabets kapital
- 2) Beherskelse af mere end halvtreds procent af stemmer eller kapital i datterselskabet
- 3) Bestemmende indflydelse (kontrol)
- 4) Interesfefællesskab ⁷

4.1.1 Ad pkt. 1 vedrørende ejendomsret på mindst ti procent

Når moderselskabet ejer mindst ti procent af kapitalen i datterselskabet, kan moderselskabet modtage datterselskabets udbytte skattefrit, jf. Selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 2 og Aktieavancebeskatningslovens § 4 A. Denne definition af koncernbegreb anvendes til brug for skattefrit datterselskabsudbytte og skattefrie avancer af datterselskabsaktier. ⁸

Procentsatsen på ti procent er fastlagt i direktiv 2011/96/EU af 30. november 2011 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater, artikel 3, pkt. 1, litra a, som har følgende ordlyd:

”a) Status som moderselskab skal tildeles:

- i) mindst et selskab i en medlemsstat, der opfylder betingelserne i artikel 2, og som har en andel i kapitalen i et selskab i en anden medlemsstat, der opfylder de samme betingelser, på mindst 10 %*
- ii) på samme betingelser et selskab i en medlemsstat, som har en andel i kapitalen i et selskab i samme medlemsstat på mindst 10 %, der helt eller delvis besiddes af først nævnte selskabs faste driftssted beliggende i en anden medlemsstat.”* ⁹

Fælles for moderselskabet og datterselskabet er, at de skal være en af de i SEL § 13, stk. 1, nr. 2 oplistede selskabstyper, f.eks. aktie-, anparts- eller anden form for kapitalselskab, jf. TFS 2016.317 SR, hvor et dansk moderselskab var skattepligtig af udlodninger fra en russisk investeringsfond. Det danske moderselskabs faktiske indflydelsen, herunder et eventuelt stemmeflertal eller bestemmende indflydelse, var uden betydning, da investeringsfonden ikke var en af de oplistede selskabstyper i overensstemmelse med bestemmelsen. ¹⁰

⁷ Werlauff, Erik, selskabsskatteret, 21. udgave, Karnov Goup, 2019, Op.cit., s. 380-383.

⁸ Werlauff, Erik, selskabsskatteret, 21. udgave, Karnov Goup, 2019, Op.cit., s. 380.

⁹ Direktiv 2011/96/EU af 30. november 2011 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater, artikel 3, pkt. 1, litra a

¹⁰ Werlauff, Erik, selskabsskatteret, 21. udgave, Karnov Goup, 2019, Ibid.

4.1.2 Ad pkt. 2 vedrørende beherskelse af mindst 50 procent af stemmerne eller kapital

Når der beherskes mere end halvtreds procent af stemmer eller kapital i datterselskabet kan der ske korrektion af vilkårene for koncerninterne transaktioner, også kaldt kontrollerede transaktioner, jf. Ligningslovens § 2. Dette kriterie fremgår af Kursgevinstlovens § 4, hvor det defineres hvilke koncerninterne fordringer der ikke giver tabsfradrag. I Selskabsskattelovens § 32, bruges kriteriet til at definere, hvilke datterselskaber i lavskattelande som et moderselskab skal undergive tvungen sambeskatning med. I Skattekontrollovens § 3 B bruges kriteriet til at fastlægge, kontrollerede transaktioner, således at der tilkommer en særlig dokumentationspligt vedrørende koncerninterne transaktioner, i visse grænseoverskridende koncernforhold. Herved vil det kunne efterprøves om transaktionerne sker på armslængdevilkår. Dette kriterie anvendes endvidere i Selskabsskattelovens § 11 som grundlag for efterprøvelse af hvilke selskaber, som risikerer nedkorrektion af deres rente- og finansudgifter, såfremt det danske selskab er har koncernintern gæld og dermed er tyndt kapitaliseret, også kaldt kontrolleret gæld.¹¹

Når kriteriet skal efterprøves indgår alle typer juridiske og fysiske personer. Definitionen af koncernbegrebet i relation til armslængdeprincippet, er et "horisontalt" udvidet koncernbegreb, dvs. både stemmer og/eller kapital samt inddragelse af flere som deles om et flertal, er inkluderet i definitionen. Dette har til formål at minimere omgåelsesmulighederne.¹² En nærmere beskrivelse heraf følger af afsnit 5 "Armslængdeprincippet".

4.1.3 Ad pkt. 3 vedrørende bestemmende indflydelse

Når der foreligger bestemmende indflydelse over et selskab, så kan SKAT påbyde selskabet at omlægge regnskabsåret, således at det er sammenfaldende med den eller dem, som har den bestemmende indflydelse over det pågældende selskab, jf. Selskabsskattelovens § 10, stk. 5. Bestemmelsen har til formål, at indtægter eller udgifter ikke fra år til år vilkårligt forskydes eller skubbes fra en enhed til en anden enhed. Der er her ikke begrænsninger for hvilken retsform moderselskabet besidder, hvorimod datterselskabet skal være et selskab, en forening eller anden enhed omfattet af Selskabsskatteloven. Ved vurderingen af, hvornår der foreligger en koncern i relation til sambeskatning efter Selskabsskattelovens § 31, er kontrolkriteriet fra årsregnskabsloven blevet anvendt siden 2005. Som følge heraf skal vurderingerne af om et dansk moderselskab har pligt til national sambeskatning eller ret til sambeskatning med dets udenlandske datterselskaber og filialer,

¹¹ Werlauff, Erik, selskabsskatteret, 21. udgave, Karnov Goup, 2019, Op.cit., s. 181.

¹² Werlauff, Erik, selskabsskatteret, 21. udgave, Karnov Goup, 2019, Op.cit., s. 380.

afgøres ud fra kriterierne om stemmeflertal, bestemmende indflydelse mv. efter regnskabslovgivningen.¹³

Når nærværende kriterie er opfyldt medfører dette skattefrihed for aktieavancer, da der som følge heraf er tale om avance af koncernselskabsaktier jf. ABL § 4 B. Endvidere medfører opfyldelse af kriteriet skattefrihed for aktieudbytte, jf. Selskabsskattelovens § 13, stk. 1, nr. 2.¹⁴

I Selskabsskattelovens § 32 anvendes kriteriet til definition af, hvilke datterselskaber i lavskattelande, som et moderselskab er underlagt CFC-beskatning med, altså tvunget sambeskatning.¹⁵ Der henvises her til Selskabsskattelovens § 31 C, vedrørende definitionen af koncernbegrebet. Det følger af Selskabsskattelovens § 31 C, at et selskab, en fond, en trust eller en forening m.v. (moderselskabet) udgør sammen med et eller flere datterselskaber en koncern. Et selskab kan kun have et direkte moderselskab. Hvis flere selskaber opfylder et eller flere kriterier i stk. 2-6, er det alene det selskab, som faktisk udøver de bestemmende indflydelse over selskabets økonomiske og driftsmæssige beslutninger, der anses for at være moderselskab.

Det er, modsat tidligere, ikke nødvendigt at have en 100 procent bestemmende indflydelse over datterselskabet, men kriteriet er nu, at der skal foreligge en nærmere defineret bestemmende indflydelse over datterselskabet, inden tvungen sambeskatning kan finde sted.¹⁶

4.1.4 Ad pkt. 4 vedrørende interessefællesskaber

Når koncernbegrebet defineres som interessefællesskaber, så kan der ske skatteretlig korrektion af transaktionerne mellem de interesseforbundne parter, såfremt der ikke handles på armslængdevilkår. Dette kriterium er ikke lovreguleret og kræver ikke bestemmende indflydelse iblandt de interesseforbundne parter, men derimod alene videregående interessefælleskab, som formodningsvis kan sætte markedsmekanismerne ud af kraft. Principielt indgår alle kategorier af juridiske og fysiske personer ved vurderingen af om dette kriterier er opfyldt.¹⁷

Nærværende kriterie kan f.eks. bruges til korrektion af samhandelsvilkårene efter Selskabslovens § 4 i forhold til indtægten, efter Selskabslovens § 6 i forhold til udgiftssiden og til deklareret eller maskeret udbytte efter Ligningslovens § 16 A. Efter OECD's modeloverenskomst, artikel 9, er det ikke altafgørende om der foreligger et koncernforhold eller ej, hvis et selskab beskattes i en stat som

¹³ Werlauff, Erik, selskabsskatteret, 21. udgave, Karnov Goup, 2019, Op.cit., s. 181-182.

¹⁴ Werlauff, Erik, selskabsskatteret, 21. udgave, Karnov Goup, 2019, Op.cit., s. 182.

¹⁵ Werlauff, Erik, selskabsskatteret, 21. udgave, Karnov Goup, 2019, Ibid.

¹⁶ Werlauff, Erik, selskabsskatteret, 21. udgave, Karnov Goup, 2019, Ibid.

¹⁷ Werlauff, Erik, selskabsskatteret, 21. udgave, Karnov Goup, 2019, Op.cit., s. 183.

følge af samhandel med et selskab i en anden stat og der dermed skal ske korrektion af beskattningen. I dette tilfælde vil det således være tilstrækkeligt, at selskaberne er associeret. Som følge heraf kan det være tvivlsomt om denne definition egentlig kan anvendes til at definere koncernbegrebet.¹⁸ Definitionen kan dog alligevel bidrage til forståelsen af koncernbegrebet i sammenhæng med OECD modeloverenskomstens artikel 9. Der kan læses mere herom i afhandlingens afsnit 6 om ”Armslængdeprincippet”.

4.4 Sammenfatning

I nærværende afsnit uddybes koncernbegrebets definitioner på det skatteretlige område. Overordnet set, kan det udledes, at koncernbegrebet har forskellige definitioner på det skatteretlige område, som følge af bestemmelsernes forskellige formål.

De typiske definitioner af koncernbegrebet på det skatteretlige område kan inddeles i 4 definitioner. Den første definition er, at moderselskabet har ejendomsret til mindst 10 procent af datterselskabets kapital. Denne definition anvendes til brug for skattefrit datterselskabsudbytte og skattefrie avancer af datterselskabet. Den anden definition er når der beherskes mindst 50 procent af stemmerne eller kapitalen. Denne definition anvendes bl.a. vedrørende kontrollerede transaktioner efter Ligningslovens § 2. Den tredje definition er ved bestemmende indflydelse. Denne definition anvendes i sammenhæng med vurderingen af om der foreligger skattefrihed for aktieavancer og aktieudbytte. Den fjerde definition er vedrørende interessefællesskaber. Denne definition anvendes til vurdering af om der er grundlag for en korrektion af en transaktion mellem interesseforbundne parter, når transaktionen ikke sker på armslængdevilkår.

5 Armslængdeprincippet

Formålet med nærværende afsnit er, at undersøge armslængdeprincippet, som i dansk ret er implementeret i Ligningslovens § 2. I international skatteretlig sammenhæng følger armslængdeprincippet af Organization for Economic Co-operation and Development (herefter OECD) modeloverenskomstens artikel 9. Nærværende afsnit vil derfor indledningsvis redegøre for armslængdeprincippet efter OECD modeloverenskomstens artikel 9. Armslængdeprincippet i dansk skatteretlig sammenhæng er lovfæstet i Ligningslovens § 2, hvorfor nærværende afsnit herefter vil redegøre for Ligningslovens § 2 samt undersøge, hvornår et skattesubjekt er omfattet heraf.

¹⁸ Werlauff, Erik, selskabsskatteret, 21. udgave, Karnov Goup, 2019, Ibid.

5.1 OECD's Modeloverenskomst artikel 9

OECD er grundlagt i 1961. Ved grundlæggelsen var der 20 medlemslande blandt andet Danmark.¹⁹ OECD har på nuværende tidspunkt 38 medlemslande.²⁰ Organisationen har til formål at rådgive om internationale standard-løsninger og dermed hjælpe lande med at skabe stærkere, mere retfærdige og mere gennemsigtige samfund.²¹ Siden OECD's grundlæggelse har dobbeltbeskatning været et prioriteret arbejdsområde i organisationen.²²

Den første modeloverenskomst udkom i år 1963. Inden modeloverenskomsten anvendte flere lande dobbeltbeskatningsoverenskomster (herefter "DBO"). Modeloverenskomsten er en videreudvikling af de allerede indgående DBO'er. Siden etableringen af den første modeloverenskomst har den været revideret kontinuerligt og den seneste udgave er fra 2017.²³

OECD modeloverenskomstens artikel 9 fastsætter principper for, hvordan koncernforbundne selskaber, som har interessefællesskaber, skal agere når de indgår aftaler med hinanden.²⁴

Artiklen har følgende ordlyd på dansk:

"Stk. 1. Når:

a) et foretagende i en kontraherende stat direkte eller indirekte deltager i ledelsen, kontrollen eller finansieringen af et foretagende i den anden kontraherende stat eller

b) samme personer direkte eller indirekte deltager i ledelsen, kontrollen eller finansieringen af såvel et foretagende i den ene af de kontraherende stater som et foretagende i den anden kontraherende stat,

og der i nogle af disse tilfælde mellem de to foretagender er aftalt eller fastsat vilkår vedrørende deres kommercielle eller finansielle samhandel, som afviger fra de vilkår, som ville være blevet aftalt mellem uafhængige foretagender, kan enhver fortjeneste, som, hvis disse vilkår ikke var anvendt, ville

¹⁹ Udenrigsministeriet "OECD's Mission og Historie", (Link: <https://oecd.um.dk/info-om-oecd/generelt>)

²⁰ OECD "Members and partners" (Link: <https://www.oecd.org/en/about/members-partners.html>)

²¹ OECD "The OECD: Better policies for better lives" (Link: <https://www.oecd.org/en/about.html>)

²² Den juridiske vejledning, C.F.8.2.1 Overordnet om modeloverenskomsten

²³ Den juridiske vejledning, C.F.8.2.1 Overordnet om modeloverenskomsten (Modelkonventionens retskildeværdi)

²⁴ Michelsen, Aage mfl., International Skatteret, 4. udgave Karnov Group, 2017, s. 483.

være tilfaldet et af disse foretagender, medregnes til dette foretagendes fortjeneste og beskattes som sådan.

Stk. 2. Hvor en kontraherende stat til et foretagendes fortjeneste i denne stat henregner – og i overensstemmelse hermed beskatter – fortjenester, af hvilke et foretagende i den anden kontraherende stat er blevet beskattet i denne anden stat, og disse fortjenester ville være tilfaldet foretagendet i den førstnævnte stat, hvis vilkårene, der var aftalt mellem de to foretagender, havde været sådanne, som ville have været aftalt mellem uafhængige foretagender, så skal den anden stat foretage en passende regulering af den skat, der er beregnet af disse fortjenester. Ved reguleringen skal der tages hensyn til de øvrige bestemmelser i denne overenskomst, og de kompetente myndigheder i de kontraherende stater skal om nødvendigt rådføre sig med hinanden.”

Artiklen behandler justeringer vedr. indtjening, som kan være sket på baggrund af skattemæssige fordele, når transaktioner er sket i tilknyttede virksomheder. Transaktionerne vil således ikke være sket efter armslængdeprincippet, jf. kommentarerne til artikel 9. Videre følger det af kommentarerne, at myndighederne gives adgang til at gennemføre en primær korrektion.²⁵

Modeloverenskomstens artikel 9 bør ses i sammenhæng med OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (herefter OECD Transfer Pricing Guidelines). Disse guidelines blev udviklet i 1995 og er siden opdateret, senest i 2022. OECD Transfer Pricing Guidelines har bl.a. til formål at diskutere armslængdeprincippet og fastsætte guidelines til implementeringen af modeloverenskomstens artikel 9.²⁶

OECD modeloverenskomsts artikel 9 er som udgangspunkt ikke bindende for medlemslandene, den kræver derfor en lovfæstelse i national ret for at være bindende for medlemslandene. I Danmark er OECD modeloverenskomstens artikel 9, herunder armslængdeprincippet, implementeret i Ligningslovens § 2.²⁷

²⁵ OECDs Modeloverenskomst, s. 228

²⁶ OECD TPG 2022, s. 29

²⁷ Michelsen, Aage mfl., International Skatteret, 4. udgave Karnov Group, 2017, s. 484.

5.2 Ligningslovens § 2

Ligningslovens § 2 blev indført ved Lov om ændring af ligningsloven, selskabsskatteloven og skattekontrolloven af 26. juni 1998, med virkning efter 28. juni 1998. Bestemmelsen lovfæster armslængdeprincippet og medfører derfor, at interesseforbundne parter ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst skal anvende de priser og vilkår for deres transaktioner, som svarer til priser og vilkår, som uafhængige parter ville fastsætte for tilsvarende transaktioner, jf. forslag til Lov om ændring af ligningsloven, selskabsskatteloven og skattekontrolloven.²⁸

Implementeringen af armslængdeprincippet i dansk ret skete som følge af Højesterets dom af 11. februar 1998,²⁹ hvor der opstod usikkerhed om, hvorvidt armslængdeprincippet havde støtte i Statsskatteloven. Højesteret fandt, at der ikke i skattelovgivningen var taget stilling til, hvorvidt og i givet tilfælde under hvilke omstændigheder aftaler om rentefrihed skattemæssigt kan tilsidesættes, når en hovedaktionær yder et rentefrit lån til sit selskab. Formålet med implementeringen var således, at få lovfæstet, at interesseforbundne parter skal anvende priser og vilkår for deres transaktioner, svarende til priser og vilkår som uafhængige parter ville fastsætte for tilsvarende transaktioner, når den skattepligtige indkomst opgøres jf. Bemærkningerne til Forslag til Lov om ændring af ligningsloven, selskabsskatteloven og skattekontrolloven, vedtaget 26. juni 1998.³⁰

5.2.1 Omfattede skattesubjekter

Kredsen af skattepligtige er som udgangspunkt den samme efter Ligningslovens § 2, som ved oplysningspligten i Skattekontrollovens § 38 og dokumentationspligten i Skattekontrollovens § 39.³¹

Ved Ligningslovens § 2, stk. 1, nr. 1, og stk. 3, sidestilles *juridiske personer* med selskaber, foreninger m.v., hvis forhold er reguleret af selskabsretlige regler, foreningsvedtægter eller selskabsaftaler, selvom det efter de danske skatteregler ikke udgør et selvstændigt skattesubjekt. Ved et *fast driftssted* efter bestemmelsens stk. 1, nr. 4 forstås et fast forretningssted, hvor virksomheden helt eller delvist udøves. En registreringspligtig filial eller en transparent enhed, som omkvalificeres til selvstændigt skattesubjekt, en § 2 C enhed, vil ligeledes være omfattet af reglerne i Ligningslovens § 2. Hvis et

²⁸ Bemærkningerne til Forslag til Lov om ændring af ligningsloven, selskabsskatteloven og skattekontrolloven, vedtaget 26. juni 1998, s. 4.

²⁹ Højesterets dom af 11. februar 1998, Jørgen K. Bagenkop Gullestrup Nielsen mod Skatteministeriet (TfS 1998, 199),

³⁰ Bemærkningerne til Forslag til Lov om ændring af ligningsloven, selskabsskatteloven og skattekontrolloven, vedtaget 26. juni 1998, s. 3.

³¹ Skats juridiske vejledning: "C.D.11.1.2.1 Hvilke skattepligtige er omfattet", version 3.13 – 31.07.24 (link <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2049952>)

udenlandsk selskabs, fonds eller forenings *ledelse har sæde* i Danmark, vil enheden være skattepligtig i Danmark, uanset hvor enheden måtte være registreret. Endvidere følger, at en *fysisk eller juridisk person anses for udenlandsk*, hvis personen er hjemmehørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland, herunder også efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Skattepligtige efter Kulbrinteskattelovens § 21, stk. 1 eller 4, er endvidere omfattet af armslængdeprincippet i Ligningslovens § 2.³²

5.2.2 Bestemmelsens anvendelsesområde

Bestemmelsen i Ligningslovens § 2 omfatter kontrollerede transaktioner som i bestemmelsen gælder alle former for handelsmæssige og økonomiske forbindelser mellem interesseforbundne parter. Dette kan f.eks. være tjenesteydelser, overførsel af aktiver og immaterielle aktiver, der stilles til rådighed.

Endvidere omfatter bestemmelsen de økonomiske elementer og øvrige vilkår som er relevante for beskatningen. Dette kan f.eks. være periodisering og den retlige med relevans for beskatninger jf. Højesterets dom af 2. februar 2012, Swiss Re Denmark Services A/S mod Skatteministeriet, hvor Højesteret fastslog, at et lån på nulkupon-vilkår, som var indgået mellem interesseforbundne parter med tilbagevirkende kraft, kunne reguleres af skattemyndighederne efter Ligningslovens § 2, stk. 1.³³

Ligningslovens § 2 anvendes dog ikke på forhold mellem gæld og egenkapital, såfremt forholdet reguleres af reglerne om tynd kapitalisering i Selskabsskattelovens § 11, i medfør af en lex specialis-betragtning. Som eksempel herpå, kan nævnes Østre Landsrets dom af 27. juni 2012, S mod Skatteministeriet, som omhandler et salg af en lystbåd i 2006, fra selskab A ApS til selskab B ApS, hvor begge selskaber var ejet af S. Landsretten fandt blandt andet, at S ikke kunne få betalingskorrektur efter Ligningslovens § 2, stk. 5, da SKAT havde forhøjet S' værdi af rådighed over en lystbåd efter Ligningslovens § 16, stk. 6, og dermed havde SKAT ikke foretaget en transfer-pricing-forhøjelse efter Ligningslovens § 2, stk. 1. Det kan heraf således udledes, at der ikke kan ske betalingskorrektur efter Ligningslovens § 2, stk. 5, såfremt forhøjelsen ikke vedrører en kontrolleret transaktion efter Ligningslovens § 2, stk. 1.³⁴

³² Skats juridiske vejledning: "C.D.11.1.2.1 Hvilke skattepligtige er omfattet", version 3.13 – 31.07.24 (link <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2049952>)

³³ Højesterets dom af 2. februar 2012, Swiss Re Denmark Services A/S mod Skatteministeriet, SKM 2012.92.HR

³⁴ Østre Landsrets dom af 27. juni 2012, S mod Skatteministeriet, SKM 2012.457/ØLR (TfS 2012, 587).

5.2.2.1 Bestemmende indflydelse

Ligningslovens § 2, stk. 2 definerer begrebet bestemmende indflydelse i sammenhæng med lovens anvendelsesområde. For en mere generel definition af bestemmende indflydelse i relation til koncernbegrebet henvises der til ovenstående pkt. 4.1.3 ”Ad pkt. 3 vedrørende bestemmende indflydelse”. Bestemmelsen definerer dermed krav til ejerskab og stemmerettigheder, som bevirker, at en virksomhed vil være omfattet af regler om interne afregningsmetoder.³⁵

Det følger af lovens ordlyd, at *”ved bestemmende indflydelse forstås ejerskab eller rådighed over stemmerettighederne, således at der direkte eller indirekte ejes mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller rådes over mere end 50 pct. af stemmerne.”* Ved vurderingen af om noget falder under begreberne ”ejerskab” eller ”rådighed over” oplister bestemmelsen tilfælde som medregnes i denne vurdering. Følgende medregnes aktier og stemmerettigheder som indehaves af koncernselskaber, jf. bestemmelsens stk. 3, af personlige aktionærer og deres nærtstående jf. Ligningslovens § 16 H, stk. 6, af en fond eller trust stiftet af moderselskabet og af en fond eller trust som er stiftet af de koncernforbundne selskaber, nærtstående m.v. Såfremt andre selskabsdeltagere har en aftale om udøvelse af fælles bestemmende indflydelse, følger det af bestemmelsen, at disse ejerandele og stemmerettigheder ligeledes medregnes. Det gælder ligeledes ved *”ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af en person eller et dødsbo, i fællesskab med nærtstående eller i fællesskab med en fond eller trust stiftet af den skattepligtige eller dennes nærtstående eller fonde eller truster stiftet af disse.”*

Det følger endvidere af bestemmelsen, at begrebet ”nærtstående” inkluderer den skattepligtiges ægtefælle, forældre, bedsteforældre, børn, børnebørn, børn og børnebørns ægtefæller og dødsboer efter de nævnte personer. Endvidere sidestilles stedbørn og adoptivforhold med oprindelige slægtskabsforhold.

Da det følger af bestemmelsen, at ejerskab eller rådighed kan opnås gennem både direkte bestemmende indflydelse og indirekte bestemmende indflydelse, eller en kombination heraf. Det er derfor nødvendigt at undersøge begreberne direkte bestemmelse og indirekte bestemmelse nærmere, samt en mulig kombination heraf.

³⁵ Ligningsloven med kommentarer af Henrik Peytz, Bind 1, 3. udgave, Jurist- og Økonomforbundet Forlag, 2021, s. 238.

5.2.2.1.1 Direkte bestemmende indflydelse

Der er tale om bestemmende indflydelse når et selskab eller en person ejer mere end halvtreds procent af aktiekapitalen, eller råder over mere end halvtreds procent af stemmerettighederne i et selskab.³⁶

Dette kan f.eks. være i tilfælde hvor et moderselskab ejer mere end halvtreds procent af aktiekapitalen i et datterselskab eller hvis moderselskabet råder over mere end halvtreds procent af stemmerettighederne i datterselskabet.³⁷

5.2.2.1.2 Indirekte bestemmende indflydelse

Der er tale om indirekte bestemmende indflydelse når den bestemmende indflydelse udøves gennem et holdingselskab. Her sondres der mellem om den indirekte bestemmende indflydelse sker som følge af en råderet over mere end halvtreds procent af ejerandelene eller halvtreds procent af stemmerettighederne.³⁸

Indirekte bestemmende indflydelse som følge af ejerandele kan være tilfældet f.eks. når et selskab (eller en person) (A) ejer 65 procent af et holdingselskab (B). Holdingselskabet ejer derefter firs procent af et andet selskab (C). For at vurdere om selskab A's forholdsmæssige ejerskab af selskab C overstiger de halvtreds procent, og selskab A dermed har indirekte bestemmende indflydelse over selskab C, skal der foretages en beregning heraf. Beregningen foretages ved at gange selskab A's procentmæssige ejerandele over holdingselskab B med holdingselskab B's procentmæssige ejerandel over selskab C. I dette konkrete tilfælde vil det således være femogtres procent gange firs procent. Da resultatet heraf vil være tooghalvtreds procent, og dermed overstiger halvtreds 50 %, er der tale om, at selskab A har indirekte bestemmende indflydelse over selskab C.³⁹

Indirekte bestemmende indflydelse som følge af stemmerettigheder kan være tilfældet når (A) råder over mere end halvtreds procent af stemmerettighederne i C, enten alene, gennem selskaber, hvor A har bestemmende indflydelse eller sammen med andre forbundne selskaber. Det betyder således, at A skal råde over mere end halvtreds procent af stemmerettighederne i mellemholdingselskaber (B) og endvidere at mellemholdingselskabet (B) skal råde over mere end halvtreds procent af stemmerettighederne i selskab C.⁴⁰

³⁶ Ligningsloven med kommentarer af Henrik Peytz, Bind 1, 3. udgave, 2021, s. 239

³⁷ Ligningsloven med kommentarer af Henrik Peytz, Bind 1, 3. udgave, 2021, Op.cit., s. 240.

³⁸ Ligningsloven med kommentarer af Henrik Peytz, Bind 1, 3. udgave, 2021, Ibid.

³⁹ Ligningsloven med kommentarer af Henrik Peytz, Bind 1, 3. udgave, 2021, Op.cit. s. 240-241.

⁴⁰ Ligningsloven med kommentarer af Henrik Peytz, Bind 1, 3. udgave, 2021, Op.cit. s. 241.

5.2.2.1.3 Kombination af direkte og indirekte indflydelse

Et selskab kan være omfattet af Ligningslovens § 2, selvom selskabet ikke har bestemmende indflydelse over et andet selskab alene ved direkte eller indirekte bestemmende indflydelse. Dette kan f.eks. være tilfældet hvis selskab A ejer halvfjerds procent af aktiekapitalen i selskab B og fem procent af aktiekapitalen i selskab C. Selskab B ejer halvfjerds procent af aktiekapitalen i selskab C. A's ejerandele vil således kunne udregnes ved at selskab A's ejerandel af selskab B, det vil sige halvfjerds procent og gange dem med selskab B's ejerandele af selskab C, det vil sige halvfjerds procent, dettes plusses efterfølgende med selskab A's ejerandel af selskab C, det vil sige fem procent. Resultatet i dette eksempel vil således være fireoghalvtreds procent og det vil dermed kunne udledes at selskab A besidder en kombination af direkte og indirekte bestemmende indflydelse over selskab C.⁴¹ Et andet eksempel kan være et tilfælde hvor selskab A råder over femoghalvtreds procent af stemmerettighederne i selskab B og femten procent af stemmerettighederne i selskab C. Selskab B råder over femogfyrre procent af stemmerettighederne i selskab C. I dette tilfælde vil selskab A have bestemmende indflydelse i selskab C, fordi selskab A har bestemmende indflydelse overfor selskab B, som følge af råderet over femoghalvtreds procent af stemmerettighederne. Selvom selskab B råder over mindre end halvtreds procent af selskab C, så vil selskab B's råderet over selskab C, det vil sige femogfyrre procent, blive lagt sammen med selskab A's råderet over selskab C, det vil sige femten procent, fordi selskab A har bestemmende indflydelse overfor selskab B. Sammenlagt medfører det således, at selskab A har en råderet over femogtres procent af stemmerettighederne i selskab C.⁴²

5.2.2.2 Betalingskorrektion

Det følger af Ligningslovens § 2, stk. 5, at den skattepligtige ved ændringer i ansættelsen af den skatte- eller udlodningspligtige indkomst i henhold til stk. 1, kan undgå sekundære justeringer, ved at den skattepligtige forpligter sig til betaling i overensstemmelse med de i stk. 1 anvendte priser og vilkår.

Det følger hertil, at et tilsagn om at påtage sig en betalingsforpligtelse skal være uforbeholden. Forbeholder den skattepligtige sig retten til at betale, hvad en eventuel klagemyndighed måtte nå frem

⁴¹ Ligningsloven med kommentarer af Henrik Peytz, Bind 1, 3. udgave, 2021, Op.cit., s. 242.

⁴² Ligningsloven med kommentarer af Henrik Peytz, Bind 1, 3. udgave, 2021, Op.cit., s. 243.

til som en armslængdepris, medfører dette ikke at tilsagnet er forbeholdent, jf. Ligningsrådets meddelelse af 31. august 2000.⁴³

Det følger endvidere af bestemmelsen, at en forudsætning for anvendelse af punkt 1 (som beskrevet ovenfor), er at den påtegnede forpligtelse opfylder betingelserne anført i LL § 2, stk. 1. Dette vil ikke være tilfældet hvis den påtegnede forpligtelse er omfattet af Ligningslovens § 16 E. Det vil således sige, at den betalingsforpligtelse som den skattepligtige tilsigter at påtage sig, i sig skal være indgået på markedsvilkår jf. bestemmelsens stk. 1, for at betalingsforpligtelsen har mulighed for at ophæve beskatningen. Kontrollerede transaktioner med udenlandske og juridiske personer og faste driftssteder, finder bestemmelsens punkt. 1, alene anvendelse, såfremt den udenlandske skattemyndigheds beskatning er foretaget i overensstemmelse med de priser og vilkår, som er lagt til grund ved den skattepligtiges indkomst på ansættelsestidspunkt, i henhold til Ligningslovens § 2, stk. 1, jf. Ligningslovens § 2, stk. 5, fjerde punktum.

5.3 Sammenfatning

I nærværende afsnit undersøges armslængdeprincippet, som følger af OECD modeloverenskomstens artikel 9, skal ses i sammenhæng med OECD Transfer Pricing Guidelines og er lovfæstet i Ligningslovens § 2.

I OECD modeloverenskomstens artikel 9, fastsættes justeringer for, når en transaktion i tilknyttede virksomheder foretages med henblik på at opnå skattemæssige fordele, og dermed ikke er sket efter armslængdeprincippet. Armslængdeprincippet er lovfæstet i Ligningslovens § 2 som overordnet set definerer, at armslængdeprincippet gælder ved grænseoverskridende kontrollerede transaktioner foretaget af skattepligtige, koncernforbundne parter, hvor der udøves bestemmende indflydelse, enten direkte, indirekte eller i en kombination heraf.

Ved grænseoverskridende forstås, at det faste driftssted er beliggende i udlandet, eller at der er tale om en udenlandsk fysisk eller juridisk person, med et fast driftssted i Danmark. Kontrollerede transaktioner omfatter som udgangspunkt alle former for økonomisk og handelsmæssig forbindelse mellem interesseforbundne parter. Det er endvidere en betingelse, at der foreligger en skattepligt. Vedrørende koncernforbundne parter henvises til afhandlingens afsnit 4 "Koncernbegrebet". Endvidere skal der foreligge bestemmende indflydelse, dette kan både være ved direkte bestemmende

⁴³ Ligningsrådets meddelelse af 31. august 2000, TFS 2000,740

indflydelse, indirekte bestemmende indflydelse eller en kombination heraf. Overordnet er direkte bestemmende indflydelse når et moderselskab ejer eller råder over mere end halvtreds procent af aktiekapitalen eller af stemmerne i et datterselskab selskab. Indirekte bestemmende indflydelse er overordnet set når et moderselskab ejer eller råder over mere end halvtreds procent af aktiekapitalen eller stemmerne i et datterselskab, men alene sammenholdt med et holdselskabs ejerskab eller rådighed.

6 Transfer pricing prisfastsættelsesmetoder

Formålet med nærværende afsnit er, at redegøre for de fem transfer pricing prisfastsættelsesmetoder, som OECD TPG 2022 nævner, for senere at kunne identificere samt vurdere, hvilken eller hvilke af de fem transfer pricing prisfastsættelsesmetoder, der er mest optimale at anvende for en armslængdetest af en kontrolleret transaktion mellem koncernforbundne selskaber, når den kontrollerede transaktion involverer overførsler af immaterielle aktiver eller rettigheder til immaterielle aktiver, læs mere herom i afhandlingens afsnit 8.6.1 om ”Transfer pricing metodernes anvendelse ved immaterielle aktiver”. Nærværende afsnit har derfor til formål generelt at kunne identificere prisfastsættelsesmetoderne.

OECD anbefaler fem transfer pricing prisfastsættelsesmetoder, der kan anvendes ved fastsættelse af priser for produkter og ydelser i kontrollerede transaktioner. Disse fem metoder er beskrevet i OECD's TPG 2022. De fem transfer pricing prisfastsættelsesmetoder er følgende: Comparable Uncontrolled Price Method (herefter den frie markedspris-metode), Resale Price Method (herefter videresalgsprismetoden), Cost Plus Method (herefter Cost plus metoden), Transactional Net Margin Method (herefter TNM-metoden) samt Transactional Profit Split Method (herefter Profit Split-metoden).⁴⁴

Alle de ovenfor nævnte metoder har styrker og svagheder. Valget af en transfer pricing metode bør derfor også tage hensyn til de respektive styrker og svagheder metoderne har, da ikke alle metoderne egner sig lige hensigtsmæssigt til alle arter af kontrollerede transaktioner.

⁴⁴ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s. 93-147

6.1 Comparable Uncontrolled Price Method (den frie markedspris-metode)

Den frie markedspris-metode er en prisfastsættelsesmetode, der sammenligner prisen på en given vare eller en given tjeneste, der overføres mellem koncernforbundne selskaber i en kontrolleret transaktion med prisen på en tilsvarende vare eller tilsvarende tjeneste, der overføres mellem uafhængige selskaber under sammenlignelige forhold.⁴⁵ Dermed skal armslængdeprisen ikke beregnes ved den kontrollerede transaktion, men udledes af sammenligningen med den ukontrollerede transaktion.⁴⁶

Hvis der viser sig at være en forskel i de to priser, kan det indikere, at betingelserne for de kommercielle og finansielle relationer mellem de koncernforbundne selskaber ikke er på armslængde samt at prisen i den ukontrollerede transaktion muligvis skal erstatte prisen i den kontrollerede transaktion.⁴⁷

Det fremgår af OECD TPG 2022, at for at der er tale om en ukontrolleret transaktion, der er sammenlignelig med en kontrolleret transaktion til brug for den frie markedspris-metode, skal mindst én af følgende to betingelser være opfyldt, 1) at ingen af forskellene, såfremt der eksisterer nogle forskelle mellem de transaktioner der sammenlignes, kan påvirke produktets eller tjenesteydelsens pris på det åbne marked, eller 2) at der kan foretages rimeligt præcise justeringer ved produktet eller tjenesteydelsen, for at fjerne de påvirkninger, der kan være væsentlige for sammenligneligheden.⁴⁸

Se SKM2020.303.HR, hvor et dansk datterselskab A betalte royalty til sit schweiziske moderselskab B, for retten til at anvende et varemærke i Danmark samt for selskab B's knowhow og for adgangen til det internationale marked. Selskab A havde anvendt den frie markedspris-metode, hvortil selskab A anvendte interne og eksterne licensaftaler samt franchiseaftaler til sammenligninger for at fastsætte satsen for royaltybetalingerne, for at sikre, at den af selskab A fastsatte sats på to til fire procent af omsætningen var i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Sagen angik, hvorvidt selskab A havde fradragsret for de royaltybetalinger der var foretaget til selskab B, for at selskab A kunne få retten til at anvende de førømtalte immaterielle rettigheder. Det påklagede forhold var, at SKAT havde forhøjet selskab A's skattepligtige indkomst med beløb svarende til de fulde royaltybetalinger i årene 2006, 2007, 2008 og 2009 og havde nedsat fradragsretten til nul kroner. Højesteret fandt på baggrund af de i sagen anførte forhold, at den af selskab A anvendte metode, den frie markedspris-metode var den korrekte metode at anvende til at fastsætte satsen for royaltybetalinger. Videre fandt højesteret,

⁴⁵ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s. 97 punkt 2.14

⁴⁶ Wittendorff, Jens, Transfer Pricing, 4. udgave, Karnov Group, 2022, s. 581.

⁴⁷ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, Ibid.

⁴⁸ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s. 92, punkt 2.15.

at satsen var konform med armslængdeprincippet. På baggrund af sagens oplysninger konkluderede højesteret, at royaltybetaligerne på to og fire procent af omsætningen var fradragsberettigede driftsomkostninger. Højesteret hjemviste sagen til fornyet behandling ved SKAT og pålagde SKAT at betale sagsomkostningerne.

Se videre SKM2024.255.HR, hvor højesteret fandt, at SKAT's forhøjelse et dansk moderselskab A's skattepligtige indkomst samt et dansk datterselskab B's skattepligtige indkomst ikke skulle tilsidesættes. Både selskaberne samt SKAT havde anvendt den frie markedspris-metode med datterselskabet B som den testede part i forbindelse med datterselskabet B's kontrollerede transaktioner med sine udenlandske datterselskaber. I sagen havde SKAT forhøjet selskab B's skattepligtige indkomst på baggrund af, at det vederlag, som selskab B havde modtaget ikke var et tilstrækkeligt vederlag for de værdifulde aktiver der i forbindelse med transaktionerne var anvendt af selskabs B's udenlandske datterselskaber, i henhold til hvad uafhængige selskaber i en sammenlignelig transaktion ville have krævet. Højesteret stadfæstede SKAT's afgørelse.

OECD TPG 2022 angiver den frie markedspris-metode som den mest effektive metode at anvende til en armslængdetest på en kontrolleret transaktion, når der findes tilstrækkelige og pålidelige data i sammenlignelige ukontrollerede transaktioner. Videre fremgår det af TPG 2022, at metoden har forrang i forhold til de øvrige transfer pricing metoder, såfremt der findes *præcist* sammenlignelige referencetransaktioner mellem uafhængige selskaber. Det kan imidlertid være udfordrende at finde præcist sammenlignelige referencetransaktioner, særligt når varen eller tjenesten, der overføres, har unikke egenskaber, eksempelvis transaktioner der involverer immaterielle aktiver, uagtet at koncernselskaberne udfører de samme aktiviteter som de uafhængige selskaber. Det kan være nødvendigt at foretage justeringer, der fjerner de forskelle i produktet eller tjenesten, der påvirker prisen for at anvende den frie markedspris-metode.⁴⁹ Såfremt forskellene, der kan påvirke prisen for varen eller tjenesteydelsen, ikke kan fjernes, er den frie markedspris-metode ikke egnet for en armslængdetest af transaktionen.⁵⁰

⁴⁹ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, punkt 2.15-2.27

⁵⁰ Wittendorff, Jens, Transfer Pricing, 4. udgave, Karnov Group, 2022s. 582

6.2 Resale Price Method (Videresalgsprismetoden)

Videresalgsprismetoden anvendes typisk af salgsvirksomheder eller distributionsvirksomheder, der køber og videresælger varer fra sine koncernforbundne selskaber. Virksomheden ændrer typisk varerne væsentligt og disse virksomheder bidrager ofte ikke med værdifulde immaterielle aktiver.⁵¹ Se hertil om undtagelsen for anvendelse af videresalgsprismetoden til værdiansættelse af kontrollerede transaktioner, der involverer immaterielle aktiver, i afhandlingens afsnit 8.6. om ”Transfer pricing metodernes anvendelse ved immaterielle aktiver”.

Videresalgsprismetoden tager udgangspunkt i den pris som et produkt er blevet købt til fra et koncernforbundet selskab. Denne pris, videresalgsprisen, reduceres derefter med en passende bruttoavance, som dækker de udgifter som eksempelvis en salgsvirksomhed har til salg og drift og som samtidig giver en rimelig fortjeneste, der er baseret på de funktioner, som salgsvirksomheden udfører under hensyntagen til de af salgsvirksomheden anvendte aktiver og påtagede risici. Det beløb der er tilbage efter fradraget af bruttoavancen kan, med justering af de omkostninger, som eksempelvis told, betragtes som armslængdepris for den oprindelige overførsel af produktet mellem de koncernforbundne selskaber. Den avance salgsvirksomheden bør opnå ved videresalget af produktet, kan bestemmes ved at sammenligne avancen i den kontrollerede transaktion med avancen, som salgsvirksomheder i en ukontrolleret transaktion opnår under sammenlignelige forhold. Subsidiært kan den pris, som uafhængige salgsvirksomheder opnår i tilsvarende transaktioner, anvendes som en anvisning.⁵²

Udgangspunktet for en armslængdetest med videresalgsprismetoden er, at metoden anvendes på det købende koncernselskab i en kontrolleret transaktion, der normalt udfører en distributionsfunktion eller tilsvarende.⁵³

I TfS 1988, 292, hvor Skatteministeriet efter en undersøgelse af en række selskabers forhold pålagde et dansk selskab at betale tredive millioner kroner yderligere i skat for året 1979. Det danske selskab havde anvendt videresalgsprismetoden på basis af selskabets bruttomarginer og skønnede en bruttoavance på femten procent. Kun en mindre del af det danske selskabs køb fra sit engelske moderselskab blev afregnet efter priserne på spotmarkedet. Det danske selskab påstod, at selskabets bruttoavance også efter regnskaberne udgjorde cirka femten procent. Højesteret fandt, at priserne på

⁵¹ Den juridiske vejledning, C.D.11.4.1.2 RPM (Resale Price Method)

⁵² OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s. 101-102.

⁵³ Wittendorff, Jens, Transfer Pricing, 4. udgave, Karnov Group, 2022, s. 592-593

spotmarkedet i løbet af årene 1978 og 1979 steg væsentligt over priserne efter langtidskontrakten mellem det danske selskab og det engelske moderselskab. Højesteret fandt på baggrund af sagens oplysninger, at det ikke kunne lægges til grund, at det danske selskab ved aftalerne med sit engelske moderselskab, der tilsigtede en langvarig og fast levering, og hvor priserne derfor var forskellige fra noteringerne på spotmarkedet, havde påtaget sig vilkår, der afveg så væsentligt fra de vilkår, der ville gælde for et uafhængigt foretagende ved indgåelse af tilsvarende kontrakter. På denne baggrund frifandt højesteret det danske selskab og hjemviste sagen til fornyet behandling.

Det følger af OECD TPG 2022, at de væsentligste faktorer for sammenligneligheden af kontrollerede transaktioner med ukontrollerede referencetransaktioner, hvor videresalgprismetoden anvendes til armslængdetesten af den kontrollerede transaktion, er funktioner, aktiver og kontraktvilkår.⁵⁴ Dette fremgår af ovenstående dom TfS 1988, 292, hvor kontraktvilkårene i langtidskontrakten mellem det danske selskab og det engelske moderselskab havde en indflydelse på, hvorvidt ansættelsen af bruttomarginen var i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Videresalgprismetoden anvendes med en antagelse om, at selskaber på samme produktmarked udfører samme funktioner. Metoden antages at være mere tolerant over for produktforskelle end den frie markedspris-metode, da mindre produktforskelle sandsynligvis ikke vil have en lige så væsentlig effekt på avancemarginen, som de har på produktets pris.⁵⁵

6.3 Cost plus method (cost plus metoden)

Cost plus metoden tager udgangspunkt i de omkostninger, som et koncernforbundet selskab har afholdt ved at levere varer eller tjenester i en kontrolleret transaktion til et af sine koncernforbundne selskaber. Ved metoden tillægges der en avance både ved de direkte og indirekte produktionsomkostninger.⁵⁶

Avancetillægget (som også betegnes som *mark-up*), der er en passende fortjeneste-margen, som tilføjes til omkostninger, skal sikre, at selskabet, der lever varen eller tjenesten, opnår en rimelig fortjeneste baseret på de funktioner selskabet udfører, de aktiver selskabet ejer og anvender samt de risici selskabet påtager sig i den kontrollerede transaktion, i forhold til de gældende markedsforhold.

⁵⁴ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s. 103, punkt 2.38

⁵⁵ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s. 102, punkt 2.30

⁵⁶ Den juridiske vejledning, C.D.11.4.1.3 Cost plus-metoden

Det samlede beløb, der opstår efter avancetillægget, anses for at være en armslængdepris for den oprindelige transaktion mellem de pågældende koncernforbundne selskaber.⁵⁷

Metoden er særligt velegnet, hvor halvfabrikata sælges mellem tilknyttede selskaber, aftaler om eksempelvis langsigtede købs- og leveringsaftaler eller når transaktionen omfatter levering af serviceydelser.⁵⁸

Se hertil SKM2018.173.LSR, der omhandler kontrollerede transaktioner mellem et dansk selskab og et koncernforbundet udenlandsk produktionsselskab. Produktionsselskabet blev udviklet med henblik på at udvide produktionskapaciteten til et lavere omkostningsniveau og dermed reducere fragtomkostninger. Det danske selskab indgav, efter anmodning fra SKAT, en transfer pricing dokumentation, hvoraf det fremgik, at prisfastsættelsen mellem de to selskaber var sket efter cost plus metoden for årene 2007, 2008 og 2009 med et avancetillæg på ti procent. I årene 2010-2012 blev prisfastsættelsesmetoden skiftet, hvor TNM-metoden blev anvendt til at fastsætte prisen i transaktionen mellem de to selskaber. SKAT fandt, at TNM-metoden ikke var egnet til prisfastsættelse af den kontrollerede transaktion. SKAT fandt efter en prøvelse af den kontrollerede transaktion, at cost plus metoden var den mest egnede metode til en armslængdetest af den kontrollerede transaktion. Landsskatteretten fandt, at SKAT's vurdering og anvendelse af cost plus metoden var en passende metode til prisfastsættelse af den kontrollerede transaktion, da de funktioner produktionsselskabet udførte ikke kunne sidestille produktionsselskabet med en fuldproducent, men snarere at produktionsselskabet udførte serviceydelser efter det danske selskabs specifikationer samt at produktionsselskabet heller ikke skulle bære en større forretningsmæssig risiko. Landsskatteretten fandt således, at SKAT's metode og opgørelse af indtjeningen i produktionsselskabet var sket i overensstemmelse med armslængdeprincippet og stadfæstede derfor SKAT's afgørelse.

Der kan tillige henvises til SKM.2021.251.HR, hvor SKAT overvejede at anvende cost plus metoden til armslængdetesten af en række kontrollerede transaktioner mellem to koncernforbundne selskaber, et dansk moderselskab og et salgsselskab i Kina. I sagen havde SKAT foretaget en skønsmæssig forhøjelse af det danske selskabs skattepligtige indkomst på baggrund af selskabets mangelfulde indregning af interne afregningspriser hidrørende fra salg af ismaskiner. SKAT overvejede at anvende cost plus metoden for armslængdetesten af den kontrollerede transaktion mellem det danske selskab og salgsselskabet i Kina, men fandt endeligt, at den bedst egnede metode ville være TNM-metoden.

⁵⁷ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s 106-107

⁵⁸ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s. 107.

Højesteret fandt, at TNM-metoden også var den bedst egnede metode til prisfastsættelse af de kontrollerede transaktioner mellem det danske selskab og salgsselskabet i Kina.

Armslængdetesten efter cost plus metoden sker ved at sammenligne prisen på en vare plus avancetillægget i en kontrolleret transaktion med en sammenlignelig ukontrolleret referencetransaktion, hvor armslængdetesten efter cost plus metoden udføres på det sælgende selskab i en transaktion.⁵⁹ Det vil sige, at det udenlandske produktionsselskab i dommen SKM2018.173.LSR har været det testede selskab og at salgsselskabet i Kina i SKM.2021.251.HR har været det testede selskab efter cost plus metoden.

Cost plus metoden anses for at være en af de metoder, der er mere fleksibel end nogle af de fire øvrige transfer pricing prisfastsættelsesmetoder, forstået på den måde, at metoden er mindre følsom over for forskelle i produkterne, men har større fokus på at der er en sammenlignelighed i de funktioner selskaberne i en kontrolleret transaktion udfører, de aktiver selskaberne anvender og de risici selskaberne påtager sig med de funktioner uafhængige selskaber udfører i en ukontrolleret transaktion, de aktiver de uafhængige selskaber anvender samt de risici de uafhængige selskaberne anvender.⁶⁰

6.4 Transactional net margin method (TNM-metoden)

TNM-metoden er en metode, der tager udgangspunkt i nettofortjenesten i en kontrolleret transaktion. TNM-metoden minder på denne måde om den frie markedspris-metode og videresalgsprismetoden. Det fremgår af OECD TPG 2022, at TNM-metoden, på grund af den lighed der er med den frie markedspris-metode og videresalgsprismetoden, i et vist omfang skal anvendes på samme måde som den frie markedspris-metode og videresalgsprismetoden, for at sikre pålidelighed. Dette betyder, at nettomarginen fra den kontrollerede transaktion bør fastsættes ved at sammenligne nettomarginen med den nettomargin, som selskabet ville opnå i sammenlignelige ukontrollerede transaktioner.⁶¹

Til brug for sammenligningen af den kontrollerede transaktion med en transaktion mellem uafhængige selskaber, beregnes der med udgangspunkt i nettofortjenesten et nøgletal, der

⁵⁹ Wittendorff, Jens, Transfer Pricing, 4. udgave, Karnov Group, 2022, s. 601

⁶⁰ Wittendorff, Jens, Transfer Pricing, 4. udgave, Karnov Group, 2022, s. 602

⁶¹ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s. 113-114

eksempelvis kan være én eller flere af følgende nøgletal, 1) nettofortjeneste i forhold til omsætning, 2) nettofortjeneste i forhold til omkostninger, og 3) nettofortjeneste i forhold til anvendte aktiver.⁶²

Nøgletallene betegnes ofte som net profit indicators eller profit level indicators (PLI) og angives normalt som marginer, hvor koncernselskaberne kan bruge nøgletallene i en kontrolleret transaktion som et sammenligningselement med tilsvarende nøgletal i sammenlignelig ukontrollerede referencetransaktioner.⁶³

TNM-metoden kan både anvendes på det købende selskab og på det sælgende selskab i en koncern, hvor der foretages en kontrolleret transaktion.⁶⁴

Se hertil dommen U.2022.4735.Ø, hvor et dansk selskab indgik en række koncerninterne genforsikringsaftaler med sit irske søsterselskab. Dommen drejede sig om, hvorvidt det danske selskabs genforsikringsaftaler med sit irske søsterselskab var forretningsmæssigt begrundede og dermed fradragsberettigede samt om aftalerne var indgået på armslængdevilkår. Da der ikke fandtes *direkte* sammenlignelige referencetransaktioner mellem uafhængige selskaber, hvor den frie markedspris-metode kunne anvendes, blev TNM-metoden anvendt som armslængdetest på det irske datterselskab, da det irske selskab alene var stiftet formålet om, at foretage salg af genforsikringsaftaler til sine koncernforbundne selskaber. Kapitalafkastet var anvendt som et nøgletal for testen. I sagen mente Skatteministeriet, at det danske selskab ikke tilstrækkeligt havde dokumenteret, at genforsikringsaftalerne med det irske selskab var sket på markedsvilkår og foretog derfor en skønsmæssig forhøjelse af det danske selskabs skattepligtige indkomst. Østre Landsret fandt, at genforsikringsaftalerne tjente et kommercielt formål og dermed ikke var indgået til fordel for koncernen som helhed. Videre fandt Østre Landsret, at det danske selskab tilstrækkeligt havde dokumenteret, at aftalerne var i overensstemmelse med markedsvilkår og frifandt på baggrund af foranstående det danske selskab. Østre Landsret pålagde Skatteministeriet at betale sagsomkostningerne til det danske selskab.

I en kontrolleret transaktion, hvor TNM-metoden anvendes, er det sædvanligvis kun ét selskab i koncernen, der skal testes og testselskabet er normalt det selskab, som udfører de mindst komplicerede aktiviteter, herunder rutineproduktion eller som ovenstående dom illustrerer, et selskab der alene står for en salgsaktivitet. Det mindst komplicerede selskab er det, som ikke forudsættes at

⁶² Den juridiske vejledning, C.D.11.4.1.4 TNMM (Transactional Net Margin Method)

⁶³ Den juridiske vejledning, C.D.11.4.1.4 TNMM (Transactional Net Margin Method)

⁶⁴ Wittendorff, Jens, Transfer Pricing, 4. udgave, Karnov Group, 2022, s. 613

eje nogen vigtige aktiver, såsom unikke eller værdifulde immaterielle aktiver og som heller ikke foretager særligt vigtige funktioner i forhold til de koncernejede immaterielle aktiver.⁶⁵

Det følger af OECD TPG 2022, at når TNM-metoden skal anvendes, i en kontrolleret transaktion, skal følgende elementer tages i betragtning ved bestemmelsen af nøgletallet for nettoresultatet, 1) de elementer der indirekte vedrører den kontrollerede transaktion, 2) de elementer der indirekte vedrører den kontrollerede transaktion, og 3) elementer, der er af driftsmæssig karakter.⁶⁶ Hvis TNM-metoden skal anvendes, skal de elementer, der således vedrører den kontrollerede transaktion eller er af driftsmæssig karakter, enten kunne justeres eller elimineres, såfremt disse påvirker sammenligneligheden mellem kontrollerede transaktioner med referencetransaktioner mellem uafhængige selskaber. Dette understreger, at TNM-metoden bedst egner sig til selskaber med simple funktioner.⁶⁷

6.5 Transactional profit split method (Profitsplit metoden)

Profit split metoden anvendes med formålet om at fordele profitten eller et opstået tab der kommer fra en kontrolleret transaktion.⁶⁸ Det fremgår af OECD TPG 2022, at hovedstyrken ved profit split metoden er, at metoden kan være en mulig løsning, når overskuddet fra kontrollerede transaktioner skal fordeles mellem flere af koncernens selskaber, da der kan forekomme tilfælde, hvor flere selskaber bidrager med eksempelvis værdifulde og unikke funktioner eller aktiver.⁶⁹ I sådanne tilfælde kan metoden anvendes til at fordele overskuddet i forhold til selskabernes bidrag til den kontrollerede transaktion. Videre fremgår det af TPG 2022, at profit split metoden også kan finde anvendelse, når flere selskaber i koncernen har en betydelig forbunden risiko for en aktivitet eller at selskaberne udfører aktiviteter, der kan være så integrerede, at det kan være vanskeligt at afveje aktiviteterne hver for sig.⁷⁰ Metoden har således til formål at undersøge om fordelingen af det samlede nettoresultat, der både kan forekomme som et overskud eller underskud, fra de respektive

⁶⁵ Wittendorff, Jens, Transfer Pricing, 4. udgave, Karnov Group, 2022, s. 616.

⁶⁶ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022s. 119, punkt 2.38.

⁶⁷ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s. 119, punkt 2.39

⁶⁸ Den juridiske vejledning, C.D.11.4.1.5 Profit Split-metoden

⁶⁹ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s.129, punkt 2.119-2.120

⁷⁰ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s. 129, punkt 2.119-2.120

koncernselskabers kontrollerede transaktioner, modsvarer koncernselskabernes forholdsvis bidrag til transaktionerne.⁷¹

Fremgangsmetoden for anvendelse af profit split metoden er, at der indledningsvis skal foretages en identificering af de relevante overskud fra de kontrollerede transaktioner skal, hvorefter overskuddet på en økonomisk rimelig måde skal fordeles mellem de koncernforbundne selskaber. Dette betyder, at selskabernes overskud i en kontrolleret transaktion svarer til værdierne af selskabernes bidrag til transaktion og ligeledes ved et eventuelt tab, at compensationen svarer til, hvad der ville være aftalt mellem uafhængige selskaber i en sammenlignelig transaktion.⁷²

Se hertil SKM2023.8.HR, hvor et selskab i Dubai leverede en række serviceydelser, herunder juridisk rådgivning, til sit danske søsterselskab. I dommen fandt højesteret, at danske selskab angiveligt havde anvendt profit split metoden som armslængdetest for de kontrollerede transaktioner. Videre fandt højesteret, at transfer pricing dokumentationen var så mangelfuld, at det ikke gav skattemyndighederne en mulighed for at vurdere, at de kontrollerede transaktioner var fastsat på armslængdevilkår, herunder at transfer pricing dokumentationen ikke indeholdt nogen sammenlignelighedsanalyse. Videre fandt højesteret, at valget af profit split metoden ikke var den korrekte transfer pricing metode at anvende på de kontrollerede transaktioner og på baggrund af den af SKAT forelagte dokumentation, at der ikke var grundlag for at tilsidesætte SKATs skøn. Højesteret fandt således ikke anledning til at hjemvise sagen til fornyet behandling ved SKAT.

Det fremgår af OECD TPG 2022, at selvom metoden kan synes at være attraktiv til fordeling af nettoresultatet, kan det imidlertid være vanskeligt at anvende profit split metoden, da de funktioner eller aktiver, som selskaberne kan have bidraget med kan være så unikke, at det ikke vil være usædvanligt, at de kontrollerede transaktioner til en vis grad fastsættes ud fra et skøn. OECD TPG 2022 anfører herom, at det nogle gange hævdes, at en overskudsfordelingsmetode sjældent bliver anvendt mellem uafhængige selskaber, hvorfor det kan tænkes, at selskaber i en kontrolleret transaktion også sjældent anvender metoden.⁷³

⁷¹ Wittendorff, Jens, Transfer Pricing, 4. udgave, Karnov Group, 2022, s. 635

⁷² OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s. 126

⁷³ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s. 130, punkt 2.123 - 2.124

I bilagsmaterialet i OECD TPG 2022, præsenteres en række eksempler med fiktive kontrollerede transaktioner, hvor en armlængdetest sker med anvendelse af profit split metoden.⁷⁴ Eksempelvis, hvor to selskaber i den samme koncern, Selskab A og Selskab B, sælger elektroniske apparater. Selskab A har i forbindelse med produktet ansvaret for designet, udvikling af produktet, samt for fremstilling af en ny produktlinje og har derfor udviklingsfunktioner samt forskningsfunktioner. Selskab A fastlægger også retningslinjerne for forskningen og eventuelle tidsplaner for produktionen. Selskab A udfører videre kvalitetskontrol under selve produktionsprocessen og fastlægger produktionsniveauet for den nye produktlinje. I forbindelse med fremstillingen af apparaterne bidrager Selskab A med sin ekspertise og værdifulde knowhow om fremstilling af elektroniske apparater. Efter produkterne er produceret, sælger Selskab A produkterne til Selskab B, der videreudvikler produkterne. I forlængelse heraf har Selskab B ansvaret for markedsføringen af produkterne samt for global distribution af produktlinjerne. I forbindelse med markedsføringen udvikler, designer og udfører globale samt banebrydende markedsføringsfunktioner, samt udvikler en algoritme, der indsamler kundefeedback til brug for præcist at kunne forudsige efterspørgslen og som hjælper selskabet med at optimere lager- og distributionslogistik. Videre bestemmer Selskab B markedsføringsudgifterne i de respektive lande, hvor produktet indføres. På baggrund af Selskab B's aktiviteter, skaber selskabet en værdifuldt brand og goodwill. Både Selskab A og Selskab B yder værdifulde og unikke bidrag til den kontrollerede transaktion. TPG 2022 angiver, at i sådanne tilfælde vil profit split metoden sandsynligvis være den mest egnede metode til bestemmelse af vederlaget for produkterne.⁷⁵

I den juridiske vejledning anfører SKAT om profit split metoden, at *unikke og værdifulde bidrag kan bestå i enten (DEMPE) funktioner eller (immaterielle) aktiver samt den hertil knyttede risiko*.⁷⁶ DEMPE-funktioner og immaterielle aktiver vil blive nærmere beskrevet i afhandlingens afsnit 8.5 DEMPE-funktioner.

6.6 Sammenfatning

I nærværende afsnit undersøges fem transfer pricing prisfastsættelsesmetoder, som følger af OECD TPG 2022, der kan anvendes til at fastsætte armlængdepriser og vilkår for den kontrollerede

⁷⁴ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, Annex II to Chapter II, s. 467 ff.

⁷⁵ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, eksempel 3 i Annex II to Chapter II, s. 468-469

⁷⁶ Den juridiske vejledning, C.D.11.4.1.5 Profit Split-metoden

transaktion ved at sammenligne de priser og vilkår der er aftalt mellem afhængige selskaber ved sammenlignelige transaktioner.

Den frie markedspris-metode sammenligner prisen på en given vare eller en given tjeneste i en kontrolleret transaktion med prisen på en tilsvarende vare eller tilsvarende tjeneste i en ukontrolleret transaktion, hvorfor armslængdeprisen udledes af sammenligningen med den ukontrollerede transaktion. For at den frie markedspris-metode kan anvendes til prisfastsættelse i overensstemmelse med armslængdeprincippet, forudsætter det, at der ikke eksisterer forskelle der kan påvirke produktets pris eller at eventuelle forskelle kan justeres og derved gøre transaktionerne sammenlignelige.

Videresalgsprismetoden anvendes typisk af salgs- eller distributionsvirksomheder, hvor disse virksomheder køber et produkt af et koncernforbundet selskab, hvorefter produktet bliver videresolgt til et uafhængigt selskab. Videresalgsprisen reduceres derefter med en passende bruttoavance, der skal dække virksomhedens salgs- og/eller driftsomkostninger. Den fortjeneste virksomheden har, efter omkostningerne er fratrullet, betragtes som armslængdepris for den oprindelige overførsel af produktet mellem de koncernforbundne selskaber. Metoden anvendes på det køvende selskab i en kontrolleret transaktion.

Cost plus metoden er særligt velegnet, hvor halvfabrikata sælges mellem tilknyttede selskaber. Cost plus metoden er en omkostningsbaseret metode, da metoden tager udgangspunkt i de omkostninger, som et koncernforbundet selskab har afholdt ved at levere varer eller tjenester i en kontrolleret transaktion, hvor der tilføjes et avancetillæg på både de direkte og indirekte produktionsomkostninger, for at sikre at selskabet opnår en rimelig fortjeneste i forhold til de gældende markedsforhold. Det samlede beløb efter avancetillægget tilføjes anses for at være en armslængdepris for den oprindelige transaktion mellem de pågældende koncernforbundne selskaber. Metoden anvendes på det sælgende selskab i en kontrollerede transaktion.

TNM-metoden tager udgangspunkt i nettofortjenesten i en kontrolleret transaktion, hvor der med udgangspunkt i nettofortjenesten udregnes et nøgletal, for eksempel nettofortjeneste i forhold til omsætning, nettofortjeneste i forhold til omkostninger, og nettofortjeneste i forhold til anvendte aktiver. Nøgletallene vedrørende den kontrolleret transaktion sammenlignes med nøgletal i sammenlignelig ukontrollerede transaktioner. TNM-metoden kan både anvendes på det køvende selskab og på det sælgende selskab i en kontrolleret transaktion.

Profit split metoden en mulig løsning, når overskuddet fra kontrollerede transaktioner skal fordeles mellem flere af koncernens selskaber, hvor flere af selskaberne bidrager med værdifulde og unikke funktioner eller aktiver eller hvor flere af selskaberne kan have en betydelig forbunden risiko for en aktivitet eller at selskaberne udfører aktiviteter, der kan være så integrerede, at det kan være vanskeligt at afveje aktiviteterne hver for sig. Fordelingen af det samlede nettoresultat fra de respektive koncernselskabers kontrollerede transaktioner skal modsvare koncernselskabernes forholdsvise bidrag til transaktionerne.

Alle fem metoder har styrker og svagheder, som bør tage i betragtning, når en metode til prisfastsættelse skal vælges, under hensyn til selskabernes udførte funktioner, anvendte aktiver og påtagede risici.

7 Sammenlignelighedsanalysen i OECD TPG 2022

Formålet med nærværende afsnit er, at redegøre for de fem sammenlignelighedsfaktorer, hertil en udvidet funktions- og risikoanalyse, der sammenholdt udgør sammenlignelighedsanalysen, som OECD TPG 2022 anbefaler, for at sikre, at de priser og vilkår koncernforbundne selskaber anvender i en kontrolleret transaktion svarer til de priser og vilkår, som uafhængige selskaber ville acceptere under sammenlignelige omstændigheder, jf. armslængdeprincippet i Ligningslovens § 2. Redegørelsen af de fem sammenlignelighedsfaktorer, herunder den udvidede funktions- og risikoanalyse, i nærværende afsnit har videre til hensigt at hjælpe koncernselskaberne med at identificere den kontrollerede transaktion, og på baggrund heraf vælge en passende transfer pricing prisfastsættelsesmetode til armslængdetesten af den kontrollerede transaktion.

7.1 Formålet med sammenlignelighedsanalysen

Sammenlignelighedsanalysen er kernen i anvendelsen af armslængdeprincippet, da armslængdeprincippet er baseret på en sammenligning af forholdende i en kontrolleret transaktion mellem koncernforbundne selskaber med de priser og vilkår, som uafhængige selskaber i en sammenlignelig transaktion ville godtage.⁷⁷ Sammenlignelighedsanalysen sigter således at hjælpe koncernerne med at finde en optimal transfer pricing metode til prisfastsættelse af en kontrolleret

⁷⁷ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s. 39, punkt 1.3

transaktion, der er konform med hvad uafhængige selskaber i en sammenlignelig transaktion ville have accepteret, og ikke desto mindre er sammenlignelighedsanalysen et af kravene til den transfer pricing dokumentation koncernselskaberne skal indgive til skattemyndighederne, jf. Skattekontrollovens § 39, for at skattemyndighederne kan vurdere pålideligheden af de anvendte referencetransaktioner og på baggrund heraf vurdere, om transaktionen er prisfastsat efter markedspriser og markedsvilkår, jf. Ligningslovens § 2.⁷⁸

Ud fra OECD TPG 2022 består en sammenligning af kontrollerede transaktionerne mellem koncernforbundne selskaber med ukontrollerede referencetransaktioner mellem uafhængige selskaber af følgende to aspekter:⁷⁹

1. Det første aspekt af analysen vedrører en identificering og fastlæggelse af omstændighederne vedrørende den kontrollerede transaktion, herunder en identificering af de kommercielle eller økonomiske relationer mellem de koncernforbundne selskaber samt de vilkår og de økonomiske relevante forhold, der er tilknyttet til disse relationer, for at sikre, at de kontrollerede transaktioner er nøjagtigt afgrænset.
2. Det andet aspekt af analysen omhandler sammenligneligheden af de afgrænsede forhold, herunder de økonomiske omstændigheder, ved den kontrollerede transaktionen med sammenlignelige forhold og økonomiske omstændigheder i en sammenlignelig transaktion foretaget mellem uafhængige selskaber.⁸⁰

Før der foretages sammenligninger mellem kontrollerede transaktioner mellem koncernforbundne selskaber med ukontrollerede transaktioner mellem uafhængige selskaber, er det på baggrund af ovenstående retningslinjer fra OECD er det for sammenligneligheden af transaktionerne afgørende, at den kontrollerede transaktion først afgrænses.⁸¹

OECD TPG 2022 har opstillet fem sammenlignelighedsfaktorer, der har betydning for vurderingen af, om der ved den kontrollerede transaktion foreligger de fornødne oplysninger til brug for sammenligningen af transaktionen mellem de koncernforbundne selskaber med en referencetransaktion mellem uafhængige selskaber. De fem sammenlignelighedsfaktorer er følgende:

⁷⁸ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s. 149-150, punkt 3.2-3.3

⁷⁹ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s. 39, punkt 1.3

⁸⁰ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s. 149, punkt 3.1

⁸¹ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s. 39, punkt 1.35

1) kontraktvilkår, 2) funktionsanalyse, 3) produktets egenskaber, 4) de økonomiske omstændigheder og 5) forretningsstrategi.⁸² Disse fem faktorer vil blive beskrevet nedenfor.

7.2 Sammenlignelighedsanalysens fem faktorer

7.2.1 Kontraktvilkår

Det følger af OECD TPG 2022, at når en transaktion er formaliseret af koncernforbundne selskaber gennem skriftlige kontraktuelle aftaler, så udgør de kontraktuelle aftaler udgangspunktet for afgrænsningen af transaktionen, da kontraktvilkårene fastlægger selskaberne ansvar og forpligtelser, herunder de funktioner hvert selskab udfører, de aktiver selskaberne anvender i transaktionen, og de risici selskaberne skal bære ved et eventuelt tab eller den ret selskaberne kan have til et eller flere forventede afkast afledt af transaktionen.⁸³ Kontraktvilkårene har, såfremt kontrakten er retvisende i forhold til selskabernes faktiske adfærd, betydning for armslængdetesten og kan i nogle tilfælde kvalificere sig selv som immaterielle aktiver.⁸⁴

Eksempler på kontraktvilkår kan være fordeling af fortjeneste, omkostninger, varelagerrisiko, eller langsigtede leveringsaftaler, opsigelses- og genforhandlingsrettigheder eller retten til modifikationer.

⁸⁵

Det er imidlertid usandsynligt, at kontrakterne alene kan danne grundlaget for en transfer pricing analyse, da kontraktvilkårene for transaktionen afspejler koncernselskabernes hensigt på tidspunktet for kontraktens indgåelse og afspejler ikke nødvendigvis koncernselskabernes faktiske adfærd.⁸⁶

Se eksempelvis SKM2010.26.HR, hvor selskab A indirekte var ejet af selskab B. A's aktiviteter bestod bl.a. i at indrykke annoncer i tyske aviser og tidsskrifter for selskab C, der delvist var ejet af B's søn. A modtog for aktiviteten en formidlingsprovision fra de tyske medier. A's annonceringsvirksomhed blev senere overflyttet til C, som havde et skattemæssigt underskud. Herefter modtog C formidlingsprovisionen. Skattemyndighederne mente, at A var den rette indkomstmodtager af provisionen og betragtede overførslen som en vilkårlig indkomstoverførsel mellem interesseforbundne parter med henblik på, at A kunne drage en skattemæssig fordel af C's

⁸² OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s. 40, punkt 1.36

⁸³ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022 s. 42, punkt 1.42

⁸⁴ Wittendorff, Jens, Transfer Pricing, 4. udgave, Karnov Group, 2022, s. 233

⁸⁵ Den juridiske vejledning, C.D.11.13.1.2.2.3.3.1 Kontraktvilkår

⁸⁶ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s. 43, punkt 1.43 & 1.45

skattemæssige underskud. SKAT mente, at overførslen af aktiviteten ikke var forretningsmæssigt begrundet og forhøjede A's skattepligtige indkomst. A argumenterede, at overførslen skyldtes driftsmæssige og erhvervsøkonomiske forhold. Højesteret gav A medhold og anførte, at selv om der ikke forelå en skriftlig aftale om overførslen af aktiviteten, så var det godtgjort, at både aktivitet og indkomst reelt var flyttet fra A til C og at flytningen til dels var forretningsmæssigt begrundet.

Som det fremgår af ovenstående dom, var der ikke indgået nogen skriftlige aftaler, der kunne afdække flytningen af annonceringsvirksomheden fra A til C. OCED TPG 2022 anfører herom, at hvor der ikke foreligger skriftlige aftaler om vilkårene for en kontrolleret transaktion, vil transaktionen skulle udledes af selskaberne faktiske adfærd ved at identificere transaktionens økonomiske relevante karakteristika, herunder hvilke funktioner selskaberne faktisk udfører, hvilke aktiver selskaberne faktisk anvender og hvilke risici der faktisk er påtaget af selskaberne i en kontrolleret transaktion.⁸⁷

OECD TPG anser kontraktvilkårene som et 'starting point, selv hvor der foreligger en skriftlig aftale om vilkårene for transaktionen, da det kan være nødvendigt at tage hensyn til de øvrige fire faktorer, for at få et retvisende billede af selskaberne faktiske adfærd.⁸⁸

7.2.2 Funktionsanalysen

Ved en transaktion mellem to uafhængige selskaber vil vederlaget for varen eller tjenesten normalt afspejle de funktioner, som hvert selskab udfører, herunder de aktiver selskaberne anvender samt de risici selskaberne påtager sig i forbindelse med transaktionen. En funktions- og risikoanalyse kan derfor være nødvendig at foretage, da afgrænsningen giver større mulighed for at vurdere, hvorvidt der foreligger sammenlignelighed mellem den kontrollerede transaktion og en tilsvarende referencetransaktion mellem uafhængige selskaber.⁸⁹

Desto flere værdiskabende funktioner et selskab udfører, aktiver det besidder og risici det påtager sig, desto højere vil det forventede afkast være for selskabet. En de centrale funktioner, der vigtig at afdække er beslutningstagerfunktionen, herunder hvilke(t) selskab(er) der træffer beslutninger om forretningsstrategier og risici. Ved at afdække beslutningstagerfunktionen, kan det give nyttig viden i forhold til at forstå strukturen af koncern.⁹⁰ Funktionsanalysen søger derfor at blandt andet at

⁸⁷ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, S. 45, punkt 1.49

⁸⁸ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s. 43, punkt 1.42

⁸⁹ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s. 46, punkt 1.51

⁹⁰ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, punkt. 1.51 – 1.60

afdække, om der i koncernen er integrerede funktioner på tværs af flere af selskaberne i koncernen og hvordan relationerne mellem selskaberne i forhold til den kontrollerede transaktion er. Når der adskilles nogle forbundne aktiviteter, som overføres til andre selskaber, så forekommer der en indbyrdes afhængighed mellem disse selskaber, der kræver en præcis koordination af de overførte aktiviteter og en afgrænsning af hvilke selskaber der udfører hvilke funktioner. Eksempelvis vil salgsaktiviteter med stor sandsynlighed være stærkt afhængig af markedsføring, hvor markedsføringsaktiviteterne kan ligge hos et andet selskab i koncernen end hos selve salgsselskabet. Aktiviteter der kan være udskilte kan eksempelvis også være at indkøb-, produktions- og salgsaktiviteter, som kan ligge hos forskellige selskaber i koncernen.⁹¹

Det fremgår af OECD TPG 2022, at koordineringen af aktiviteterne kan udføres af ét eller flere af de koncernforbundne selskaber, der udfører de udskilte aktiviteter. En identificering af de spredte aktiviteter kan også have betydning for identificering af risici forbundet med de forskellige aktiviteter. Herom anfører OECD TPG 2022, at risici kan afbødes enten gennem bidrag fra ét eller flere af selskaberne i den kontrollerede transaktion, men at der også kan foretages risici-minimeringsaktiviteter, der kan bestemmes til primært at blive varetaget af en koordinationsfunktion, herunder af selskabet med beslutningstagerfunktion.⁹²

7.2.2.1 Udvidet funktions- og risikoanalyse

En funktionsanalyse uden identificering af de risici hvert selskab har påtaget sig er ufuldstændig, da den faktiske påtagede risiko både vil påvirke priser og betingelserne for transaktioner mellem koncernselskaberne. Dette vil også afspejle sig på det åbne marked, hvor en øget risiko, der påtages af et selskab, vil blive kompenseret med en stigning i det forventede afkast, uagtet at det skulle vise sig, at et faktisk afkast kan falde eller stige afhængigt af, om risikoen egentlig realiseres. Risici er derfor en uundgåelig del af de funktioner selskaberne udfører, da de påtagede risici, henset til de udførte funktioner, har betydning for fordelingen af et givet overskud eller underskud afledt af de kontrollerede transaktioner.⁹³

OECD TPG 2022 opstiller seks trin (herefter sekstrinsanalysen), der anvendes til at identificere hvilke risici selskaberne har påtaget samt hvilke funktioner selskaberne udfører, som kan relateres til eller

⁹¹ Wittendorff, Jens, Transfer Pricing, 4. udgave, Karnov Group, 2022, s. 242

⁹² OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022 s. 47, punkt. 1.55

⁹³ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s. 47-48, punkt 1.56-160

kan påvirke antagelsen af risiciene.⁹⁴ Disse seks trin udgør en udvidet funktions- og risikoanalyse og er i de følgende underafsnit omtalt som følgende: 1) identificering af væsentlige økonomiske risici, 2) kontraktvilkår i forhold til risici, 3) selskabernes funktioner i forhold til risici, 4) tolkning af trin 1-3, 5) re-allokering af risici, og 6) prisfastsættelse af den kontrollerede transaktion.

7.2.2.1.1 Identificering af væsentlige økonomiske risici:

I transfer pricing henseende er risiko at betragte som effekten af usikkerhed på selskabets mål. Givetvis vil et selskab fokusere meget på at identificere og vurdere de risici, som selskabet møder, eksempelvis hvordan forretningsmuligheder bør efterstræbes i lyset af den iboende risiko samt hvordan passende risikobegrænsede strategier kan udvikles. Risici kan kategoriseres på mange forskellige måder og OECD TPG 2022 nævner en række risici, som har til hensigt at vejlede selskaberne med at identificere, vurdere samt sikre, at en transfer pricing analyse overvejer det spektrum af risici, der sandsynligvis kan opstå fra de kommercielle og finansielle relationer mellem selskaberne i koncernen. De risici OECD TPG 2022 oplister er ikke en udtømmende liste og skal heller ikke betragtes som en rangordning af risici-kategorierne, da kategorierne kan overlappe hinanden.⁹⁵

Væsentlige økonomiske risici kan være følgende:

- *Strategiske risici eller markedsrelaterede risici:* Disse risici er eksterne risici er usikkerheder, der er forårsaget af det økonomiske miljø, politiske og regulatoriske forhold, konkurrence, teknologiske fremskridt eller sociale og miljømæssige forandringer. Vurderingen af disse risici kan definere selskabernes valg af produkter og markeder, selskaberne vil operere på samt de kompetencer selskaberne har behov for og hvilke aktiver, herunder immaterielle aktiver, selskaberne vil investere i. Eksempler på disse typer af risici kan omfatte markedstendenser, nye geografiske markeder samt udviklingsinvesteringer.⁹⁶
- *Infrastruktur- eller driftsmæssige risici:* Disse risici er usikkerheder forbundet med selskabernes forretningsudførelse, herunder virksomhedsdriften. Disse risici afhænger i høj

⁹⁴ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s. 48-49, punkt 1.60

⁹⁵ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s. 53-54, punkt 1.71 – 1.72

⁹⁶ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s. 54-55, punkt 1.72 (a)

grad af karakteren af de aktiviteter og usikkerheder selskaberne påtager sig. Eksempelvis kan infrastrukturrisici omfatte eksterndrevne risici, herunder transportforhold, politiske og sociale begivenheder samt lovgivning eller interndrevne risici, herunder tilgængeligheden af aktiver, procesdesign, outsourcing eller IT-systemer. De driftsmæssige risici kan eksempelvis omfatte produktionssammenbrud, der kan skade driften og medvirke til forsinkelser i at bringe et produkt på markedet, manglende evne til at opfylde efterspørgslen på produkterne. Såfremt risiciene ikke udbedres effektivt, kan de påvirke selskabernes omdømme og konkurrenceevne.

97

- *Finansielle risici:* Disse risici er forbundet med selskabernes likviditetsstyring, finansielle kapacitet og kreditværdighed. Usikkerheden kan være forårsaget af eksterne faktorer, for eksempel af en kreditkrise eller af interne faktorer, for eksempel investeringsbeslutninger, kreditvilkår eller som følge af infrastruktur- eller driftsmæssige risici.⁹⁸
- *Transaktionsrisici:* Disse risici er forbundet med prisfastsættelses- og betalingsvilkår i kommercielle transaktioner vedrørende køb og salg af varer, aktiver og tjenesteydelser.⁹⁹
- *Skadesrisici:* Disse risici omfatter hovedsageligt eksterne begivenheder, herunder ulykker og naturkatastrofer, der kan medføre skader og tab. Skadesrisici kan ofte dækkes af selskabernes forsikringer, men forsikringen dækker muligvis ikke hele tabet, særligt hvor skaden påvirker driften eller selskabets omdømme betydeligt.¹⁰⁰

Kun risici, der er økonomisk væsentlige og kan identificeres, har betydning for en armslængdetest og skal derfor overvejes nøje.¹⁰¹

Det ses i SKM2002.194.VLR, hvor to danske søsterselskaber, henholdsvis et produktionsselskab A og et salgsselskab B, havde indgået en samarbejdsaftale, der gav B eneforhandlingsretten til anvendelse af A's varemærke. Varemærket er ejet af A, men retten til anvendelse af varemærket blev efter aftalen mellem selskaberne tildelt B. Som betaling for anvendelse af varemærket betalte B tre procent af B's årlige regnskabsmæssige overskud af primær drift eksklusiv bonus fra A. Ifølge aftalen

⁹⁷ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s. 55, punkt 1.72 (b)

⁹⁸ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s. 55, punkt 1.72 (c)

⁹⁹ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s. 55, punkt 1.72 (d)

¹⁰⁰ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s. 55, punkt 1.72 (e)

¹⁰¹ Wittendorff, Jens, Transfer Pricing, 4. udgave, Karnov Group, 2022, Transfer pricing, s. 255

er B forpligtet til at aftage samtlige produkter til videresalg fra A. Opbevaringen af produkterne sker i A frysehus, for hvilket B betaler en afgift og B betaler hertil forsikring. De leverede produkter fra A afregnes til salgsværdien fratrukket en rabat på seks procent, hvoraf to procent går til dækning af B's udgifter til salgsfragt og agentprovision dog forbeholdt, at rabatsatsen kan regulere såfremt salgsfragt- og agentprovisions udgifter afviger fra de aftalte to procent. Vestre Landsret fandt ikke grundlag for at forhøje A's skattepligtige indkomst med udgift til bonus til B. Videre fandt Landsret, at B's salgsfunktion reelt var forbundet med en markedsrisiko og at skatteministeriet ikke havde bevist, at B's avancer væsentligt adskilte sig fra normen i branchen. Dommen blev afsagt med dissens.

7.2.2.1.2 Kontraktvilkår i forhold til risici

Trin to vurderer risici i forhold til de indgåede aftaler mellem koncernens selskaber. De koncerninterne kontrakter angiver typisk en påtænkt risiko på aftaletidspunktet. Kontrakten kan derfor defineres som en *ex ante* aftale om *ex post* materialisering af potentielle positive resultater. Videre skal kontrakten klart og tydeligt kunne vise antagelsen af de påtænkte risici samt hvordan eventuelle profit eller tab skal fordeles i koncernen. Eksempelvis kan en distributør påtage sig lagerrisici og kreditrisici, der kan være forbundet med distributørens salg til uafhængige kunder. Oplysningerne om risiko belyst i kontrakten er relevante for transfer pricing dokumentationen, som kan danne grundlag for skattemyndighedernes efterprøvelse af kontraktens vilkår og det egentlige forhold.¹⁰²

Det er dog ikke altid tilfældet, at de oplysninger der er om risikofordelingen i kontrakten reelt afspejler hvad den faktiske risikofordeling og antagelse af risikoen er i koncernen. Derfor er resten af trinnene analysen fastsat ud fra et hensyn om de oplysninger der er nødvendige for at fastsætte koncernselskabernes faktiske adfærd.

7.2.2.1.3 Selskabernes funktioner i forhold til risici:

Trin tre ser på risici i forhold til de funktioner de respektive selskaber i koncernen udfører. Analysen søger blandt andet at give information om, hvilke selskaber i koncernen der udfører kontrolfunktioner

¹⁰² OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s. 57, punkt 1.77-1.78

og/eller risikobegrænsede funktioner. Det følger derfor af OECD TPG 2022, at koncernselskaberne i dette trin af analysen skal fastlægge følgende elementer i forbindelse med risici:¹⁰³

- Hvordan selskaberne fungerer i forhold til overtagelse og styring af de specifikke økonomiske væsentlige risici
- Hvilket eller hvilke selskaber der udøver beslutningstager-funktioner, kontrolfunktioner og risikobegrænsede funktioner.
- Hvilket eller hvilke selskaber der påtager sig de pågældende risici, og dermed får afkastet forbundet med risikoen eller bærer negative risikoudfald, samt hvilket eller hvilke selskaber der har den fornødne økonomiske kapacitet til at påtage sig risikoen.

Det vil i de fleste tilfælde være selskabet med beslutningstagerfunktionen, der påtager sig den økonomiske risiko og har den fornødne økonomiske kapacitet til at bære risikoen og omkostningerne ved eventuelle tab der måtte følge med risikoen.¹⁰⁴

7.2.2.1.4 Tolkning af trin 1-3:

I trin fire skal den indsamlede information, der er undersøgt i trin ét til tre fra fortolkes og hvor der skal foretages en vurdering af, hvorvidt koncernselskabernes interne kontraktvilkår stemmer overens med koncernselskabernes faktiske adfærd. Det skal eksempelvis vurderes, om det selskab der udøver beslutningstager- og kontrolfunktionen i den interne kontrakt, rent faktisk udøver beslutningstager- og kontrolfunktioner.¹⁰⁵ Såfremt der foretages en vurdering på baggrund af fortolkningen af trin ét til tre i analysen, at koncernselskabernes faktiske adfærd ikke stemmer overens med kontraktvilkårene, skal trin fem i analysen gennemgås, men hvis det derimod vurderes, at der foreligger overensstemmelse mellem kontraktvilkårene i koncernen med koncernselskabernes faktiske adfærd, skal trin fem springes over og der fortsættes til analysens trin seks.¹⁰⁶

7.2.2.1.5 Re-allokering af risici:

Når det i trin 4 af analysen konstateres, at det selskab der påtager sig en given risiko, reelt set ikke udfører kontrol over eller har den fornødne økonomiske kapacitet til at varetage den givne risiko, skal

¹⁰³ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, punkt 1.82

¹⁰⁴ Den juridiske vejledning 2023-2, C.D.11.3.1.2.2.3, Trin 3: Analyse af parternes funktioner i forhold til risiko

¹⁰⁵ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, pkt. 1.86.

¹⁰⁶ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, pkt. 1.87

risikoen allokeres til det selskab i koncernen, der rent faktisk udøver kontrol over risikoen og som har den fornødne økonomiske kapacitet til at varetage risikoen, hvis det derimod vurderes, at der er flere af selskaberne der udfører kontrol og har den fornødne kapacitet til at påtage sig risikoen, bør risikoen tildeles til det selskab, der udøver mest kontrol.¹⁰⁷

Det fremgår af OECD TPG 2022, at hvor der forekommer ekstraordinære tilfælde, hvor ingen af selskaberne i koncernen kan identificeres som værende det selskab, der både udøver kontrol over den givne risiko eller har den økonomiske kapacitet til at påtage sig risikoen, vil det give anledning til at foretage en dybdegående analyse af sagens fakta og omstændigheder, for at undersøge de underliggende årsager, der medfører den ekstraordinære situation. På baggrund af analysen vil skattemyndighederne afgøre, hvilke justeringer der er nødvendige at foretage for den kontrollerede transaktion, for at sikre at armslængdeprincippet overholdes.¹⁰⁸

Det er ikke usandsynligt, at trin fem til syv skal gentages flere gange, indtil der foreligger en tilfredsstillende konklusion, da en undersøgelse af tilgængelige data, hvor der kan være vanskeligheder med at finde oplysninger om sammenlignelige referencetransaktioner eller hvor der kan være anledning til at foretage justeringer, der kan eliminere forskelle, som har en påvirkning på prisen, kan påvirke valget af en effektiv prisfastsættelsesmetode.¹⁰⁹

7.2.3 prisfastsættelse af den kontrollerede transaktion:

I det sidste trin af den udvidede risikoanalyse skal den kontrollerede transaktion prisfastsættes. Prisfastsættelsen sker på baggrund af den faktiske analyse, der beror på de oplysninger der er fastlagt i de forrige trin, herunder de økonomiske omstændigheder, relationen mellem koncernselskaberne, koncernselskabernes faktiske adfærd henset til de funktioner selskaberne udfører, de aktiver selskaberne anvender samt de risici selskaberne påtager sig i forbindelse med den kontrollerede transaktion.¹¹⁰

Efter vejledningen i OECD TPG skal den præcist afgrænsede transaktion prisfastsættes i overensstemmelse med de værktøjer og metoder, der er tilgængelige for selskaberne og

¹⁰⁷ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, pkt. 1.98

¹⁰⁸ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, pkt. 1.99

¹⁰⁹ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022 s. 151, punkt 3.5

¹¹⁰ Den juridiske vejledning, C.D.11.3.1.2.2 Risikoanalyse

skattemyndigheder¹¹¹ - under hensyn til de forrige beskrevne punkter i afhandlingen om sammenlignelighedsanalysen, den udvidede funktions- og risikoanalyse, samt de senere beskrevne punkter af sammenlignelighedsanalysen, produktets egenskaber, økonomiske omstændigheder og forretningsstrategi.

Særligt for risikoantagelsen bemærkes, at antagelsen af en risiko bør kompenseres med et passende forventet afkast og risikobegrænsning bør aflønnes korrekt og i situationer, hvor ét selskab bidrager til kontrollen af risikoen, men ikke påtager sig risikoen, kan delingen af de potentielle positive afkast og tab være en kompensation være passende i lyset af selskabernes bidrag til kontrollen af risikoen.

¹¹²

7.2.4 Produktets egenskaber

Specifikke forskelle i egenskaber ved varer eller ydelser kan være en indikator for varens eller ydelsens værdi på det åbne marked. Det er derfor ikke uden betydning at foretage en sammenligning af forskellene, da sammenligningen kan yde nyttig viden til afgrænsningen af den kontrollerede transaktion mellem koncernselskaber og kan danne grundlag for sammenligneligheden med ukontrollerede transaktioner mellem uafhængige selskaber.¹¹³

OECD TPG 2022 angiver følgende egenskaber, der kan være vigtige at overveje, når der er tale om:

Materielle aktiver:

- Produktets egenskaber
- Produktets fysiske karakteristika
- Produktets kvalitet og pålidelighed
- Produktets tilgængelighed og volumen af forsyninger

Immaterielle aktiver:

- Transaktionens form, for eksempel om der er tale om licens eller salg,

¹¹¹ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s. 64-65, punkt 1.100

¹¹² OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s. 64-65, punkt 1.100

¹¹³ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s. 70, punkt 1.127

- Typen af det immaterielle aktiv, for eksempel om der er tale om et patent, varemærke eller knowhow
- Livstiden af det immaterielle aktiv og graden af beskyttelse
- Forventede fordele ved brugen af det immaterielle aktiv.

Specifikke forskelle i et produkts egenskaber og karakteristika kan adskille produktet fra øvrige produkter på markedet og dermed medføre forskel i produkternes værdi og pris.¹¹⁴ Det er derfor relevant, at selskaberne overvejer hvilke egenskaber og karakteristika deres produkter eller ydelser mm. har, idet afgrænsningen kan være behjælpelig, når der skal findes sammenlignelige produkter eller ydelser i transaktioner mellem uafhængige selskaber og kan være afgørende for valget af en passende prisfastsættelsesmetode.

Det kan på baggrund af de beskrevne metoder i afhandlingens afsnit 6, vurderes, at den frie markedspris-metode er en af de prisfastsættelsesmetoder, der vil kræve størst sammenlignelighed i produkterne eller ydelsernes egenskaber og karakteristika, da metoden beror på, at der kan findes *præcist* sammenlignelighed i produkterne eller ydelserne, når den kontrollerede transaktion skal vurderes i forhold til en ukontrolleret referencetransaktion. Visse forskelle i produktets eller ydelsens egenskaber kan gøre den frie markedspris-metode uanvendelig, da forskellene kan have en direkte effekt på prisen. Den frie markedspris-metode kræver at der kan foretages en passende justering, der kan eliminere eventuelle forskelle, der påvirker prisen. Videresalgsprismetoden og cost plus metoden er metoder, der eksempelvis vil være mindre følsomme over for visse forskelle i produkternes og ydelsernes egenskaber, såfremt forskellene ikke har en effekt på bruttoavanceprocenten eller tillægget til omkostninger. TNM-metoden er den af metoderne, der mindst følsom over for forskelle i produktet eller ydelsens egenskaber. Dermed ikke sagt, at forskelle i egenskaberne i alle tilfælde er ligegyldige, for at anvende TNM-metoden, da afvigelserne kan medføre eller afspejle forskellige funktioner, aktiver eller risici, som den testede part påtager sig.¹¹⁵

¹¹⁴ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s.70, pkt. 1.127

¹¹⁵ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s. 72, punkt 1.128

7.2.5 Økonomiske omstændigheder

Omstændighederne på et marked kan være forskellige på tværs af forskellige markeder og derfor kan armslængdepriser variere for de samme varer eller tjenester på de forskellige markeder, hvilket påkræver at der hvor de koncernforbundne selskaber og de uafhængige selskaber opererer, ikke har forskelle, der kan påvirke prisen væsentligt eller at forskellene kan tilpasses med passende justeringer, for at sikre sammenlignelighed mellem transaktionerne. OECD TPG 2022 følgende økonomiske omstændigheder, der kan være væsentlige at identificere:

- Geografisk placering
- Markedernes størrelse
- Konkurrenceomfanget på markederne
- Relative konkurrencepositioner for købere og sælgere
- Tilgængeligheden eller risikoen for manglende tilgængelighed i forbindelse med at finde substituerbare varer eller tjenester
- Udbudsniveauet og efterspørgselsniveauet på markedet
- Lovgivningsmæssig regulering af markedet
- Produktomkostninger, herunder til arbejdskraft og transportmuligheder mm.

En identificering af de økonomiske omstændigheder kan hjælpe selskaberne med at vurdere, om de økonomiske omstændigheder har en væsentlig påvirkning på prisen og hvorvidt der kan foretages passende eller præcise justeringer for at eliminere eventuelle forskelle.¹¹⁶

Se hertil LSR2008.04-03830, hvor et dansk selskab A blandt andet stod for indkøb af råvarer i form af råolie, raffinering til distribution af færdige produkter. A solgte produkterne både til eksterne kunder i Danmark og i udlandet samt til koncernforbundne selskaber. A solgte også produkterne til et engelsk søsterselskab B. A oplyste overfor Landsskatteren, at B var forpligtet til at aftage overskudsproduktion, som A ikke kunne få afsat. Mens de koncerninterne priser blev fastsat på baggrund af Platts-noteringen blev eksterne priser fastsat efter almindelige forhandlingspriser. Landsskatteretten sammenlignede A's bruttomarginer ved salg til B og salg til de eksterne kunder, delvist ud fra specifikke udvalgte produkter, dels generelle produktgrupper. På baggrund af en sammenligning af priserne for tre specifikke produkter, fremgik det, at A's salg af produkterne til koncernforbundne selskaber var lavere end ved salg af produkterne til eksterne kunder.

¹¹⁶ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s. 71-72, punkt 1.130

Landsskatteretten fandt på baggrund af bruttomarginerne, samt at A ikke tilstrækkeligt havde godtgjort, at forskelle i bruttomarginerne var forårsaget af markedsforskelle, at ToldsSkat Selskabsrevisionen skønsmæssige forhøjelse af salg var korrekt.

7.2.6 Forretningsstrategi

En forretningsstrategi kan tage højde for flere aspekter, for eksempel innovation og udvikling af nye produkter, risikovillighed, politiske ændringer samt varighed af aftaler mm., der kan påvirke den daglige drift. Det kan derfor være væsentlige at vurdere, da de kan påvirke sammenligneligheden mellem koncernselskabet kontrollerede transaktioner med ukontrollerede transaktioner mellem uafhængige selskaber. I den forbindelse kan det være, at selskaberne har et ønske om, at indgå på et nyt marked, hvor det kan være relevant for selskabet at vurdere, om der skal opkræves en lavere pris på det nye marked i forhold til øvrige sammenlignelige produkter på samme marked eller om selskabets markedsandel ønskes bevaret og selskabet derfor må påtage sig højere omkostninger, f.eks. grundet opstartsudgifter. Vurdering har betydning for det profitniveau selskabet forventer i forhold til øvrige selskaber på det samme marked med sammenlignelige produkter.¹¹⁷

OECD TPG 2022 oplister fire forhold, der skal inddrages ved armlængdetesten af en forretningsstrategi, der er følgende:

- Selskaberne faktiske adfærd skal være i overensstemmelse med forretningsstrategien, for eksempel hvor et produktionsselskab på baggrund af en forretningsstrategi sænker priserne til et salgsselskab, så skal de priser afspejles hos salgsselskab i enten lavere salgspriser, øgede markedsføringsomkostninger og omkostninger forbundet med salg.
- Relationen mellem koncernselskaberne er i overensstemmelse med fordelingen af omkostningerne, for eksempel at en salgsagent, der ikke har et ansvar for langsigtede markedsudviklinger, almindeligvis ikke betaler for omkostninger til en markedsindtrængningsstrategi.

¹¹⁷ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s. 72-73, punkt 1.134

- Om det på transaktionstidspunktet var sandsynligt, at forretningsstrategien ville bevirke til et rimeligt afkast henset til de udledte omkostninger. For eksempel kan en forretningsstrategi om markedsindtrængning slå fejl, hvilket kan danne grundlag for korrektion.¹¹⁸
- Om selskabet følger en forretningsstrategi, der adskiller transaktionen fra potentielle sammenligninger. OECD TPG 2022 nævner som eksempel, at nogle forretningsstrategier der omfatter markedsindtrængning eller en udvidelse af selskabets markedsandel, medfører reduktioner i selskabets nuværende overskud på grund af en forventning om større fremtidige overskud og hvis de fremtidige overskud ikke kan realiseres, fordi forretningsstrategien faktisk ikke blev fulgt, kan det give anledning til en justering.¹¹⁹ Se hertil dommen tidligere beskrevne dom, U.2022.4735.Ø, hvor et dansk selskab indgik en række koncerninterne genforsikringsaftaler med sit irske søsterselskab. Østre Landsret fandt, at genforsikringsaftalerne tjente et forrentningsmæssigt formål og dermed ikke var indgået til fordel for koncernen som helhed samt at det danske selskab tilstrækkeligt havde dokumenteret, at aftalerne var i overensstemmelse med markedsvilkår og frifandt på denne baggrund det danske selskab.

7.3 Sammenfatning

Sammenlignelighedsanalysen kan foretages i transfer pricing henseende af koncernforbundne selskaber til at identificere og vurdere den kontrollerede transaktion, for at sikre, at de aftaler de koncernforbundne selskaber har indgået med hinanden reelt stemmer overens med koncernselskaberne faktiske adfærd, da det kan have betydning for, at koncernselskaberne kan finde sammenlignelige ukontrollerede referencetransaktioner.

Sammenlignelighedsanalysen kan hjælpe koncernselskaberne med at optimere koncernselskabernes økonomiske effektivitet, da afgrænsningen af den kontrollerede transaktion kan understøtte koncernselskabernes beslutningsprocesser, herunder til at træffe bedre forretningsbeslutninger, samt hvor koncernens ressourcer skal investeres og hvordan givne risici skal håndteres. Videre kan sammenlignelighedsanalysen hjælpe med yde en passende kompensation for de bidrag

¹¹⁸ Wittendorff, Jens, Transfer Pricing, 4. udgave, Karnov Group, 2022, s. 286-287

¹¹⁹ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s. 74, punkt 1.138

koncernselskaberne yder til den kontrollerede transaktion, henset til de funktioner koncernselskaberne udfører, de aktiver koncernselskaberne anvender, samt de risici koncernselskaberne påtager sig.

Ved en udførlig og korrekt udarbejdet sammenlignelighedsanalyse for den kontrollerede transaktion, kan koncernselskaberne sikre, at de interne priser og vilkår der anvendes i den kontrollerede transaktion er i overensstemmelse med skattereglerne og herved undgå risikoen for skattejusteringer og/eller forhindre at der sker en dobbeltbeskatning i de forskellige jurisdiktioner.

Samlet set kan afgrænsningen af den kontrollerede transaktion gennem sammenlignelighedsanalysen hjælpe koncern med at vurdere, hvorvidt der foreligger sammenlignelighed mellem den kontrollerede transaktion og en tilsvarende referencetransaktion mellem uafhængige selskaber og hermed sikre, de priser og vilkår der anvendes i den kontrollerede transaktion er i overensstemmelse med de priser og vilkår, som uafhængige selskaber ville have accepteret under sammenlignelige forhold.

8 Immaterielle aktiver

Formålet med nærværende afsnit er, at redegøre for forskellige typer af immaterielle aktiver i OECD TPG 2022, immaterialretten samt skatteretten. Videre er formålet med redegørelsen, at vurdere hvordan immaterielle aktiver eller rettigheder til immaterielle aktiver i en kontrolleret transaktion prisfastsættes samt belyse de udfordringer der kan opstå i forbindelse med en prisfastsættelse af overførslen af de immaterielle aktiver eller rettighederne til immaterielle aktiver. I forbindelse med identificeringen af immaterielle aktiver og rettighederne til immaterielle aktiver, vil nærværende redegøre for identifikationsmodellen DEMPE fra kapitel seks i OECD TPG 2022. Redegørelser har til hensigt, at foretage en passende afgrænsning af immaterielle aktiver for at kunne vurdere, hvilken eller hvilke prisfastsættelsesmetoder der er den mest optimale at anvende i en kontrolleret transaktion, der involverer overførsler af immaterielle aktiver eller rettigheder til immaterielle aktiver.

8.1 Immaterialretten om immaterielle aktiver

Immaterialretten vedrører den del af retsvidenskaben, der omfatter retsbeskyttelsen af immaterielle rettigheder, herunder rettigheder vedrørende litteratur, kunst, videnskab og teknik, samt design, varemærker og andre forligelige forhold. Retsbeskyttelsen af immaterielle rettigheder er lovbestemt og ses i en række love, herunder Loven om ophavsret til litterære og kunstneriske værker, Patentloven,

Brugsmodelloven, Designloven og Varemærkeloven. Ifølge immaterialretten er tanken bag immaterielle rettigheder, at de giver rettighedshaveren af et givent immateriel aktiv en form for monopol, der giver adgang til en erhvervsmæssig udnyttelse af rettigheden og rettighedshaveren kan nedlægge forbud mod, at eventuelle konkurrenter kan gøre brug af for eksempel samme slags produktdesign.¹²⁰

8.2 Skatteretten om immaterielle aktiver

Skatteretten opererer ikke med begrebet immaterielle rettigheder, men derimod med begrebet immaterielle aktiver, jf. afskrivningslovens § 40. Begrebet er bredt og omfatter mere end de førnævnte lovbestemte rettigheder i immaterialretten. I skatteretten findes der ikke en positiv afgrænsning af begrebet immaterielle aktiver og begrebsindholdet er vanskeligt at fastlægge. Derimod findes der en negativ afgrænsning af begrebet immaterielle aktiver, der er følgende: *hvor der ikke er tale om fysiske eller finansielle aktiver*. Alle de typer af rettigheder, der falder ind under den negative afgrænsning af begrebet immaterielle aktiver, giver i dag i vidt omfang anledning til samme udfordringer. I tilknytning hertil bemærkes det, at alle immaterielle rettigheder, der falder under afgrænsningen af immaterielle aktiver i vidt omfang behandles ens i skattemæssig henseende.¹²¹

Efter skatteretten er det relevant at foretage en indbyrdes afgrænsning af de immaterielle aktiver selskaberne besidder, særligt da goodwill er et immaterielt aktiv, der ikke er omfattet af et entydigt begreb og modsat andre typer af immaterielle aktiver, kan der ikke ske en separat overdragelse af goodwill¹²² uden at selskabet, som goodwill er tilknyttet til, tillige overdrages.¹²³ Definitionen af goodwill findes i Afskrivningslovens § 40, stk. 1, mens Afskrivningslovens § 40, stk. 2, oplister *andre immaterielle aktiver*, (listen er ikke udtømmende) såsom:

- Særlig fremstillingsmetode eller lignende (knowhow)
- Patentre
- Forfatter- og kunstnerret
- Mønsteret (design)
- Varemærkeret

¹²⁰ Pedersen, Jan mfl., Skatteretten, 1.bind, 9.udgave, Karnov Group, 2021, s. 807

¹²¹ Pedersen, Jan mfl., Skatteretten, 1.bind, 9.udgave, Karnov Group, 2021, s. 807-808

¹²² Cirkulære nr. 97 af 26. juni 1995 om beskatning af goodwill mv.

¹²³¹²³ Pedersen, Jan mfl., Skatteretten, 1.bind, 9.udgave, Karnov Group, 2021, s. 808

For eksempel vedrører Knowhow opfindelser og værker, der er skabt af selve afhænderen af det immaterielle aktiv, men Knowhow nyder ikke nødvendigvis samme grad af beskyttelse, som hvad angår patenter. Om patenters beskyttelse, fremgår det af Patentlovens § 1, at *den, der har gjort en opfindelse, som kan udnyttes industrielt, eller den, til hvem opfinderens ret er overgået, har i overensstemmelse med denne lov ret til efter ansøgning at få patent på opfindelsen og derved opnå eneret til at udnytte den erhvervsmæssigt*. Såfremt betingelserne i Patentlovens § 1 er opfyldt kan der ansøges om at få patent på opfindelsen ved Patent- og Varemærkestyrelsen. Selvom Knowhow ikke kan beskyttes ved registrering på samme måde som patenter, kan knowhow dog være beskyttet eksempelvis Lov om forretningshemmeligheder, jf. direktiv 2016/943/EU af 8. juni 2016 om beskyttelse af fortrolig knowhow og fortrolige forretningsoplysninger (forretningshemmeligheder) mod ulovlig erhvervelse, brug og videregivelse.¹²⁴

8.3 OECD TPG 2022 om immaterielle aktiver

I transfer pricing henseende fremgår der af OECD TPG 2022¹²⁵ en autonom definition af immaterielle aktiver, der er følgende:¹²⁶

“[...]

In these Guidelines, therefore, the word “intangible” is intended to address something which is not a physical asset or a financial asset, which is capable of being owned or controlled for use in commercial activities, and whose use or transfer would be compensated had it occurred in a transaction between independent parties in comparable circumstances.”

[...]”

På baggrund af ovenstående definition fra OECD TPG 2022 kan immaterielle aktiver kendetegnes ud fra følgende betingelser:

¹²⁴ Se fodnote på Retsinformation.dk til Lov nr. 309 af 25. april 2018 om forretningshemmeligheder

¹²⁵ Begrebsdefinition af immaterielle aktiver er viderebragt fra OECD TPG 2017 til OECD TPG 2022

¹²⁶ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s. 247, pkt. 6.6

- At der ikke er tale om et fysisk eller finansielt aktiv
- At aktivet kan ejes eller kontrolleres
- At aktivet anvendes kommercielt
- At der ville blive ydet en betaling for brugen eller overdragelsen af aktivet i en transaktion mellem uafhængige selskaber under sammenlignelige omstændigheder

I overensstemmelse med tidligere beskrevet under immaterialretten, fremgår de af definitionen i OECD TPG 2022 samt ud fra betingelser for, at der foreligger et immaterielt aktiv, at for at det immaterielle aktiv kan ejes eller kontrolleres, er det en betingelse, at indehaveren af det immaterielle aktiv mere eller kan udelukke andre fra at udnytte fordelene af aktivet. Det immaterielle aktiv behøver dog imidlertid ikke at være beskyttet af immaterialretten, men dog skal der kunne udøves en praktisk kontrol af aktivet. Kontrollen kan for eksempel udøves på baggrund af Markedsføringsloven og i overensstemmelse med ansættelseskontrakter mm.¹²⁷

Immaterielle aktiver skal i en transfer-pricing analyse ifølge OECD TPG 2022 identificeres med nøjagtighed (*specificity*) Dette betyder, at der for hvert immaterielt aktiv skal dokumenteres følgende forhold:¹²⁸

- En specifikation af det pågældende immaterielle aktiv
- Det immaterielle aktivs bidrag til værdiskabelsen i en kontrolleret transaktion
- De vigtige funktioner og risici forbundet med udvikling, forbedring, vedligeholdelse, beskyttelse samt udnyttelse af det immaterielle aktiv (DEMPE-funktioner)
- Det immaterielle aktivs interaktion med andre immaterielle- og materielle aktiver

Det følger videre af OECD TPG 2022, at tilgængeligheden og omfanget af juridisk, kontraktuel eller anden form for beskyttelse af et givent immaterielt aktiv, kan påvirke værdien af det afkast, der bør tilskrives det immaterielle aktiv. Videre fremgår det, at det ikke er en nødvendig betingelse for, at element kan karakteriseres som et immaterielt aktiv, at der eksisterer en beskyttelse af aktivet. OECD TPG 2022 anfører, at på samme måde, kan visse immaterielle aktiver kun overføres i kombination

¹²⁷ Wittendorff, Jens, Transfer Pricing, 4. udgave, Karnov Group, 2022, s. 385

¹²⁸ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s.248, punkt 6.12

med andre forretningsaktiver¹²⁹ Et eksempel herpå er goodwill, hvor goodwill ifølge dansk retspraksis ikke kan overdrages særskilt fra det selskab, hvortil goodwill er tilknyttet.¹³⁰ Derfor er en separat overdragelse ikke en betingelse i transfer pricing henseende, for at der kan være tale om et immaterielt aktiv.¹³¹

8.4 Eksempler på immaterielle aktiver efter OECD TPG 2022

Definition af immaterielle aktiver, der følger af OECD TPG 2022, gælder både ved *udnyttelse* og *overdragelse* af et givent immaterielt aktiv. Eksempler på immaterielle aktiver efter OECD TPG 2022 er følgende (listen er ikke udtømmende):

- Patenter: er et juridisk instrument, der giver indehaveren af patentet eneret til brug en given opfindelse for en given periode inden for et specifikt geografisk område. Opfindelserne udvikles ofte gennem risikofyldte og omkostningskrævende forsknings- og udviklingsaktiviteter. Patenthaveren kan, for at dække sine udviklingsomkostninger eller for at opnå et afkast give andre licens til anvendelse af patentet.¹³² Se hertil SKM.2002.434.LSR, hvor en filial efter koncerninterne aftaler, fik retten til at fremstille, anvende og sælge koncernens produkter omfattet af patenter, brugsmodeller og mønstre i Danmark mod betaling af royalty til de respektive juridiske ejere af rettighederne til de immaterielle aktiver i koncern.
- Know-how og forretningshemmeligheder: er ejendomsretligt beskyttede informationer eller viden, der hjælper eller forbedrer en kommerciel aktivitet. Disse er ikke beskyttet på samme måde som patenter og varemærker er, men består generelt af ikke-offentliggjorte oplysninger, som kan vedrøre produktion, markedsføring, forskning mm.¹³³ Se hertil dommen SKM2020.303.HR, hvor et dansk datterselskab A betalte royalty til sit Schweiziske moderselskab B, for retten til at anvende B's knowhow samt for adgangen til det internationale marked.

¹²⁹ Wittendorff, Jens, Transfer Pricing, 4. udgave, Karnov Group, 2022, s. 247, punkt 6.8

¹³⁰ Wittendorff, Jens, Transfer Pricing, 4. udgave, Karnov Group, 2022, Transfer pricing, s. 386

¹³¹ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s. 247, punkt 6.8

¹³² ¹³² OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s. 251, punkt 6.19

¹³³ ¹³³ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s. 251, punkt 6.20

- Varemærker, varemærkenavne og brands: kan være et unikt navn, symbol eller logo, som indehaveren af varemærket kan anvende til at adskille sine produkter fra andre selskabers produkter. Som ved patenter, kan retten til et varemærke udelukke andre fra at anvende varemærket, men modsat patenter kan varemærket anvendes kontinuerligt.¹³⁴ Her kan tillige refereres til dommen SKM.2020.302.HR, hvor et dansk datterselskab A betalte royalty til sit moderselskab B, for retten til at anvende B's varemærke i Danmark. Se tillige tidligere nævnte dom SKM.2002.434.LSR, hvor en filial efter koncerninterne aftaler fik retten til at fremstille, anvende og sælge koncernens produkter omfattet af patenter, brugsmodeller og mønstre mod betaling af royalties.
- Goodwill og igangværende virksomhedsværdi: goodwill kan referere til forskellige begreber afhængigt af konteksten. For eksempel afspejler goodwill i nogle regnskabs- og virksomhedsevalueringsmæssige kontekster forskellen mellem den samlede værdi af en virksomhed i drift og summen af værdierne af alle separat identificerbare materielle og immaterielle aktiver. Goodwill kan også beskrives som en repræsentation af fremtidige økonomiske fordele forbundet med virksomhedens aktiver. Udtrykket igangværende virksomhedsværdi (ongoing concern value) referer til værdien af de samlede aktiver, som virksomheden ejer, ud over summen af de separate værdier af aktiver. Goodwill og igangværende virksomhedsværdi er generelt anerkendt som værende uadskillelige og kan ikke overføres adskilt fra andre virksomhedsaktiver. I en transfer pricing analyse af goodwill kan den regnskabsmæssige værdi af aktivet anvendes som et udgangspunkt for analysen.¹³⁵ Se hertil TfS 2000, 65, hvor et dansk moderselskab påtænkte at erhverve goodwill, herunder kundekreds, omsætningsaktiver, produktionsrettigheder og varelagre mv., fra sine udenlandske datterselskaber. De udenlandske datterselskaberne skulle efter overførslen af goodwill fungere som kontraktproducenter. Landsskatteretten fandt, at det danske moderselskab i princippet kunne afskrive på goodwill købt af sine udenlandske datterselskaber.

Vejledningen i OECD TPG 2022 kapitel seks om immaterielle aktiver er ikke relevante for indkomstgenkendelse, kapitalisering af udviklingsomkostninger, afskrivninger eller lignende. Videre

¹³⁴ ¹³⁴ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s. 252, punkt 6.21-6.23

¹³⁵ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s. 253-254, punkt 6.27-6.29

fremgår det af OECD TPG 2022, at immaterielle aktiver kan blive behandlet forskelligt i forskellige jurisdiktioner, hvor en jurisdiktion kan bestemme, at der ikke skal pålægges nogen skat på overførslen af bestemte typer af immaterielle aktiver under visse omstændigheder. Tillige kan en jurisdiktion udelukke, at der kan ske afskrivning på omkostninger i tilknytning til erhvervelse af visse poster, som ellers efter OECD TPG 2022 kan betegnes som immaterielle aktiver. OECD anerkender, at der kan være uoverensstemmelser mellem individuelle nationale jurisdiktioner samt at uoverensstemmelserne i nogle tilfælde kan føre til enten dobbeltbeskatning eller dobbelt ikke-beskatning.¹³⁶

Som tidligere beskrevet, omfatter definitionen af immaterielle aktiver efter OECD TPG 2022 både *udnyttelse* og *overdragelse* af immaterielle aktiver. Hvor der sker en *overdragelse* af et immaterielt aktiv skal aktivet behandles efter objekt kvalifikationen i artikel 9 i OECD's modeloverenskomst, det vil sige eksistensen, formen og indholdet af transaktionen, skal behandles efter intern national ret.¹³⁷

8.5 DEMPE-funktioner

Når der skal fastsættes armslængdepriser for immaterielle aktiver i en kontrolleret transaktion mellem koncernforbundne selskaber skal der foretages en identifikation af koncernselskabernes faktiske bidrag til skabelsen af værdi fra et eller flere immaterielle aktiver. Identifikationen af selskabernes bidrag skal sikre, at selskaberne modtager en passende kompensation for de funktioner, som selskaberne udfører, de aktiver selskaberne anvender, samt de risici selskaber påtager sig i tilknytning til udvikling, forbedring, vedligeholdelse, beskyttelse og udnyttelse (DEMPE-funktioner) af de givne immaterielle aktiver. Det skal videre identificeres hvilke selskaber der faktisk udøver kontrol over funktioner forbundet med DEMPE, samt hvilke selskaber der faktisk påtager sig risici forbundet med det immaterielle aktiv, hvilket kan vurderes ud fra funktionsanalyse (se afhandlingens afsnit 7.1.2 *Funktionsanalysen*) samt hvilke selskaber der bidrager med finansiering til eksempelvis udvikling af et givent immaterielt aktiv.¹³⁸

¹³⁶ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022 s. 259, punkt 6.14

¹³⁷ Wittendorff, Jens, Transfer Pricing, 4. udgave, Karnov Group, 2022, s. 389

¹³⁸ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s. 260-261, punk 6.47-6.49

Figur over DEMPE-funktioner:



Kilde: egen tilvirkning

Af OECD TPG 2022 fremgår det, at et af nøgleelementerne i vurderingen af, om selskabernes bidrag til DEMPE-funktionerne er blevet kompenseret på armslængdebasis er, 1) niveauet og arten af den udførte aktivitet, og 2) størrelsen og formen af den udbetalte kompensation. Når der skal foretages en vurdering af, hvorvidt den udbetalte kompensation til koncernselskaberne i en kontrolleret transaktion er i overensstemmelse med armslængdeprincippet, bør sammenligneligheden med referencetransaktioner mellem uafhængige selskaber tage afsæt i niveauet og arten af aktiviteten.¹³⁹

8.5.1 Eksempler på DEMPE-funktioner, herunder udvikling og forbedring af værdien af et immaterielt aktiv samt udnyttelse af fordelene ved et immaterielt aktiv

I en ingenlunde usædvanlig situation, hvor et selskab A i en koncern udfører markedsføringsfunktioner eller salgsfunktioner i forbindelse med et immaterielt aktiv, for eksempel et varemærke, hvor den juridiske ejer af varemærket er et andet selskab B i koncernen. De markedsførings- og salgsfunktioner selskab A udfører, for eksempel gennem en markedsføringsaftale med B, gavner i situationen selskab B, da værdien af varemærket forøges grundet de funktioner selskab A udfører. Det vil i dette eller lignende tilfælde være relevant at vurdere, hvordan selskab A skal kompenseres for de udførte funktioner i forbindelse med det immaterielle aktive, samt hvorvidt selskab A alene skal modtage kompensation for de funktioner selskabet udfører i relation til aktivet eller om selskab A tillige skal kompenseres for den øgede værdi selskab A tilføjer det immaterielle aktiv.¹⁴⁰ I tilknytning hertil opstiller OECD TPG 2022 en række punkter, der bør inddrages i analysen

¹³⁹ Wittendorff, Jens, Transfer Pricing, 4. udgave, Karnov Group, 2022, s. 271, punkt 6.75

¹⁴⁰ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s.271. punkt 6.76

og vurdering af kompensationens prisfastsættelse. Der skal foretages en vurdering af følgende punkter:¹⁴¹

1. Forpligtelser og rettigheder, der er fastlagt gennem juridiske registreringer samt aftalerne mellem koncernselskaberne vedrørende det immaterielle aktiv
2. Funktioner selskaberne udfører i forbindelse med det immaterielle aktiv, de aktiver selskaberne anvender samt de risici selskaber påtager sig
3. Den værdi der forventes at blive skabt eksempelvis gennem markedsføringsaktiviteterne
4. Kompensationen der ydes for de funktioner selskaberne udfører i forbindelse med det immaterielle aktiv, herunder henset til de aktiver selskaberne anvender og de risici selskaber påtager sig

Hvor der for eksempel ikke er nogen aftale mellem den juridiske ejer, selskab B, om at udgifterne til omkostninger, som selskab A bærer skal refunderes af selskab B, bør den ovenstående analyse stille sig skarpt ind på, i hvilken grad selskab A kan få del i potentielle fordele på baggrund af de af selskab A udførte funktioner, anvendte aktiver og påtagede risici i forbindelse med det immaterielle aktivs værdiforøgelse.¹⁴²

I de situationer, hvor et selskab X i koncernen udfører forsknings- og udviklingsfunktioner i forbindelse med et immaterielt aktiv i henhold til de kontraktlige aftaler X har indgået med et andet koncernforbundet selskab Y, hvor Y er den juridiske ejer det immaterielle aktiv, skal ovenstående vurderingspunkter ligeledes overvejes nøje, hvor en passende kompensation for forskningsydelse afhænger alle relevante fakta og omstændigheder, for eksempel om selskab X besidder unikke færdigheder og erfaringer, der er relevante for forskningen, samt om X påtager sig risici i forbindelse med forskningen og om X bruger egne immaterielle aktiver til forskningen (eksempelvis knowhow) samt hvorvidt X er underlagt et andet selskabs kontrol og ledelse. Hvor en kompensation er fastsat med en refusion af X's omkostninger plus et beskedent tillæg, vil ikke i alle tilfælde afspejle den forventede værdi eller armslængdeprisen for X's bidrag med forskning.

Se tillige U.2023.3865, hvor person A og person B indgik en mundtlig aftale om et samarbejde om kosmetikprodukter i et fælles selskab X ApS, hvorefter Y ApS skulle modtage halvdelen af indtægterne i X ApS mod at afholde halvdelen af de løbende udgifter til driften af X ApS, men

¹⁴¹ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s. 271-272, punkt 6.77

¹⁴² OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s. 272. punkt 6.78

samarbejdet blev aldrig formaliseret. X ApS blev stiftet af X Holding ApS, der reelt alene er ejet af A, mens B ejer selskab Y ApS. B påstod i sagen at have ansvaret for den kreative del i selskab X ApS, herunder for kampagner, produktdesign, logo, udvikling, brochurer, bøger og web. Senere blev M, der ejede selskab F medejer af X ApS. M havde i F udviklet en række avancerede kosmetikprodukter, som M tog med over i X ApS, herunder M's flere års videnskabelig erfaring fra blandt andet medicinal og biotekindustrien inklusiv M's forskning og viden om hudpleje. M's biokemiske viden er nøglen til X ApS' produkter tillige er M ansvarlig for forskning og udvikling af ingredienserne og produktionen. X ApS indgik senere en distributionsaftale med selskab Q A/S, der skulle stå for distributionen af X ApS' produkter i Danmark og i udlandet med henblik på et senere frasalg af X ApS. I forbindelse med indgåelsen af distributions- og samarbejdsaftalen mellem X ApS og selskab Q A/S opstod der drøftelser mellem A og B om Y ApS' ejerskab til X ApS, om hvorvidt Y ApS skulle have en andel på tredive procent af provenuet ved et eventuelt salg af X ApS, mens X ApS skulle have tres procent og Q A/S skulle have ti procent. Y ApS har i sagen påstået at eje en andel på en tredjedel af den via X ApS drevne virksomhed med udvikling, salg af produkter og drift af konceptet. Højesteret fandt, at det ikke var godtgjort, at der var etableret en enhed som Y ApS kunne eje en ideel andel af, samt at al aktivitet vedrørende udvikling og salg af produkter udelukkende foregik i X ApS. Videre fandt højesteret, at det ikke var godtgjort, at Y ApS overhovedet havde været medejer af X ApS og hæftede ej heller for X ApS kreditorer, samt at Y ApS ikke havde godtgjort ejerskab til de immaterielle aktiver, der er registreret i X ApS.

OECD TPG 2022 angiver, at der generelt er to typer transaktioner, hvor en undersøgelse og identifikation af immaterielle aktiver vil være relevante for en transfer pricing analyse, 1) transaktioner der involverer overførsel af immaterielle aktiver eller rettighederne forbundet med det immaterielle aktiv, og 2) transaktioner der involverer udnyttelse af immaterielle aktiver i forbindelse med salg af varer eller tjenester. I tilfælde, hvor der pålægges begrænsninger på de overførte rettigheder, vil det tillige være relevant at identificere omfanget af de overførte rettigheder samt arten af begrænsningerne, da begrænsninger kan have betydning for værdien af de immaterielle aktiver. Videre angiver OECD TPG 2022, at det i praksis er observeret i ukontrollerede transaktioner mellem uafhængige selskaber, at licensgiveren bevarer den fulde ret til eventuelle forbedringer af det immaterielle aktiv uagtet, at det immaterielle aktiv måtte blive udviklet i licensperioden. Modsat er der også set tilfælde, hvor licensmodtageren har bevaret retten til eventuelle forbedringer ved, som licenstagere måtte udvikle, enten under licensperioden eller på ubestemt tid. Begrænsningerne og rettighederne ved de immaterielle aktiver skal vurderes både på baggrund af de skriftlige aftalevilkår

sammenholdt med selskaberne faktiske adfærd, da vurderingen har betydning for sammenligneligheden af to transaktioner, hvor arten af det immaterielle aktiv egentlig måtte være identisk i den kontrollerede transaktion og den ukontrollerede transaktion, men hvor rettighederne og begrænsningerne kan adskille transaktionerne fra at være sammenlignelige.¹⁴³

Det er heller ikke ualmindeligt, at der kan opstå spørgsmål om armslængdekompensation for udnyttelsen af et gruppenavn, handelsnavn og lignende (varemærke), jf. SKM.2020.302.HR, hvor et dansk datterselskab A betalte royalty til sit moderselskab B, for retten til at anvende B's varemærke i Danmark, hvor højesteret fandt, at procentsatsen for royaltybetalingen til B var i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

8.6 Transfer pricing prisfastsættelsesmetoder for immaterielle aktiver

Afhængigt af de specifikke oplysninger, vedrørende overførslen af immaterielle aktiver eller overførslen af rettigheder for brugen af immaterielle aktiver, kan alle fem transfer pricing metoder være passende metoder. OECD TPG 2022 udelukker ikke, at der kan findes alternative metoder til de fem metoder, som selskaberne kan anvende.¹⁴⁴ Særligt i tilfælde, hvor sammenlignelighedsanalysen kan blotlægge, at de immaterielle aktiver har unikke karakteristika, og at der derfor ikke kan findes pålidelige sammenlignelige ukontrollerede referencetransaktioner, kan de være relevant for koncernselskaberne at anvende en alternativ metode til at fastlægge den kontrollerede transaktion, hvorefter prisfastsættelsen af den kontrollerede transaktion kan ske i overensstemmelse med hvad uafhængige selskaber i sammenlignelige omstændigheder ville acceptere, jf. armslængdeprincippet.¹⁴⁵

8.6.1 Transfer pricing metodernes anvendelse ved immaterielle aktiver

OECD TPG 2022 anser som udgangspunkt ikke de ensidige metoder som videresalgsprismetoden og TNM-metoden for generelt at være pålidelige metoder til en direkte værdiansættelse af immaterielle aktiver. Metoderne kan dog i visse tilfælde anvendes til en indirekte værdiansættelse af de immaterielle aktiver, for eksempel ved primært at fastsætte værdien af bestemte funktioner og som

¹⁴³ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s. 275-276, punkt 6.86-6.91

¹⁴⁴ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022 s. 288, punkt 6.136

¹⁴⁵ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s. 289, punkt 6.139

følge heraf aflede restværdien af de pågældende immaterielle aktiver.¹⁴⁶ I sjældne tilfælde kan de anslåede omkostninger ved enten at reproducere eller erstatte de immaterielle aktiver anvendes i forbindelse med udvikling af immaterielle aktiver, som for eksempel udvikling af interne softwaresystemer, kan videresalgsprismetoden og TNM-metoden anvendes, dog henset til at de pågældende immaterielle aktiver ikke er unikke eller særligt værdifulde. Der skal ved anvendelse af videresalgsprismetoden og TNM-metoden udvises stor forsigtighed, da metoderne baserer sig på en analyse af omkostninger, hvortil OECD TPG 2022 påpeger, at der sjældent er en sammenhæng mellem omkostningerne ved at udvikle immaterielle aktiver og deres værdi eller overførselspris, når de immaterielle aktiver er færdigudviklede. Derfor anbefaler OECD TPG 2022 som hovedregel at transfer pricing metoder, der baserer sig på udviklingsomkostninger forbundet med immaterielle aktiver normalt undgås.¹⁴⁷

Ved en armslængdetest af en kontrolleret transaktion, der omfatter overførsler af én eller flere immaterielle aktiver, kan den frie markedspris-metode eller profit split metoden anses for at være mere optimale metoder. Som det fremgår af afhandlingens afsnit 7.1, kan den frie markedspris-metode, hvor der findes pålidelige og præcise sammenlignelige ukontrollerede reference transaktioner, anvendes til at fastsætte overførsler af immaterielle aktiver eller rettigheder til immaterielle aktiver. For eksempel i visse tilfælde, hvor en koncern har erhvervet immaterielle aktiver fra uafhængige selskaber, som koncernen umiddelbart efter erhvervelsen overfører til et andet selskab i koncernen, vil den pris, som koncernen har betalt for erhvervelsen ofte udgøre et brugbart sammenligningsgrundlag til at fastsætte armslængdeprisen for overførslen af de immaterielle aktiver fra koncernen til et andet selskab i koncernen ved hjælp af den frie markedspris-metode.¹⁴⁸

Generelt skal der ved anvendelse af den frie markedspris-metode sættes større fokus på sammenligneligheden af de immaterielle aktiver og rettigheder til immaterielle aktiver, der overføres i en kontrolleret transaktion med potentielle sammenlignelige ukontrollerede referencetransaktioner, da metoden vægter produktlighed højere end de øvrige transfer pricing metoder. OECD TPG 2022 anfører herom, at det kan være vanskeligt eller umuligt at identificere pålidelige sammenligninger vedrørende overførsler af immaterielle aktiver eller rettigheder til immaterielle aktiver.¹⁴⁹

¹⁴⁶ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s. 289-290, punkt 6.141

¹⁴⁷ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s. 290, punkt 6.142

¹⁴⁸ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s. 291, punkt 6.147

¹⁴⁹ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s. 291, punkt 6.146

Hvor der ikke kan findes præcise eller pålidelige sammenlignelige ukontrollerede transaktioner, kan profit split metoden i visse tilfælde anvendes til at fastsætte armslængdevilkårene for en kontrolleret transaktion der involverer overførsel af immaterielle aktiver eller rettigheder til immaterielle aktiver. Profit split metoden kan givetvis anvendes i forbindelse med salg af fulde rettigheder i immaterielle aktiver, hvor der bør tages højde for en fuld funktionsanalyse, da en analyse af de funktioner koncernselskaberne udfører, de aktiver koncernselskaberne anvender samt de risici koncernselskaberne påtager sig i forbindelse med de pågældende immaterielle aktiver eller rettighederne til de immaterielle aktiver, udgør en særlig vigtig faktor for anvendelsen af profit split metoden.¹⁵⁰

Hvor der overføres begrænsede rettigheder i fuldt udviklede immaterielle aktiver, for eksempel gennem en licensaftale, kan profit split metoden anvendes, hvor der ikke kan findes pålidelige sammenlignelige referencetransaktioner. I sådanne tilfælde kan profit split metoden anvendes til at identificere de respektive koncernselskabers respektive til den kontrollerede transaktion. Tillige skal der tages højde for de funktioner licenstageren udfører, samt de risici licenstageren påtager i forbindelse med rettigheder, tages i betragtning, da det kan være relevant i vurderingen af prisfastsættelsen af en passende kompensation til licensmodtageren, særligt hvor licensmodtageren medvirker til, at det immaterielle aktivs værdi forøges.¹⁵¹

Ud fra retningslinjerne i OECD TPG 2022 vedrørende valget af den mest optimale transfer pricing metode, hvor den kontrollerede transaktion involverer overførsel af immaterielle aktiver eller rettighederne til immaterielle aktiver, bør der tages hensyn til 1) arten af det pågældende immaterielle aktiv, 2) udfordringer med at finde sammenlignelige referencetransaktioner mellem uafhængige selskaber, og 3) udfordringerne ved at anvende visse transfer pricing prisfastsættelsesmetoder. Videre er det væsentligt at overveje de økonomiske konsekvenser af transaktionen, da forskellige immaterielle aktiver og rettigheder kan have samme eller lignende økonomiske konsekvenser. Det bør derfor for eksempel ikke blot antages, at al resterende overskud, efter at have tildelt en begrænset fortjeneste til de selskaber, nødvendigvis skal allokere til de eller de juridiske ejere af de immaterielle aktiver. Udvælgelsen af en optimal transfer pricing metode bør derfor vurderes ud fra sammenlignelighedsanalysen, herunder særligt gennem en funktionsanalyse, der kan give en tydelig

¹⁵⁰ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s. 291-292, punkt 6.148

¹⁵¹ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s. 292-293, punkt 6.152

forståelse af koncernselskabernes forretningsprocesser, der kan sprede sig globalt og derfor være underlagt forskellige jurisdiktioner, samt hvordan de overførte immaterielle aktiver interagerer med givne funktioner, aktiver og risici, der kan udgøre den globale forretning. En udvalgt transfer pricing metode bør derfor på baggrund af en foretaget sammenlignelighedsanalyse tage højde for alle relevante faktorer, der kan bidrage til værdiskabelsen for immaterielle aktiver.¹⁵²

8.7 Sammenfatning

Definitionen af immaterielle aktiver er bred, både i dansk skatteret og i OECD TPG 2022 findes der ikke nogen fuldstændig positiv definitionen på immaterielle aktiver og i begge tilfælde beror definitionen af immaterielle aktiver snarere på en negativ afgrænsning.

OECD TPG 2022 anfører imidlertid en mere præcis om anvendelig definition af immaterielle aktiver. Ud fra retningslinjerne i OECD TPG 2022 fremgår det, at immaterielle aktiver ikke bør afgrænses ud fra, hvordan immaterielle aktiver kvalificeres i regnskabsmæssige eller juridiske termer. OECD TPG 2022 anfører, at immaterielle aktiver særligt skal vurderes ud fra aktivernes evne til at skabe økonomisk værdi i en kommerciel sammenhæng, samt hvordan de immaterielle aktiver og rettigheder i immaterielle aktiver anvendes, og det bidrag de immaterielle aktiver og rettighederne medfører til værdiskabelsen af en kontrolleret transaktion.

Videre fremgår det om immaterielle aktiver i OECD TPG 2022, at selvom der foretages en afgrænsning af immaterielle aktiver og rettighederne til de immaterielle aktiver, kan det være vanskeligt at finde sammenlignelige ukontrollerede referencetransaktioner mellem uafhængige selskaber, hvilket kan give udfordringer med værdiansættelsen af de immaterielle aktiver og rettighederne til de immaterielle aktiver i en kontrolleret transaktion.

OECD TPG 2022 understreger vigtigheden af at sammenlignelighedsanalysen foretages til afgrænsningen af immaterielle, henset til DEMPE-funktionerne, da en identifikation af selskabernes bidrag til den kontrollerede transaktion, der involverer immaterielle aktiver og rettigheder til immaterielle aktiver, skal sikre, at selskaberne modtager en passende kompensation for de funktioner, som selskaberne udfører, de aktiver selskaberne anvender, samt de risici selskaber påtager sig i

¹⁵² OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, s. 287-288, punkt 6.131-6-135

forbindelse med udvikling, forbedring, vedligeholdelse, beskyttelse og udnyttelse af immaterielle aktiver. samt hvordan underskud skal fordeles.

For så vidt angår anvendelsen af de fem prisfastsættelsesmetoder, der er behandlet i afhandlingen, anfører OECD TPG 2022, at afhængigt af de specifikke fakta i forbindelse med overførslen af immaterielle aktiver eller rettigheder for immaterielle aktiver, kan alle fem metoder i princippet anvendes, dog fraråder OECD anvendelsen af videresalgsmetoden og TNM-metoden til værdiansættelse heraf, da metoderne ikke anses for at være pålidelige metoder til en direkte værdiansættelse af immaterielle aktiver. Metoderne kan dog i visse tilfælde anvendes til en indirekte værdiansættelse af de immaterielle aktive. Den frie markedspris-metode anses for en mere pålidelig metode til værdiansættelsen af immaterielle aktiver samt rettighederne hertil forudsat at der findes pålidelige og præcise sammenlignelige ukontrollerede reference transaktioner, men at det imidlertid kan være vanskeligt eller umuligt at identificere præcise og pålidelige referencetransaktioner til sammenligning af den kontrollerede transaktion. I tilfælde, hvor der ikke kan findes præcise eller pålidelige referencetransaktioner og hvor flere selskaber kan bidrage til værdiskabelsen af det immaterielle aktiv, anfører OECD, at profit split metoden i visse tilfælde kan være en mulighed. Profit split metoden kan givetvis anvendes i forbindelse med salg af fulde rettigheder i immaterielle aktiver under hensyntagen til en fuld funktionsanalyse. OECD TPG 2022 udelukker dog ikke, at selskaberne kan anvende alternative metoder, der kan være mere optimale end de af OECD anbefalede metoder.

Hvor der sker en overdragelse af et immaterielt aktiv skal aktivet behandles efter objekt kvalifikationen i artikel 9 i OECD's modeloverenskomst, således efter intern national ret.

Definitionen af immaterielle aktiver efter dansk ret kan findes i Afskrivningslovens § 40, hvor bestemmelsens stk. 1 omhandler goodwill, og bestemmelsens stk. 2 omhandler andre immaterielle aktiver end goodwill.

Fælles for betegnelsen af goodwill i OECD TPG 2022 og Afskrivningslovens § 40, stk. 1, er, at

9 Konklusion

Denne afhandling har undersøgt, hvornår selskaber er omfattet af OECD modeloverenskomstens artikel 9 om armslængdeprincippet. I denne forbindelse er koncernbegrebet blevet undersøgt, for at vurdere hvornår selskaber kan anses for at udgøre en koncern og dermed være underlagt armslængdeprincippet i Ligningslovens § 2.

I forbindelse med afhandlingens undersøgelser er OECD TPG 2022 blevet anvendt, hvor OECD's fem anbefalede transfer pricing prisfastsættelsesmetoder, den frie markedspris-metode, videresalgsprismetoden, cost plus metoden, TNM-metoden samt Profit Split-metoden, blevet afdækket med henblik på at vurdere, hvilken eller hvilke metoder der er den mest optimale at anvende ved en armslængdetest af kontrollerede transaktioner, der involver overførsler af immaterielle aktiver og rettighederne til de immaterielle aktiver. Metoden er blevet illustreret af praksis gennem en række domme, herunder vedrørende immaterielle aktiver.

Sammenlignelighedsanalysen fra OECD TPG 2022 er ligeledes undersøgt med henblik at illustrere hvordan en koncern bør identificere vilkårene for de kontrollerede transaktioner og dermed sikre, at de funktioner selskaber udfører, de aktiver selskaberne ejer og anvender, samt de risici selskaberne påtager sig i forbindelse med en kontrolleret transaktion reelt stemmer overens med de vilkår selskaber har fastsat i de koncerninterne kontrakter. Ligeledes er sammenlignelighedsanalysen blevet undersøgt med henblik på at identificere, om de priser og vilkår koncernselskaberne fastsætter for en kontrolleret transaktion svarer til de priser og vilkår uafhængige selskaber i ukontrollerede transaktioner ville acceptere.

Afhandlingen har undersøgt, hvad begrebet immaterielle aktiver dækker i henhold til immaterialretten, skatteretten og OECD TPG 2022 for at kunne identificere immaterielle aktiver og sikre en korrekt prisfastsættelse af de kontrollerede transaktioner, der involverer immaterielle aktiver og rettighederne til de immaterielle aktiver, for at vurdere hvilken eller hvilke af de fem anbefalede transfer pricing metoder i OECD TPG 2022 vil være mest optimal at anvende på kontrollerede transaktioner med immaterielle aktiver og de dertilhørende rettigheder.

OECD TPG 2022 forelægger, at afhængig af omstændigheder, kan alle fem anbefalede transfer pricing metoder anvendes til prisfastsættelse af transaktioner, der involverer overførsler af immaterielle aktiver og rettigheder til immaterielle aktiver. Dog fraråder OECD generelt, at omkostningsbaserede metoder, heraf videresalgsprismetoden og TNM-metoden, anvendes, da

metoderne baserer sig på omkostninger, hvorom OECD anfører, at der sjældent er en sammenhæng mellem omkostningerne ved at udvikle immaterielle aktiver og deres værdi eller overførselspris, når de immaterielle aktiver er færdigudviklede. I stedet anbefaler OECD den frie markedspris-metode eller profit split metoden, der anses for at være mere optimale metoder. Hvor den frie markedspris-metode kan være udelukket, fordi der ikke kan findes præcise eller tilstrækkelige referencetransaktioner, hvilket metoden kræver, da metoden tester på prisen af en given vare eller tjenesteydelse, kan profit split metoden være en mulig løsning. Profit split metoden har til formål af splitte overskuddet, eller et eventuelt underskud, hvor flere selskaber i koncernen bidrager til værdiskabelsen af de funktioner selskaber udfører, herunder DEMPE-funktioner, de aktiver selskaberne ejer eller anvende, og de risici selskaber påtager sig i forbindelse med en kontrolleret transaktion, der involverer overførsel af immaterielle aktiver og rettigheder til immaterielle aktiver. Sammenlignelighedsanalysen anbefales til at fastlægge koncernselskaberne bidrag til den kontrollerede transaktion, hvor disse ikke nødvendigvis bidrager lige meget, for at kunne vurdere en passende kompensation for de respektive selskaberne bidrag med funktioner, aktiver og risici.

OECD anerkender, at der kan forekomme transaktioner med immaterielle aktiver, hvor ingen af de anbefalede transfer pricing prisfastsættelsesmetoder kan anvendes. I sådanne tilfælde udelukker OECD ikke, at koncernselskaberne kan anvende alternative metoder til at sikre, at de priser og vilkår koncernselskaberne fastsætter i kontrollerede transaktioner er i overensstemmelse med armlændeprincippet.

10 Litteraturliste

10.1 Artikler

Udenrigsministeriet "OECD's Mission og Historie": <https://oecd.um.dk/info-om-oecd/generelt>

OECD "Members and partners": <https://www.oecd.org/en/about/members-partners.html>

10.2 Vejledninger

Den juridiske vejledning, C.D.11.2.1.1 Armslængdeprincippet og Transfer Pricing Guidelines:
<https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2049962>

Den juridiske vejledning C.F.8.2.1 Overordnet om Modeloverenskomsten:
<https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2060677>

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022:
https://www.oecd.org/en/publications/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022_0e655865-en.html

Den juridiske vejledning, C.D.11.4.1.2 RPM (Resale Price Method):
<https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2232626>

Den juridiske vejledning, C.D.11.4.1.3 Cost plus-metoden:
<https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2232627>

Den juridiske vejledning, C.D.11.4.1.4 TNMM (Transactional Net Margin Method):
<https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2232628>

Den juridiske vejledning, C.D.11.4.1.5 Profit Split-metoden:
<https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2232629>

Den juridiske vejledning, C.D.11.13.1.2.2.3.3.1 Kontraktvilkår:
<https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2232776>

Den juridiske vejledning 2023-2, C.D.11.3.1.2.2.3, Trin 3: Analyse af parternes funktioner i forhold til risiko: <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2232856>

Den juridiske vejledning, C.D.11.3.1.2.2 Risikoanalyse: <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2232426>

10.3 Bøger

Blume, Peter, Retssystemet og juridisk metode, 4. udgave, 1. oplag, Djøf Forlag 2020

Wittendorff, Jens, Transfer Pricing, 4. udgave, Karnov Group, 2022

Werlauff, Erik, selskabsskatteret, 21. udgave, Karnov Goup, 2019

Michelsen, Aage mfl., International Skatteret, 4. udgave Karnov Group, 2017

Ligningsloven med kommentarer af Henrik Peytz, Bind 1, 3. udgave, Jurist- og Økonomforbundet Forlag 2021

Pedersen, Jan mfl., Skatteretten, 1.bind, 9.udgave, Karnov Group, 2021

10.4 Direktiv

Direktiv 2011/96/EU af 30. november 2011 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater

10.5 Øvrige:

Ligningsrådets meddelelse af 31. august 2000, TfS 2000,740

10.6 Afgørelser

TFS 2016.317 SR

Højesterets dom af 11. februar 1998

SKM2020.303.HR

SKM2024.255.HR

TfS 1988, 292

SKM2018.173.LSR

SKM.2021.251.HR

U.2022.4735.Ø

SKM2023.8.HR

SKM2010.26.HR

SKM2002.194.VLR

LSR2008.04-03830

SKM.2002.434.LSR

TfS 2000, 65

U.2023.3865

Højesterets dom af 11. februar 1998, j.nr. II 3/1995

Højesterets dom af 2. februar 2012, j.nr. 68/2010

TfS 2000,740

10.7 Lovgivning

Lov nr. 309 af 25. april 2018 om forretningshemmeligheder

Bemærkningerne til Forslag til Lov om ændring af ligningsloven, selskabsskatteloven og skattekontrolloven, vedtaget 26. juni 1998

Ligningsloven

Selskabsskatteloven

Skattekontrolloven

Aktieavancebeskatningsloven

Selskabsloven