

TRANSFER PRICING

De danske skattemyndigheders adgang til
skønsmæssig ansættelse i transfer pricing



Phillip Jungberg Mathiesen
Studienr.: 20203636

Jacob Hastrup Larsen
Studienr.: 20203140

Aalborg Universitet, maj 2025
Vejleder: Niels Winther Sørensen

Abstract

In this master's thesis, explores the Danish tax authorities' legal right to perform discretionary assessments of income in transfer pricing cases involving transactions between associated enterprises. With the increasing economic significance of intangible assets and intra-group restructurings, the thesis analyses the legal basis for when the tax authorities may conduct discretionary assessments and how this affects the legal certainty.

The thesis applies the legal dogmatic method to identify, interpret, and systematise the relevant sources of law. It draws upon statutory provisions, preparatory works, administrative practice, the OECD Transfer Pricing Guidelines 2022, and case law from the Danish Supreme Court to establish the current legal position.

The analysis begins with the arm's length principle, which constitutes the core of transfer pricing. It explores how the arm's length principle is applied to transactions involving intangible assets, using tools such as comparability analyses, FAR-analyses, and DEMPE-functions. In addition, the concept of intangibles is examined, including how such assets must be controlled in accordance with the arm's length principle. Intra-group restructurings are analysed in the OECD Transfer Pricing Guidelines 2022, with a focus on whether actual commercial conditions and realistic alternatives support the taxpayer's chosen transfer pricing position.

The documentation requirement is analysed based on section 39 of the Danish Tax Control and Executive Order no. 468/2022. The emphasis is placed on both the formal deadline for submission and the substantive content requirements, which aim to ensure transparency and enable effective tax control.

Discretionary assessment has been made, the burden of proof shifts to the taxpayer, who must then demonstrate that the assessment is based on incorrect assumptions or results in an obviously unreasonable outcome. Finally, the thesis assesses the taxpayer's ability to challenge a discretionary assessment. Danish case law establishes that the courts do not evaluate the arm's length nature of the transaction but assess whether the taxpayer has discharged the burden of proof. The allocation of the burden of proof is therefore decisive in determining the outcome and the level of legal protection in transfer pricing disputes.

Indholdsfortegnelse

Abstract	1
Indledning	1
Problemformulering	2
Afgrænsning	3
Metode	4
<i>Retsdogmatisk metode</i>	4
<i>Retskilder</i>	4
Grundloven.....	5
Almindelig lovgivning	5
Lovforarbejder	5
Retspraksis	6
Administrativ praksis	6
Bekendtgørelser	6
OECD's Transfer Pricing Guidelines	7
Cirkulærer og vejledninger	7
Retslitteratur.....	7
<i>Forvaltningsretlige principper</i>	7
Officialprincippet	7
Legalitetsprincippet.....	8
<i>Afhandlingens opbygning</i>	8
Kapitel 1 Armlængdeprincippet	9
1.1 <i>Hvad er armlængdeprincippet</i>	9
1.2 <i>Sammenlignelighedsanalysen</i>	10
1.2.1 <i>Sammenlignelighedsfaktorerne</i>	11
Kapitel 2 Immaterielle aktiver	14
2.1 <i>Hvad er et immaterielt aktiv</i>	14
2.2 <i>Den danske definition af immaterielle aktiver</i>	15
2.3 <i>Afgrænsning af immaterielle aktiver i transfer pricing</i>	15
2.3.1 <i>Den positive afgrænsning af immaterielle aktiver</i>	15
2.3.2 <i>Den negative afgrænsning af immaterielle aktiver</i>	17
2.4 <i>DEMPE-funktioner</i>	18
2.5 <i>6-trins-analysen</i>	19
2.5.1 <i>Trin 1: Identifikation af økonomisk væsentlige risici</i>	19
2.5.2 <i>Trin 2: Kontraktuel tildeling af risiko</i>	19
2.5.3 <i>Trin 3: Funktionel analyse af risikostyring</i>	19
2.5.4 <i>Trin 4: Fortolkning af trin 1-3</i>	20

2.5.5 Trin 5: Allokering af risici, hvis kontrol eller finansiell kapacitet mangler	20
2.5.6 Trin 6: Prisfastsættelse af den præcist afgrænsede transaktion	20
2.5.7 Betydning af 6-trins-analysen	20
Kapitel 3 Koncerninterne omstruktureringer	22
3.1 <i>Hvad er en koncernintern omstrukturering</i>	22
3.1.1 Skattemæssig behandling af koncerninterne omstruktureringer	22
3.1.2 Dokumentation ved koncerninterne omstruktureringer	23
3.2 <i>Skattemyndighedernes analyse af om der er foretaget en transaktion ved koncerninterne omstruktureringer</i>	23
3.2.1 Den præcise afgrænsning af omstruktureringer	23
3.2.2 De forretningsmæssige overvejelser bag en omstrukturering	24
3.2.3 Øvrige realistiske alternativer	24
3.3 <i>Anerkendelse af de præcist afgrænsede transaktioner</i>	25
3.4 <i>Omfordeling af profitpotentiale</i>	25
Kapitel 4 Dokumentationspligten	27
4.1 <i>Hjemmelsgrundlaget for dokumentationspligten</i>	27
4.1.1 Formål og fortolkning af dokumentationspligten i forarbejderne	28
4.2 <i>Indholdet af dokumentationen</i>	29
4.2.1 Master File	30
4.2.2 Local File	30
4.2.3 CbCR	31
Kapitel 5 Sanktionsmuligheder	32
5.1 <i>Udstedelse af bøder</i>	32
5.2 <i>Udstedelse af tvangsbøder</i>	33
5.3 <i>Skønmæssig ansættelse</i>	33
5.4 <i>Påkræve revisorerklæring</i>	34
Kapitel 6 Skønmæssig ansættelse	35
6.1 <i>Hjemmelsgrundlaget for skønmæssig ansættelse</i>	35
6.2 <i>Udviklingen af skattekontrolløven</i>	37
6.2.1 Ændringerne ved skattekontrolløven til og med indkomståret 2017	37
6.2.2 Ændringerne ved skattekontrolløven vedrørende 2018-2020	38
6.2.3 Ændringerne vedrørende skattekontrolløven fra indkomståret 2021	39
6.2.4 Samlet betydning af ændringerne	41
6.3 <i>Delkonklusion</i>	41
Kapitel 7 For sent indleveret dokumentation	43
7.1 <i>Skønmæssig ansættelse ved for sent indsendt dokumentation</i>	43
7.2 <i>Betydningen af for sent indsendt dokumentation</i>	43

7.3 Delkonklusion.....	46
Kapitel 8 Skønsmæssig ansættelse ved mangelfuld dokumentation	47
8.1 Hjemmelsgrundlaget	47
8.2 Mangelfuld dokumentation efter retspraksis.....	48
8.2.1 Microsoft-dommen (SKM2019.136.HR).....	48
8.2.2 Adecco-dommen (SKM2020.303.HR)	50
8.2.3 Tetra Pak-dommen (SKM2021.251.HR)	52
8.2.4 Mærsk-dommen (SKM2024.255.HR)	56
8.2.5 Accenture-dommen (SKM2025.76.HR)	58
8.3 Delkonklusion.....	61
Kapitel 9 Skattepligtiges mulighed for tilsidesættelse af skøn.....	63
9.1 Grundlaget for tilsidesættelse af skønsmæssig ansættelse.....	63
9.1.1 Tetra Pak-dommen (SKM2021.251.HR).....	63
9.1.2 Mærsk-dommen (SKM2024.255.HR)	66
9.1.3 Delkonklusion	71
9.2 Bevisbyrdens placering.....	71
9.2.1 Bevisbyrden ved skattemyndighedernes skøn	72
9.2.2 Bevisbyrden ved tilsidesættelsen af skøn.....	73
9.2.3 Delkonklusion	76
Kapitel 10 Konklusion	77
Litteraturliste	80
Bøger:.....	80
Afgørelser:	80
Lovgivning:	80
Lovforslag:	80
Bekendtgørelser	81
Den Juridiske Vejledning 2025-1:	81
Internationale kilder og vejledninger:	81
Hjemmesider	81
Øvrige kilder:	82

Indledning

Globaliseringen har muliggjort at multinationale koncerner kan strukturere økonomiske aktiviteter på en lovlig måde, der lemper deres skattebetaling. The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) vurderer, at der hvert år går mellem 100-240 milliarder USD tabt i manglende skatteindtægter verden over. OECD har derfor set sig nødsaget til at indføre internationale skatteregler i form af BEPS-projektet, med henblik på at begrænse muligheder for skatteunddragelse. Ifølge OECD har over 145 lande tiltrådt projektet for at undgå skatteunddragelse og sikre et gennemsigtigt internationalt skattesystem, der kan implementeres i nationale regler.¹

Ifølge FN-organisationen World Intellectual Property Organization udgør immaterielle aktiver i internationale selskaber en værdi på 61,9 billioner USD i 2023. Dette svarer til en tidobling siden 1996, og værdien er fortsat generelt stigende. Danmark er den tredjestørste økonomi i verden målt på værdien af immaterielle aktiver i danske selskaber.²

Immaterielle aktivers markante indvirkning på danske selskaber, har medført at danske lovgivere har været nødsaget til at reagere, for at følge med udviklingen. Det ses blandt andet i udviklingen af skattekontrolloven med lovændringerne i 2017 og 2020. Indførelsen af disse lovændringer har medført skærpede krav til indsendelse af transfer pricing-dokumentation. Med iagttagelsen af bekendtgørelse nr. 42 af 2006, der senere blev præciseret i bekendtgørelse nr. 1297 af 2018 og opdateret i bekendtgørelse nr. 468 af 2022, har lovgiver indført mere gennemsigtige krav til transfer pricing-dokumentationens indhold. De danske domstole har ligeledes skullet tage stilling til retlige tvister inden for transfer pricing, hvor skattemyndighederne har foretaget skønsmæssig ansættelse og dermed forhøjet selskabernes indkomst. Sagerne omhandler ofte betydelige beløber, hvilket understreger behovet for gennemsigtige regler.

Afhandling tager afsæt i denne udvikling og undersøger de tvister, der opstår, når skattemyndighederne foretager skønsmæssig ansættelse.

¹ OECD, "Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)", OECD.

² WIPO, "Corporate Intangible Assets", Global Innovation Index Blog, 2024.

Problemformulering

Nærværende afhandling vil afdække retstilstanden for skattemyndighedernes adgang til at foretage skønsmæssig ansættelse i transaktioner vedrørende koncerninterne omstruktureringer eller immaterielle aktiver. Afhandlingen søger derfor at fastlægge:

”Hvornår kan skattemyndighederne foretage en skønsmæssig ansættelse vedrørende transaktioner mellem koncernforbundne selskaber, og kan den skattepligtige i så fald tilsidesætte skønnet?”

Til besvarelse af problemformuleringen er følgende underspørgsmål udarbejdet og vil blive behandlet i afhandlingen:

1. I hvilket omfang skal for sent indleveret dokumentation medtages i skattemyndighedernes skønsmæssige vurdering?
2. Hvornår kan dokumentationen anses for at være væsentligt mangelfuldt?
3. Hvilken betydning har bevisbyrdens placering for retstillingen?

Afgrænsning

For at sikre en tilstrækkeligt dybdegående og sammenhængende besvarelse af problemformuleringen afgrænses der fra en række emner.

Der tages udelukkende udgangspunkt i skattekontrollovens kapitel 4 om transfer pricing, ligningslovens § 2 og afskrivningslovens § 40. Afhandlingen tager primært afsæt i selskaber, der er fuldt dokumentationspligtige efter SKL § 38. Reglerne i SKL § 40 vedrørende begrænset dokumentationspligtige nævnes kun for forståelsen.

Afhandlingen beskæftiger sig udelukkende med spørgsmålet om skattemyndighedernes adgang til skønsmæssig ansættelse, herunder betydningen af rettidig og mangelfuld dokumentation. Dertil kommer den skattepligtiges mulighed for tilsidesættelse af skøn og betydningen af bevisbyrdens placering for retstilstanden. Afhandlingen afgrænser sig fra nærliggende transfer pricing-spørgsmål, som kunne opstå som følge af problemformuleringen.

Afhandlingen foretager ikke en vurdering af, hvorvidt værdiansættelser af immaterielle aktiver eller koncerninterne omstruktureringer er i overensstemmelse med armslængdeprincippet, samt de metodiske og økonomiske aspekter heraf. Afhandlingen benytter kun domstolenes afsagte afgørelser til at besvare de spørgsmål, der er anført i problemformuleringen.

OECD's Transfer Pricing Guidelines anvendes i det omfang, det findes nødvendigt til besvarelsen af problemformuleringen. Der afgrænses fra de kapitler i OECD's Transfer Pricing Guidelines, der ikke anvendes i afhandlingen.

Metode

Metodeafsnittet afdækker den anvendte metode samt retskilderne, der danner grundlaget for afhandlingen. Formålet er at tydeliggøre den anvendte metode og det retskildemæssige grundlag, der anvendes til fastlæggelsen af gældende ret i henhold til nærværende problemformulering.

Retsdogmatisk metode

Afhandlingen anvender den retsdogmatiske metode til at fastlægge gældende ret vedrørende de danske skattemyndigheders adgang til at foretage skønsmæssig ansættelse i transfer pricing-sager. Den retsdogmatiske metode søger at identificere, beskrive, fortolke og systematisere retskilderne med henblik på at fastslå gældende ret.³ Metodens grundelementer, herunder beskrivelse, fortolkning og systematisering anvendes til at fastlægge gældende ret. Det er karakteristisk for retsdogmatisk metode, at grundelementerne ofte smeltes sammen i praksis.

Enhver beskrivelse af gældende ret kan ikke undgå en fortolkning, idet en redegørelse for retlige begreber i en lovbestemmelse forudsætter en forståelse af deres funktion og anvendelse. Retsdogmatikkens beskrivende virksomhed er således ikke absolut objektiv fortolkning.⁴

I afhandlingens systematisering af retskilderne, benyttes retskilderne der har betydning for problemformuleringen.

Retskilder

Ved systematiseringen af retskilderne er det også nødvendigt at inddrage retskildelæren, som kan beskrives som “en lære i normer, der omhandler retskildernes indhold, prioritering, forpligtende virkning og politiske legitimation”.⁵ Ved fastlæggelsen af gældende ret kræves en objektiv gennemgang af relevante retskilder, hvorfor dette tilstræbes i denne afhandling.⁶

Retskilder kan overordnet defineres som informationskilder om retssystemet og opdeles i to hovedkategorier, herunder regulering, der udgør love og bekendtgørelser, og praksis, der udgør retspraksis og administrativ praksis.⁷ Afhandlingen respekterer retskildelærens hierarki med

³ Ruth Nielsen & Christina D. Tvarnø, *Retskilder og Retsteorier*, 6. udg., DJØF Forlag, 2021, s. 55.

⁴ Jens Evald & Sten Schaumburg-Müller, *Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære*, 1. udg., DJØF Forlag, s. 215-216.

⁵ Ruth Nielsen & Christina D. Tvarnø, *Retskilder og Retsteorier*, 6. udg., DJØF Forlag, 2021, s. 54.

⁶ Jens Evald & Sten Schaumburg-Müller, *Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære*, 1. udg., DJØF Forlag, s. 215.

⁷ Ruth Nielsen & Christina D. Tvarnø, *Retskilder og Retsteorier*, 6. udg., DJØF Forlag, 2021, s. 54.

Grundloven øverst, efterfulgt af lovgivning, bekendtgørelser, retspraksis, administrativ praksis og juridisk litteratur.⁸

I de følgende afsnit beskrives, hvordan retskilderne behandles i afhandlingen, samt hvordan de hver især bidrager til afdækningen af gældende ret.

Grundloven

Grundloven udgør den øverste retskilde i det danske retskildesystem.⁹ Særligt relevant for afhandlingen er grundlovens § 43, der fastslår, at ingen skat eller afgift kan pålægges uden lovhjemmel.¹⁰ Grundloven fastlægger, at skattemyndighederne ikke kan pålægge den skattepligtige sanktioner uden hjemmel i lov.

Almindelig lovgivning

I nærværende afhandling vil analysen af gældende ret tage afsæt i skattekontrollovens kapitel 4 (SKL), ligningsloven § 2 (LL) og afskrivningsloven § 40 (AL). Til at fastlægge gældende ret, er det vigtigt at anvende juridisk fortolkning, selv om loven som retsforskrift er autoritativ. Bestemmelserne om skønsmæssig ansættelse og dokumentationspligt i SKL §§ 39 og 46, kan have upræcise formuleringer, som kan udnyttes af både skattemyndighederne og domstolene til at fortolke lovens intentioner og formål. I afhandlingen er det derfor nødvendigt at inddrage retspraksis og forarbejderne til loven, der bidrager til forståelsen af hvordan loven skal anvendes i konkrete sager.¹¹ I afhandlingen inddrages gældende lovgivning, samt tidligere versioner, for at klarlægge udviklingen af retstilstanden.

Lovforarbejder

Lovforarbejder benyttes til fortolkning af lovbestemmelser. I lovbestemmelser, hvor ordlyden er uklar, kan lovforarbejderne bidrage til forståelsen for hensigten med lovbestemmelsen til at fastlægge gældende ret. I skatteretten tillægges forarbejderne stor betydning, da reglerne ofte er tekniske og komplekse, hvorfor lovforarbejderne kan bidrage til uddybningen af lovgivers hensigt.¹²

⁸ Ruth Nielsen & Christina D. Tvarnø, *Retskilder og Retsteorier*, 6. udg., DJØF Forlag, 2021, s. 81-82.

⁹ Peter Blume, *Retssystemet og juridisk metode*, 4. udg., DJØF Forlag, 2020, s. 160-161.

¹⁰ Peter Blume, *Retssystemet og juridisk metode*, 4. udg., DJØF Forlag, 2020, s. 65.

¹¹ Peter Blume, *Retssystemet og juridisk metode*, 4. udg., DJØF Forlag, 2020, s. 188-189.

¹² Peter Blume, *Retssystemet og juridisk metode*, 4. udg., DJØF Forlag, 2020, s. 189-190.

Retspraksis

Retspraksis udgør en væsentlig retskilde, særligt domme fra Højesteret fastlægger retstilstanden inden for transfer pricing-sager.¹³ Følgende domme analyseres i afhandlingen, da de anses for væsentlige for fastlæggelsen gældende ret i henhold til spørgsmålet om skattemyndighedernes adgang skønsmæssig ansættelse, tilsidesættelsen af skøn samt bevisbyrdens placering for retstilstanden:

- SKM2019.136.HR (Microsoft),
- SKM2020.303.HR (Adecco),
- SKM2021.251.HR (Tetra Pak),
- SKM2024.255.HR (Mærsk),
- SKM2025.76.HR (Accenture).

I afhandlingen vil disse afgørelser blive systematiseret, for at belyse de forskellige spørgsmål, som Højesteret har taget stilling til, herunder lovens fortolkning og praktiske anvendelse i transfer pricing-sager. Denne systematisering giver et klart overblik over, hvordan de forskellige afgørelser bidrager til fastlæggelsen af gældende ret.

Administrativ praksis

I transfer pricing-sager udgør administrativ praksis også en retskildeværdi for retstilstanden. Administrativ praksis består af kendelser fra Landsskatteretten, samt afgørelser fra skattemyndighederne. Der foreligger begrænset domstolspraksis i skatteretten, hvorfor skattemyndighedernes tidligere afgørelser og kendelser fra Landsskatteretten ofte anvendes som fortolkningsbidrag.¹⁴

Bekendtgørelser

Bekendtgørelser udgør de generelle administrative forskrifter og har karakter af bindende regulering, der både skaber rettigheder og pligter for den skattepligtige. I afhandlingen benyttes bekendtgørelse nr. 42 af 24. januar 2006, bekendtgørelse nr. 1297 af 31. oktober 2018 og bekendtgørelse nr. 468 af 19. april 2022. Disse bekendtgørelser er udstedt med hjemmel i skattekontrollovens § 42, og har til formål at systematisere og præcisere dokumentationspligtens indhold og betydning.¹⁵

¹³ Peter Blume, *Retssystemet og juridisk metode*, 4. udg., DJØF Forlag, 2020, s. 190-191.

¹⁴ Peter Blume, *Retssystemet og juridisk metode*, 4. udg., DJØF Forlag, 2020, s. 74-75.

¹⁵ Ruth Nielsen & Christina D. Tvarnø, *Retskilder og Retsteorier*, 6. udg., DJØF Forlag, 2021, s. 101.

OECD's Transfer Pricing Guidelines

Forarbejderne til skattekontrollen og retspraksis anerkender OECD's Transfer Pricing Guidelines (TPG) som et væsentligt fortolkningsbidrag, til at fastlægge national ret. TPG anvendes til forståelse og fortolkning af spørgsmål vedrørende transfer pricing. I afhandlingen benyttes TPG til at afdække gældende ret i transfer pricing.

Cirkulærer og vejledninger

Den juridiske vejledning (DJV) anvendes som udtryk for skattemyndighedernes forståelse af gældende ret. DJV har ikke selvstændig retskildeværdi, men kan bidrage til den skattepligtiges forståelse af, hvordan skattemyndighederne vil fortolke lovgivningen.¹⁶

Retslitteratur

Retslitteratur anvendes som støtte til fortolkningen af primære retskilder og som metodisk reference. Litteraturen har begrænset retskildeværdi, men kan belyse praksis og bidrage til forståelsen af retskildernes systematik.¹⁷

Forvaltningsretlige principper

Officialprincippet

Ifølge officialprincippet, også kaldet undersøgelsesprincippet, påhviler det offentlige myndigheder at sikre, at en sag er tilstrækkeligt oplyst, inden der træffes afgørelse. Det omfatter både faktiske og retlige oplysninger og gælder uanset, om oplysningerne er til den skattepligtiges fordel eller ulempe.¹⁸ Princippet er ulovbestemt, men udgør en almindelig forvaltningsretlig grundsætning, som også gælder i skattesager, herunder transfer pricing. Det påhviler den offentlige myndighed at tilvejebringe de oplysninger, der er nødvendige for at vurdere, om retsfaktum er opfyldt. I skønssager betyder det, at skattemyndighedernes skøn kun kan anses for lovligt, hvis det hviler på et sagligt og tilstrækkeligt oplyst grundlag.¹⁹

¹⁶ Ruth Nielsen & Christina D. Tvarnø, *Retskilder og Retsteorier*, 6. udg., DJØF Forlag, 2021, s. 102.

¹⁷ Peter Blume, *Retssystemet og juridisk metode*, 4. udg., DJØF Forlag, 2020, s. 32-33.

¹⁸ Sten Bønsing, *Forvaltningsret – Lærebog for statskundskab*, 3. udg., DJØF Forlag, 2023, s. 151.

¹⁹ Sten Bønsing, *Forvaltningsret – Lærebog for statskundskab*, 3. udg., DJØF Forlag, 2023, s. 152.

Legalitetsprincippet

Legalitetsprincippet indebærer, at alle forvaltningsafgørelser skal have hjemmel. Det omfatter, at en afgørelse ikke må stride mod loven, den formelle lovs princip, og at der skal være en tilstrækkelig lovhjemmel før offentlige myndigheder må foretage indgreb.²⁰

I skatteretten er dette særligt fremhævet i Grundlovens § 43, at der kræves lovhjemmel for at foretage indgreb. I afhandlingen er legalitetsprincippet relevant, fordi skattemyndighedernes adgang til at foretage skønsmæssige ansættelser er et væsentligt indgreb, der forudsætter klar lovhjemmel. Princippet er således med til at afgrænse skattemyndighedens adgang til at foretage indgreb.²¹

Afhandlingens opbygning

Afhandlingen er struktureret med henblik på at give en samlet besvarelse af problemformuleringen. Først introduceres armslængdeprincippet, der udgør det mest gængse begreb i transfer pricing og spiller en aktiv rolle i koncernforbundne transaktioner. Koncernforbundne transaktioner er ofte forbundet med overførsel af immaterielle aktiver eller koncerninterne omstruktureringer, hvorfor afhandlingen vil behandle disse. Herefter vil dokumentationspligten introduceres, idet væsentlige transaktioner skal dokumenteres og oplyses til skattemyndighederne. Misligholder en koncern dokumentationspligten, kan der rettes sanktionsmuligheder mod enheden. Disse sanktionsmuligheder vil kort præsenteres, hvorefter afhandlingen tager sigte på skønsmæssig ansættelse. I den forbindelse vil afhandlingen analysere udviklingen af SKL og fastlægge, hvornår skattemyndighederne kan foretage skønsmæssig ansættelse. Dernæst vil afhandlingen tage stilling til spørgsmålet, om for sent indsendt dokumentation skal medtages i skattemyndighedernes vurdering af skønsmæssig ansættelse. Afslutningsvist vil afhandlingen indeholde en analyse af den skattepligtiges mulighed for at tilsidesætte en skønsmæssig ansættelse, samt bevisbyrdens placerings betydning for retstilstanden. På baggrund heraf vil konklusionen konstatere retstilstanden på baggrund af spørgsmålene i problemformuleringen.

²⁰ Sten Bønsing, Forvaltningsret – Lærebog for statskundskab, 3. udg., DJØF Forlag, 2023, s. 322.

²¹ Sten Bønsing, Forvaltningsret – Lærebog for statskundskab, 3. udg., DJØF Forlag, 2023, s. 323.

Kapitel 1 Armlængdeprincippet

Armslængdeprincippet udgør det mest grundlæggende princip for beskattningen af koncerninterne transaktioner i dansk og international transfer pricing-ret. Armslængdeprincippet skal sikre, at transaktioner mellem koncernforbundne parter behandles på samme vilkår, som var de foretaget mellem uafhængige parter.

1.1 Hvad er armslængdeprincippet

Armslængdeprincippet fastlægger, hvordan en kontrolleret transaktion mellem koncernforbundne selskaber skal afregnes. Armslængdeprincippet går i sin helhed ud på, at kontrollerede transaktioner mellem koncernforbundne selskaber skal være på samme vilkår, som hvis parterne havde været uafhængige af hinanden.²² Princippet har hjemmel i ligningslovens § 2, stk. 1, hvori det fremgår:

“Skattepligtige, (..), skal ved opgørelsen af den skatte- eller udlodningspligtige indkomst anvende priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med ovennævnte parter i nr. 1-6 (kontrollerede transaktioner) i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter”²³

Lovens ordlyd har sproglige og indholdsmæssige ligheder med artikel 9 i OECD’s Model Tax Convention, som danner grundlaget for mange af verdens dobbeltbeskatningsoverenskomster. Heraf fremgår:

“[Where] conditions are made or imposed between the two [associated] enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.”²⁴

²² Lovbekendtgørelse nr. 42 af 13. januar 2023, ligningsloven § 2, stk. 1.

²³ Lovbekendtgørelse nr. 42 af 13. januar 2023, ligningsloven § 2, stk. 1.

²⁴ OECD Model Tax Convention, article 9.

Armslængdeprincippet udgør retsgrundlaget for danske og internationale skatteretlige vurderinger af koncerninterne transaktioner. Armslængdeprincippet omfatter alle handelsmæssige og økonomiske relationer mellem interesseforbundne parter.²⁵

I vurderingen af hvorvidt armslængdeprincippet er overholdt skal det identificeres, hvordan uafhængige parter ville have handlet under tilsvarende omstændigheder. Det gennemføres i retspraksis som en sammenlignelighedsanalyse.²⁶ Sammenlignelighedsanalysen danner grundlaget for, om en transaktion er gennemført på armslængdevilkår.

1.2 Sammenlignelighedsanalysen

For at vurdere, om en kontrolleret transaktion er gennemført på armslængdevilkår, skal der foretages en sammenlignelighedsanalyse. Ifølge TPG bygger sammenlignelighedsanalysen på to hovedaspekter:

- 1) De kommercielle og finansielle relationer mellem de koncernforbundne parter skal identificeres, og den kontrollerede transaktion skal afgrænses korrekt.
- 2) Den afgrænsede transaktion skal sammenlignes med vilkårene i en tilsvarende transaktion mellem uafhængige parter under sammenlignelige forhold.²⁷

Vurderingen beror på, om forskelle i vilkår eller økonomiske omstændigheder har betydning for prisfastsættelsen, og om sådanne forskelle kan justeres.

Det bemærkes, at skattemyndighederne har præciseret sammenlignelighedsanalysen som en ni-trins model, der anvendes ved skattemyndighedernes kontrol af transaktionen og i vurderingen af transfer pricing-dokumentationen. Disse trin omfatter:

1. Fastlæggelse af analyseperioden.
2. Beskrivelse af relevante markedsforhold.

²⁵ Karnovs noter, nr. 5, lovbekendtgørelse nr. 42 13. januar 2023, § 2, stk. 1.

²⁶ OECD, Transfer Pricing Guidelines 2022, pkt. 1.6.

²⁷ OECD, Transfer Pricing Guidelines 2022, pkt. 1.33.

3. Karakteristik af den kontrollerede transaktion med udgangspunkt i sammenlignelighedsfaktorerne.
4. Identifikation af uafhængige interne sammenlignelige transaktioner.
5. Identifikation af uafhængige eksterne sammenlignelige transaktioner.
6. Valg af transfer pricing-metode.
7. Udvælgelse af uafhængige sammenlignelige transaktioner.
8. Sammenlignelighedsjusteringer.
9. Tolkning og anvendelse af data til armslængdevurdering.

Ni-trin modellen udgør et udtømmende udgangspunkt, som skattemyndighederne benytter til at vurdere armslængden på sammenlignelige vilkår. En væsentlig del af analysen består i at identificere de forhold, der har betydning for, om transaktioner kan sammenlignes på et korrekt grundlag.²⁸

I TPG tages der udelukkende afsæt i fem sammenlignelighedsfaktorer, som specificerer de indholdsmæssige aspekter en transaktion skal sammenlignes på.

1.2.1 Sammenlignelighedsfaktorerne

Sammenlignelighedsfaktorerne er de økonomiske karakteristika, der afgrænser af en kontrolleret transaktion, så den kan sammenlignes med tilsvarende transaktioner mellem uafhængige parter. Faktorerne identificeres i de kommercielle og finansielle relationer mellem koncerninterne selskaber.²⁹ Af TPG fremgår de fem sammenlignelighedsfaktorer:

1. Kontraktmæssige vilkår.
2. Funktionsanalysen.
3. Produktets egenskaber.
4. Økonomiske og markedsmæssige omstændigheder.
5. Forretningsstrategi.

1.2.1.1 Kontraktmæssige vilkår

Kontrollerede transaktioner kan være beskrevet i kontrakter, der afspejler hvilke intentioner selskaberne havde på tidspunktet for kontraktens indgåelse. En kontrakt mellem to parter kan

²⁸ Den juridiske vejledning 2025-1, afsnit. C.D.11.5.

²⁹ OECD, Transfer Pricing Guidelines 2022, pkt.1.36.

indeholde og regulere ansvarsfordelinger, forpligtelser og rettigheder, risikopåtagelse samt prisfastsættelser. De kontraktmæssige vilkår for transaktionen mellem koncerninterne selskaber skaber derfor et udgangspunkt for at afgrænse og præcisere transaktionen, i henhold til selskabernes vilkårmæssige hensigt ved kontraktindgåelsen. Skriftlige kontrakter indeholder ikke alle de fornødne oplysninger til at gennemføre en tilstrækkelig analyse, hvorfor indholdet af de øvrige faktorer må anses for nødvendige for helhedsudtrykket.³⁰

1.2.1.2 Funktionsanalysen

En funktionsanalyse bidrager til at afgrænse den kontrollerede transaktion og vurdere sammenligneligheden med ukontrollerede transaktioner. Analysen har til formål at identificere de økonomisk væsentlige funktioner, ansvar og risici, som selskabet faktisk påtager sig i transaktionen. Der er afgørende at det præciseres hvad selskabet reelt foretager sig i forbindelse med transaktionen.³¹

For at fastslå, hvilke risici et selskab påtager sig, kan selskabet foretage en 6-trins-analyse. 6-trins-analysen er anført i afhandlingens afsnit 2.5.

1.2.1.3 Produktets egenskaber

For at kunne sammenligne en kontrolleret transaktion med en uafhængig transaktion er det en nødvendighed at afgrænse produkttypen. Produktet der handles i transaktionen, kan have forskellige karakteristika og egenskaber, herunder varer, tjenesteydelser og immaterielle aktiver. Er der tale om en overførsel af fysiske varer har kvaliteten, tilgængeligheden og mængden væsentlig betydning i forhold til prisen. Hvis der derimod overføres et immaterielt aktiv, skal det tages i betragtning, at et immaterielt aktiv ofte har unikke karakteristika og egenskaber, hvorfor det kan generere afkast der kan variere løbende. Når der skal foretages en sammenlignelighedsanalyse, er det derfor nødvendigt at analysere aktivets karakteristika og egenskaber.³²

1.2.1.4 Økonomiske og markeds-mæssige omstændigheder

Økonomiske og markeds-mæssige omstændigheder har stor indvirkning på den korrekte armslængdevurdering. Prisen på produktet kan variere afhængigt af de økonomiske forhold i et givent

³⁰ OECD, Transfer Pricing Guidelines 2022, pkt. 1.42-43.

³¹ OECD, Transfer Pricing Guidelines 2022, pkt. 1.51.

³² OECD, Transfer Pricing Guidelines 2022, pkt. 6.116.

marked, også selvom der handles med identiske varer eller ydelser. I en sammenlignelighedsvurdering kræves det derfor, at der ikke foreligger væsentlige markedsforskelle på transaktionen. En korrekt afgrænsning af de økonomiske og markeds-mæssige omstændigheder er derfor afgørende i sammenlignelighedsanalysen.³³

1.2.1.5 Forretningsstrategi

Et selskabs forretningsstrategi har afgørende betydning, for at en kontrolleret transaktion er sammenlignelig med en uafhængig transaktion. I praksis kunne et selskab have som strategi at markedsudvikle. Denne strategi kan medføre, at selskabets indtjeningsgrad vil være lavere i en periode, idet markedsudvikling ofte er omkostningstungt. Det er derfor også en nødvendighed at tilvejebringe selskabets strategi bag den analyserede transaktion, idet der kan foreligge forretningsmæssige hensyn, der varierer kostprisen.³⁴

³³ OECD, TP GUIDELINES 2022, pkt. 1.130.

³⁴ OECD, TP GUIDELINES 2022, pkt. 1.134-135.

Kapitel 2 Immaterielle aktiver

Immaterielle aktiver giver oftest anledning til udfordringer i forbindelse med at fastsætte en korrekt armslængdevurdering, da omfanget af immaterielle aktiver kan anses uklart. Ved vurderingen af armslængdeprincippet forudsættes der en forståelse af, hvilke aktiver der bidrager til værdiskabelsen i koncernen. Immaterielle aktiver udgør ofte en væsentlig del af den økonomiske værdi i kontrollerede transaktioner, og har derfor stor betydning for fordelingen af den skattepligtige indkomst. Dette afspejles i den stigende betydning, immaterielle aktiver har for koncerners værdiskabelse.³⁵

Udviklingen ses også i skattemyndighedernes øgede fokus på at sikre, at immaterielle aktiver prisfastsættes i overensstemmelse med armslængdeprincippet, da aktiverne ofte er vanskelige at værdiansætte. TPG har etableret et udgangspunkt for, hvordan immaterielle aktiver skal identificeres, værdiansættes og allokeres mellem koncernforbundne selskaber. På den baggrund vil der i det følgende afsnit redegøres for, hvilken betydning immaterielle aktiver har i transfer pricing.

2.1 Hvad er et immaterielt aktiv

Det fremgår af TPG, at et immaterielt aktiv defineres som et aktiv, der ikke har en fysisk eller finansiell form, men som kan ejes eller kontrolleres og har en potentiel kommerciel værdi, og som uafhængige parter ville betale for at bruge under sammenlignelige omstændigheder.³⁶

TPG beskriver, at det ikke er tilstrækkeligt at have juridisk ejerskab over aktivet for at have rettighederne til den indkomst et immaterielt aktiv kan indbringe. I den vurdering er det væsentligt at fastlægge, hvem der udfører de væsentlige funktioner, påtager sig risici og afholder de omkostninger, der er forbundet med det immaterielle aktiv. Dette identificeres gennem DEMPE-funktionerne (Development, Enhancement, Maintenance, Protection, and Exploitation), som bruges til at fastlægge, hvem der reelt skaber værdien af aktivet.³⁷

³⁵ Jens Wittendorff, Transfer Pricing, 4. udg., Karnov Group, 2022, s. 382.

³⁶ OECD, Transfer Pricing Guidelines 2022, pkt. 6.6.

³⁷ OECD, Transfer Pricing Guidelines 2022, pkt. 6.34.

Som eksempler på immaterielle aktiver fremhæver TPG blandt andet patenter, varemærker, forretningshemmeligheder, knowhow, goodwill og licensrettigheder. Disse aktiver karakteriseres ved at de ikke er fysiske, men de kan ejes eller kontrolleres og har en kommerciel værdi.³⁸

2.2 Den danske definition af immaterielle aktiver

TPG's definition af immaterielle aktiver tager udgangspunkt i ejerskab, kontrol og kommercielle værdi, samt den økonomiske fordeling heraf i koncernen. Dansk skatterets definition tager udgangspunkt i den juridiske afgrænsning mellem hvordan immaterielle aktiver registreres, og hvordan de kan afskrives. Denne forskel viser en uoverensstemmelse mellem transfer pricing og dansk ret.

I dansk skatteret findes der ikke en direkte definition af immaterielle aktiver, dog er der fastsat regler for deres skatteretlige behandling af immaterielle aktiver i afskrivningslovens § 40. AL § 40, stk. 1 og 2 regulerer de væsentligste bestemmelser, hvor der sondres mellem følgende aktivtyper: 1) goodwill og 2) andre immaterielle aktiver.³⁹ Afskrivningslovens § 40, stk. 2 indeholder ikke en udtømmende opregning af de immaterielle aktiver, der kan afskrives. I praksis er der også andre rettigheder, der kan afskrives såsom eneforhandlingsrettigheder og udgiverrettigheder.⁴⁰

2.3 Afgrænsning af immaterielle aktiver i transfer pricing

I transfer pricing kan der sondres mellem en positiv og negativ afgrænsning, når der skal tages stilling til, hvorvidt der er tale om immaterielle aktiver.

Den positive afgrænsning fastlægger, hvilke typer af aktiver der har økonomisk værdi og kan overføres eller anvendes i kontrollerede transaktioner. Den negative afgrænsning præciserer derimod, hvilke elementer der ikke falder ind under definitionen, dog kan de stadig have en forretningsmæssig betydning.

2.3.1 Den positive afgrænsning af immaterielle aktiver

2.3.1.1 Patenter

Et patent er en juridisk rettighed, der giver indehaveren en eksklusiv ret til at udnytte en opfindelse i et givent geografisk område, i en begrænset periode. Et patent kan modtages på både fysiske

³⁸ OECD, Transfer Pricing Guidelines 2022, pkt. 6.18.

³⁹ Jens Wittendorff, Transfer Pricing, 4. udg., Karnov Group, 2022, s. 385-386.

⁴⁰ Jens Wittendorff, Transfer Pricing, 4. udg., Karnov Group, 2022, s. 385-386.

genstande og processer. Økonomiske indtægter fra patenter kan opnås gennem direkte kommerciel anvendelse, salg af licenser eller overdragelse. Patenter kan give virksomheden en konkurrencemæssig fordel, eksempelvis i form af præmieafkast eller omkostningsfordele, men det kommercielle udbytte varierer afhængigt af opfindelsens karakter, markedsforholdene og hvordan patentet udnyttes.⁴¹

2.3.1.2 Knowhow og forretningshemmeligheder

Knowhow og forretningshemmeligheder omfatter fortrolig, teknisk, kommerciel eller videnskabelig viden, der kan forbedre eller understøtte en virksomheds aktiviteter, men som anses som patent eller varemærke. Aktivernes værdi afhænger i høj grad af selskabets evne til at holde informationen fortrolig, da disse hemmeligheder kan være meget værdiskabende. Selskabet kan bevidst undgå at patentere sin viden eller dele heraf, for at undgå offentliggørelse og beskytte sin konkurrenceposition. Knowhow og forretningshemmeligheder anses for immaterielle aktiver i TPG's forstand.⁴²

2.3.1.3 Varemærker, handelsnavne og brands

Varemærker, handelsnavne og brands er immaterielle aktiver, der adskiller en virksomheds produkter eller ydelser fra andres gennem et navn, symbol eller logo. Disse aktiver bidrager til at styrke selskabets brand, og øge kundeloyaliteten. Et stærkt brand kan muliggøre en højere prissætning og forbedre markedspositionen. Varemærker beskyttes typisk ved registrering og kan i modsætning til patenter opretholdes uden tidsbegrænsning, så længe de bliver anvendt og fornyes rettidigt.⁴³

2.3.1.4 Rettigheder under kontrakter og offentlige licenser

Disse immaterielle aktiver udgør eksklusive distributionsrettigheder, koncessionsaftaler eller offentlige licenser, som giver selskaber adgang til at udnytte bestemte ressourcer eller udføre særlige erhvervsaktiviteter. Denne type rettighed kan medføre en barriere for konkurrenter, og dermed være vigtig for værdiskabelsen af et selskab.⁴⁴

⁴¹ OECD, Transfer Pricing Guidelines 2022, pkt. 6.19.

⁴² OECD, Transfer Pricing Guidelines 2022, pkt. 6.20.

⁴³ OECD, Transfer Pricing Guidelines 2022, pkt. 6.21.

⁴⁴ OECD, Transfer Pricing Guidelines 2022, pkt. 6.24.

2.3.1.5 Goodwill og kunde-/leverandørrelationer

Goodwill afdækker økonomiske fordele, der ikke kan henføres til specifikke aktiver. Det kan eksempelvis være forskellen mellem en virksomheds samlede markedsværdi og værdien af dens enkeltstående aktiver og forventningen om fremtidig samhandel med eksisterende kunder. Goodwill kan normalt ikke overdrages separat, men skal alligevel inddrages i transfer pricing-analysen, hvis en uafhængig part vil have kompensation i forbindelse med en overdragelse. Kunde- og leverandørrelationer kan udgøre et væsentligt immaterielt aktiv, hvis et selskab har langvarige eller eksklusiv kontrakter med nødvendige forretningspartnere.⁴⁵

2.3.2 Den negative afgrænsning af immaterielle aktiver

2.3.2.1 Gruppesynergier

Gruppesynergier kan i visse tilfælde bidrage til det samlede indkomstniveau i en multinational koncern. Gruppesynergier udgør værdiskabende aktiviteter som stordriftsfordele, lavere kapitalomkostninger eller adgang til koncernens interne ekspertise, som efter TPG ikke betragtes som immaterielle aktiver. Det skyldes at gruppesynergier opstår som en naturlig følge af en koncernstruktur, som hverken kan kontrolleres, overføres eller sælges kommercielt.⁴⁶

2.3.2.2 Markedsforhold og lokationsspecifikke fordele

Markedsforhold og lokationsspecifikke fordele som gunstige skatteregler, lavt lønniveau eller høj købekraft i et givent geografisk område kan påvirke armslængdevurderingen. Disse forhold kan styrke en virksomheds konkurrenceevne, men da de ikke kan ejes eller kontrolleres, betragtes de ikke som immaterielle aktiver. De skal i stedet inddrages som sammenlignelighedsfaktorer i transfer pricing-analysen.⁴⁷

⁴⁵ OECD, Transfer Pricing Guidelines 2022, pkt. 6.27.

⁴⁶ OECD, Transfer Pricing Guidelines 2022, pkt. 6.30.

⁴⁷ OECD, Transfer Pricing Guidelines 2022, pkt. 6.31.

2.3.2.3 Betydning af den negative afgrænsning

Sammenfattende må det konstateres, at selvom ovennævnte faktorer kan påvirke et selskabs konkurrencedygtighed og prissætning af transaktioner, kan de ikke anses for immaterielle aktiver, eftersom de ikke kan sælges kommercielt, overføres eller kontrolleres.

TPG fastlægger dermed, at ikke alle forhold med økonomisk betydning udgør immaterielle aktiver i transfer pricing, og kun aktiver, som kan kontrolleres og overføres, berettiger en økonomisk kompensation.

2.4 DEMPE-funktioner

DEMPE-funktionerne udgør en koncerns udvikling, forbedring, vedligeholdelse, beskyttelse og udnyttelse af immaterielle aktiver. Disse funktioner benyttes til at identificere, hvem der reelt skaber og opretholder værdien af et immaterielt aktiv i en koncernforbundet transaktion. I transfer pricing er DEMPE-funktionerne væsentlige for at fastsætte den økonomiske værdi af immaterielle aktiver. De sikrer, at afkastet fordeles korrekt mellem koncernforbundne enheder på baggrund af deres faktiske funktioner, risici og bidrag til værdiskabelsen.⁴⁸

Det er ikke tilstrækkeligt, udelukkende at have juridisk ejerskab over et immaterielt aktiv for at kunne kræve kompensation for dets værdiskabelse. Selskabet skal aktivt deltage i DEMPE-funktionerne for at berettige sig til en andel af det økonomiske afkast. Det følger af TPG, at kompensationen skal afspejle den reelle værdiskabelse og ikke alene følge det juridiske ejerskab. Varetager et selskab det juridiske ejerskab uden at bidrage aktivt til udvikling, vedligeholdelse eller kommercialisering af aktivet, vil det kun være berettiget til en begrænset aflønning, der afspejler værdien af det juridiske ejerskab.⁴⁹

For at vurdere, om en transaktion med et immaterielt aktiv opfylder armslængdeprincippet, anvendes en FAR-analyse (Functions, Assets, Risks). FAR-analysen bidrager til at definere, hvem der udfører de enkelte DEMPE-funktioner, hvilke økonomiske risici de involverede enheder påtager sig, og hvordan disse funktioner bidrager til den samlede værdiskabelse i koncernen.

En væsentlig del af kompensationen skal allokere til de selskaber, der udfører de kritiske DEMPE-funktioner, da de bærer risikoen og skaber den faktiske værdi af aktivet. DEMPE-funktionerne

⁴⁸ OECD, Transfer Pricing Guidelines 2022, pkt. 6.32.

⁴⁹ OECD, Transfer Pricing Guidelines 2022, pkt. 6.34.

anvendes til at fastlægge, hvem der skaber værdi i relation til immaterielle aktiver, men forudsætter selvstændig analyse der skal medføre en korrekt risikofordeling.

TPG har indført en 6-trins-analyse, der bidrager til at fastlægge, hvordan økonomisk væsentlige risici identificeres, allokeres og afspejles korrekt i transaktionsvilkårene, således at armslængdeprincippet overholdes.

2.5 6-trins-analysen

6-trins-analysen anvendes til at afgrænse den faktiske transaktion i forhold til fordelingen af selskabets risiko, samt til at sikre overholdelse af armslængdeprincippet.⁵⁰

2.5.1 Trin 1: Identifikation af økonomisk væsentlige risici

Første trin omhandler identificering af økonomisk væsentlige risici. I transfer pricing forstås risiko som den usikkerhed, der kan påvirke selskabets evne til at opnå sine mål, og omfatter både muligheden for gevinst og tab. Det er en integreret del af enhver kommerciel aktivitet, og noget selskaber kun påtager sig, hvis der er mulighed for positivt afkast. De fleste selskaber vælger selv, hvilke risici de påtager sig for at opnå et potentielt afkast, hvorfor risici afspejles i prissætningen af kontrollerede transaktioner.⁵¹

2.5.2 Trin 2: Kontraktuel tildeling af risiko

Andet trin består i at identificere, hvordan risici kontraktuelt er fordelt mellem de koncernforbundne selskaber. Juridiske aftaler, som licens- eller distributionsaftaler, kan angive, hvem der påtager sig hvilke risici. TPG beskriver, at den kontraktuelle risikofordeling kun kan lægges til grund, hvis den understøttes af parternes faktiske adfærd og de økonomiske forhold i transaktionen.⁵²

2.5.3 Trin 3: Funktionel analyse af risikostyring

Det tredje trin omfatter en FAR-analyse, hvori parternes håndtering af risiko undersøges. Som nævnt ovenfor omfatter det en analyse af:

- Hvem udfører beslutninger vedrørende funktioner i relation til risikoen?
- Hvem træffer beslutninger om at acceptere, minimere eller afvise risikoen?

⁵⁰ OECD, Transfer Pricing Guidelines 2022, pkt. 1.60.

⁵¹ OECD, Transfer Pricing Guidelines 2022, pkt. D.1.2.1.1

⁵² OECD, Transfer Pricing Guidelines 2022, pkt. D.1.2.1.2

- Hvem har den finansielle kapacitet til at bære de økonomiske konsekvenser af risikoen?

Kun det selskab, der har den finansielle kapacitet til at bære risikoen, samt udgør en beslutningstager forbundet med risikoen, kan anses for at påtage sig risikoen i transfer pricing.⁵³

2.5.4 Trin 4: Fortolkning af trin 1-3

I fjerde trin skal det undersøges, om den kontraktuelle risikofordeling afspejler den økonomiske realitet. Det indebærer en analyse af, om de involverede selskaber følger kontraktvilkårene i praksis, om den part, der kontraktuelt påtager sig risikoen, faktisk har kontrol over den, og om selskabet har finansiell kapacitet til at bære de økonomiske konsekvenser af risikoen.

Hvis dette ikke er tilfældet, skal risikoen omfordeles for at sikre, at armslængdeprincippet overholdes.⁵⁴

2.5.5 Trin 5: Allokering af risici, hvis kontrol eller finansiell kapacitet mangler

Det femte trin omhandler situationer, hvor selskabet ikke reelt kontrollerer risikoen eller har den nødvendige finansielle kapacitet. I de tilfælde skal risikoen justeres.⁵⁵

2.5.6 Trin 6: Prisfastsættelse af den præcist afgrænsede transaktion

Det sidste trin indebærer at fastsætte armslængdeprisen for transaktionen baseret på den korrekt afgrænsede risikofordeling. Det omfatter en analyse af, om det selskab, der reelt bærer risikoen, skal modtage en passende økonomisk belønning, om selskaber, der kun yder støttefunktioner til i forbindelse med risikoen, skal også i mindre grad kompenseres, og om TPG kræver, at prissætningen afspejler de konkrete konsekvenser af risikoallokeringen.⁵⁶

2.5.7 Betydning af 6-trins-analysen

Sammenfattende sikrer 6-trins-analysen, at risikofordelingen i kontrollerede transaktioner afspejler de faktiske forhold og understøtter en korrekt armslængdevurdering. I praksis er det en væsentlig

⁵³ OECD, Transfer Pricing Guidelines 2022, pkt. D.1.2.1.3

⁵⁴ OECD, Transfer Pricing Guidelines 2022, pkt. D.1.2.1.4.

⁵⁵ OECD, Transfer Pricing Guidelines 2022, pkt. D.1.2.1.5.

⁵⁶ OECD, Transfer Pricing Guidelines 2022, pkt. D.1.2.1.6.

forudsætning for vurderingen af koncerninterne omstruktureringer, hvor risici og funktioner ofte ændres.

Kapitel 3 Koncerninterne omstruktureringer

I forlængelse af gennemgangen af armslængdeprincippet og immaterielle aktiver introduceres koncerninterne omstruktureringer. Koncerninterne omstruktureringer kan omfatte ændringer i selskabsstruktur, funktions- og risikofordeling, samt overdragelse af immaterielle aktiver inden for koncernen. I transfer pricing kan koncerninterne omstruktureringer give anledning til udfordringer i forhold til overholdelse af armslængdeprincippet, da overførsler af funktioner, aktiver og risici påvirker indkomsten i koncernens selskaber.

3.1 Hvad er en koncernintern omstrukturering

I TPG beskrives koncerninterne omstruktureringer som grænseoverskridende omfordelinger af funktioner, aktiver og risici mellem forbundne selskaber, herunder ophør, væsentlige ændringer eller genforhandlinger af eksisterende kommercielle eller finansielle relationer.⁵⁷ I Koncernforbundne selskaber fordeles ressourcerne oftest på en måde, der ikke vil forekomme hos uafhængige parter, hvorfor disse skal vurderes særskilt efter armslængdeprincippet. I praksis kan en koncernintern omstrukturering blandt andet omfatte overførsel af immaterielle aktiver, ændringer i risikofordeling eller funktioner mellem selskaber.⁵⁸

En vurdering af armslængdeprincippet vedrørende en koncernintern omstrukturering skal indeholde en identifikation af de kommercielle eller finansielle relationer mellem de involverede selskaber, samt vilkår og økonomisk relevante omstændigheder. Formålet med armslængdevurderingen er at klarlægge, om de vilkår, der gælder for den koncerninterne omstrukturering, afviger fra de vilkår, som uafhængige parter ville have aftalt.

3.1.1 Skattemæssig behandling af koncerninterne omstruktureringer

Ifølge TPG skal vurderingen af omstruktureringer ske efter armslængdeprincippet i LL § 2, stk. 1. Når koncerner foretager en omstrukturering, skal de aftalte vilkår for transaktionen afspejle, hvad uafhængige parter ville have aftalt. Skattemyndighederne har i den forbindelse hjemmel til at korrigere de handelsmæssige eller økonomiske relationer mellem koncerninterne selskaber, jf. LL § 2. Ved armslængdevurderingen er det ikke tilstrækkeligt, at omstruktureringen er forretningsmæssigt

⁵⁷ OECD, Transfer Pricing Guidelines 2022, pkt. 9.10-9.20.

⁵⁸ OECD, Transfer Pricing Guidelines 2022, PKT. 9.1-9.2.

velbegrunder for. Vurderingen af armslængden skal foretages individuelt for hver af de koncernforbundne parter, der deltager i omstruktureringen.⁵⁹ Efter dansk ret sondres der ikke imellem grænseoverskridende og nationale transaktioner.⁶⁰

3.1.2 Dokumentation ved koncerninterne omstruktureringer

TPG opfordrer koncernen til at beskrive de væsentligste transaktioner i master file. De koncernforbundne selskaber skal angive, om de har været involveret i eller påvirket af koncerninterne omstruktureringer, samt forklare påvirkningen af transaktionerne. Selskaberne skal dokumentere deres intentioner vedrørende omstruktureringen, særligt angående overdragelsen af væsentlige risici, samt vurderingen af profitpotentialet i forhold til de risikoallokeringer, der følger af omstruktureringen.⁶¹ Dokumentationspligten behandles nærmere i afhandlingens kapitel 4.

3.2 Skattemyndighedernes analyse af om der er foretaget en transaktion ved koncerninterne omstruktureringer

For at kunne foretage en armslængdevurdering af en koncerninterne omstrukturering, skal det først klarlægges, hvilke transaktioner omstruktureringen omfatter. Identificeringen af disse transaktioner udgør grundlaget for at vurdere, om vilkårene tilpasser det en uafhængig part ville have aftalt. Skattemyndighedernes vurdering baseres på en analyse af de konkrete forhold, herunder risikofordelingen, de forretningsmæssige begrundelser og de realistiske alternativer.

3.2.1 Den præcise afgrænsning af omstruktureringer

Skattemyndighedernes vurdering af en koncernintern omstrukturering skal indeholde en præcis afgrænsning af de transaktioner, som omstruktureringen indebærer. Afgrænsningen foretages ved hjælp af en FAR-analyse, der identificerer de økonomisk relevante aktiviteter, ansvar, anvendte aktiver og påtagne risici hos de involverede parter før og efter omstruktureringen.⁶² Som anført i afhandlingens afsnit 2.4 tager analysen udgangspunkt i parternes faktiske adfærd, funktioner og de aktiver, der anvendes eller bidrages med. Det er derfor ikke tilstrækkeligt udelukkende at kigge på de

⁵⁹ OECD, Transfer Pricing Guidelines 2022, pkt. 9.9–9.13.

⁶⁰ Den Juridiske Vejledning 2025-1, afsnit. C.D.11.7.1.3.

⁶¹ OECD, Transfer Pricing Guidelines 2022, pkt. 9.32-9.33.

⁶² OECD, Transfer Pricing Guidelines 2022, pkt. 9.18.

kontraktuelle vilkår.⁶³ Skattemyndighedernes formål med den præcise afgrænsning er at etablere et retvisende billede af, hvilke funktioner, aktiver og risici der reelt er overført, og dermed muliggøre at de kan foretage en korrekt armslængdevurdering.⁶⁴

3.2.2 De forretningsmæssige overvejelser bag en omstrukturering

Et selskabs typiske årsag for at foretage en omstrukturering er ønsket om øget effektivitet, udnyttelse af stordriftsfordele, specialisering, opretholdelse af konkurrenceevne og omkostningsreduktion. Selskabet bør på tidspunktet for beslutningen eller implementeringen af en omstrukturering dokumentere de forventede synergier en koncern omstrukturering medfører.⁶⁵ De dokumenterede synergier er imidlertid ikke tilstrækkeligt til at godtgøre, at vilkårene mellem de involverede selskaber er på armslængdevilkår.⁶⁶

Ved armslængdevurderingen skal ethvert koncernforbundet selskab vurderes individuelt. Skattemyndighederne skal derfor vurdere, om det enkelte selskab ville have accepteret omstruktureringen, hvis de var en uafhængig part under sammenlignelige forhold.

3.2.3 Øvrige realistiske alternativer

Ved armslængdevurderingen af en koncernintern omstrukturering skal skattemyndighederne overveje, om der forelå realistisk tilgængelige alternativer, som en uafhængig part ville have foretrukket i stedet. Ifølge TPG baseres armslængdeprincippet på antagelsen om, at uafhængige selskaber kun vil gennemføre en transaktion, hvis den fremstår som den bedste mulighed i forhold til de øvrige realistiske alternativer.⁶⁷

Skattemyndighederne skal derfor tage stilling til de økonomisk relevante forhold og afgøre, om der eksisterede en anden mulighed, der ville have givet et mere attraktivt udgangspunkt for selskabet.⁶⁸

⁶³ OECD, Transfer Pricing Guidelines 2022, pkt. 1.46-1.50.

⁶⁴ OECD, Transfer Pricing Guidelines 2022, pkt. 9.34-9.38.

⁶⁵ OECD, Transfer Pricing Guidelines 2022, pkt. 9.24.

⁶⁶ OECD, Transfer Pricing Guidelines 2022, pkt. 9.26.

⁶⁷ OECD, Transfer Pricing Guidelines 2022, pkt. 9.27.

⁶⁸ OECD, Transfer Pricing Guidelines 2022, pkt. 9.28.

Det følger af TPG, at armslængdeprincippet ikke indebærer en forpligtelse for den skattepligtige til at dokumentere alle muligheder. Det afgørende er, om der konkret eksisterede en øvrig realistisk mulighed, som klart fremstod mere attraktiv, og som derfor burde have været valgt.⁶⁹

3.3 Anerkendelse af de præcist afgrænsede transaktioner

Ved skattemyndighedernes vurdering af, om armslængdeprincippet er overholdt, skal de tage udgangspunkt i de faktisk gennemførte transaktioner, som de er præcist afgrænset, og vurderingen skal ske på baggrund af transaktionens reelle indhold og faktiske omstændigheder. Vurderingen skal afspejle selskabets adfærd, de funktionelle forhold og den økonomiske realitet. I særlige tilfælde kan skattemyndighederne tilsidesætte eller justere en kontrolleret transaktion. Det forudsætter enten, at transaktionen væsentligt afviger fra, hvad uafhængige parter ville have aftalt, eller at der er en væsentlig uoverensstemmelse mellem de formelle vilkår og transaktionens faktiske gennemførelse.⁷⁰

En justering af en kontrolleret transaktion kan være nødvendig, hvis der er sket en overførsel af funktioner, aktiver og risici og de ikke afspejler en tilsvarende ændring i parternes økonomiske relationer.

3.4 Omfordeling af profitpotentiale

Ved en koncernintern omstrukturering kan det i visse tilfælde være nødvendigt, at der skal ydes kompensation for overførsel af økonomiske værdier mellem koncernforbundne selskaber. Denne kompensation skal udgøre en betaling for overdragelse af aktiver, funktioner eller risici. Den kan også fungere som en opsigelse eller væsentlige ændringer af eksisterende kommercielle aftaler.⁷¹

Reduceres et selskabs forventede overskud som følge af en omstrukturering, udløses der ikke krav om kompensation ved en omfordeling af profitpotentialet. En kompensation ved omfordeling i overensstemmelse med armslængdeprincippet forudsætter, at der enten sker en overførsel af

⁶⁹ OECD, Transfer Pricing Guidelines 2022, pkt. 9.31.

⁷⁰ OECD, Transfer Pricing Guidelines 2022, pkt. 9.36-9.37.

⁷¹ OECD, Transfer Pricing Guidelines 2022, pkt. 9.39.

økonomisk værdi eller en ændring i parternes rettigheder. Omfordelingen skal påvirke deres økonomiske position på en måde, som uafhængige parter ville have krævet betaling for.⁷²

Ved armslængdevurderingen skal skattemyndighederne identificere omfanget og karakteren af de ændringer, som omstruktureringen har medført, for at vurdere, om uafhængige parter ville have aftalt en kompensation.⁷³ Denne vurdering skal tage udgangspunkt i en helhedsbedømmelse af parternes funktioner, de forretningsmæssige begrundelser og de realistisk tilgængelige alternativer.

⁷² OECD, Transfer Pricing Guidelines 2022, pkt. 9.39.

⁷³ OECD, Transfer Pricing Guidelines 2022, pkt. 9.42.

Kapitel 4 Dokumentationspligten

Efter at have klarlagt armslængdeprincippet betydning og dets anvendelse i kontrollerede transaktioner vedrørende immaterielle aktiver og koncerninterne omstruktureringer, må det konstateres, at en korrekt fastsættelse af armslængdeprincippet forudsætte en opfyldelse af dokumentationspligten.

Nærværende kapitel har til formål at undersøge omfanget af dokumentationspligten efter gældende ret, herunder kravene til dokumentationspligtens indhold, samt forarbejdernes formål med dokumentationspligten.

4.1 Hjemmelsgrundlaget for dokumentationspligten

Den skattepligtige har pligt til at opfylde sin dokumentationspligt. Dette hjemles i SKL § 39, stk. 1, hvoraf det fremgår, at skattepligtige omfattet af § 38 skal udarbejde og opbevare dokumentation, der kan danne grundlag for en vurdering af, om kontrollerede transaktioner er gennemført på armslængdevilkår. Af SKL § 39, stk. 1 fremgår:

"Skattepligtige omfattet af § 38, som ikke er fritaget efter § 40, stk. 1, skal udarbejde og opbevare skriftlig dokumentation af en sådan art, at den kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår for kontrollerede transaktioner er fastsat, i overensstemmelse med hvad der kunne have været opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter [...]." ⁷⁴

Dokumentationspligten gælder dog ikke for uvæsentlige transaktioner, jf. SKL § 39, stk. 2:

"Der skal ikke udarbejdes dokumentation for kontrollerede transaktioner, der i omfang og hyppighed er uvæsentlige." ⁷⁵

⁷⁴ Lovbekendtgørelse nr. 12 af 8. januar 2024, skattekontrolloven § 49, stk. 1.

⁷⁵ Lovbekendtgørelse nr. 12 af 8. januar 2024, skattekontrolloven § 39, stk. 2.

Uvæsentlige transaktioner anses som transaktioner uden væsentlig økonomisk betydning. Den skattepligtige skal i dokumentationen alene angive de typer af transaktioner, som er vurderet uvæsentlige.⁷⁶

Et andet væsentligt element i dokumentationspligten er kravet om rettidig indlevering af dokumentation, som blev indført ved lov nr. 1835 af 8. december 2020. Lovændringen medførte, at dokumentationen nu skal udarbejdes løbende og være indgivet til told- og skattemyndighederne senest 60 dage efter fristen for indgivelse af oplysningsskemaet. Af SKL § 39, stk. 3, 1. pkt. fremgår det:

“Den skriftlige dokumentation efter stk. 1 skal udarbejdes løbende og indgives til told- og skatteforvaltningen senest 60 dage efter fristen for indgivelse af oplysningsskemaet, jf. §§ 11-13.”⁷⁷

Lovændringen i 2021 medførte, at dokumentationen ikke blot skal være tilgængelig ved anmodning, men aktivt skal udarbejdes og indsendes rettidigt inden fristen.⁷⁸ Lovændringernes udvikling, baggrund og formål behandles nærmere i afsnit 6.2

Fristen for indsendt dokumentation regnes fra datoen for oplysningsskemaets indgivelse, som typisk er seks måneder efter regnskabsårets afslutning.⁷⁹ Dokumentationen skal senest være indsendt 60 dage herefter, som for de fleste selskaber med kalenderårsregnskab, er den 30. august. Der kan gives fristforlængelse til den skattepligtige efter anmodning, hvis særlige forhold foreligger, jf. SKL § 39, stk. 3, 2. pkt. Selskabets anmodning om fristforlængelse skal indgives inden fristens udløb og være begrundet. Det beror på skattemyndighedernes konkrete vurdering, om betingelserne for fristforlængelse er opfyldt.

4.1.1 Formål og fortolkning af dokumentationspligten i forarbejderne

SKL § 39 har væsentlig betydning for, hvordan dokumentationspligten skal fortolkes og anvendes i praksis. Formålet med SKL § 39, stk. 1 er at sikre, at skattemyndighederne har adgang til pålidelige,

⁷⁶ Bekendtgørelse nr. 468 af 19. april 2022, § 3

⁷⁷ Lovbekendtgørelse nr. 12 af 8. januar 2024, skattekontrolloven § 39, stk. 3, 1. pkt.

⁷⁸ Lovforslag L 28, FT 2020/21, afsnit. 2.3.2.

⁷⁹ Lovbekendtgørelse nr. 12 af 8. januar 2024, skattekontrolloven § 12.

fyldestgørende og sammenlignelige oplysninger, som kan danne grundlag for en konkret vurdering af, om armslængdeprincippet er overholdt.⁸⁰

I henhold til formålet med SKL § 39, stk. 3, præciseres det i bemærkningerne til lovforslaget, at hensigten var at styrke skattemyndighedernes mulighed for rettidig og effektiv kontrol.⁸¹ Med lovforslaget var det også formålet, at dokumentationens indsendelsesfrist skulle fremgå entydigt af loven, da mange selskaber tidligere først udarbejdede dokumentationen efter anmodning fra skattemyndighederne og ofte i utilstrækkelig kvalitet.⁸² Dette svækkede skattemyndighedernes mulighed for at vurdere, om armslængdeprincippet var overholdt, og skabte betydelig retssikkerhedsmæssig usikkerhed.⁸³

Med den nye frist i § 39, stk. 3 skabte lovgiver klarhed om, hvornår dokumentationen skal være udarbejdet og tilgængelig for skattemyndighederne. Lovgiver ønskede sikring af, at selskaber ikke først påbegyndte udarbejdelsen af dokumentationen ved anmodning, men i stedet begyndte at udarbejde dokumentationen løbende.⁸⁴

4.2 Indholdet af dokumentationen

Dette afsnit har til formål at give et overblik over indholdet, som transfer pricing-dokumentationen efter skattekontrollovens § 39 skal omfatte. Bekendtgørelse nr. 468 af 2022 fastlægger de nærmere krav til indhold og struktur i den dokumentation, som den skattepligtige skal udarbejde i henhold til skattekontrollovens § 39.

Formålet med bekendtgørelsen er at sikre, at dokumentationen er tilstrækkelig og anvendelig for skattemyndighederne.⁸⁵ Bekendtgørelsen er udstedt med hjemmel i SKL § 42, og fastsætter nærmere regler for dokumentationens indhold. Ifølge lovbemærkningerne til § 42 skal reglerne være i overensstemmelse med TPG.⁸⁶ Bekendtgørelsen implementerer således BEPS Action 13 og pålægger

⁸⁰ Bekendtgørelse nr. 468 af 19. april 2022, § 1.

⁸¹ Lovforslag nr. L 28 2020/21, afsnit 2.3.2.

⁸² Lovforslag nr. L 28 2020/21, afsnit. 2.3.2.

⁸³ Lovforslag nr. L 28 2020/21, afsnit. 2.3.2.

⁸⁴ Lovforslag nr. L 28 2020/21, afsnit. 2.3.2.

⁸⁵ Bekendtgørelse nr. 468 af 19. april 2022, § 1.

⁸⁶ Lovforslag nr. L 13 2017/2018, bemærkninger til lovforslag, § 42.

den skattepligtige at udarbejde tre former for dokumentation: Master File, Local File og Country-by-Country Reporting (CbCR).⁸⁷

4.2.1 Master File

Den fælles koncerndokumentation, kaldet master file, skal indeholde generelle oplysninger om koncernen som helhed:

- Koncernens juridiske og organisatoriske struktur,
- en beskrivelse af koncernens forretningsaktiviteter og værdikæde,
- oplysninger om koncernens immaterielle aktiver,
- oplysninger om koncernens finansielle aktiviteter,
- og en samlet regnskabsoversigt.⁸⁸

Formålet med master file er at give skattemyndighederne et struktureret overblik over koncernens globale forretningsstruktur, økonomiske og skattemæssige forhold, samt deres kontrollerede transaktioner. Master file skal sikre, at de oplysningerne fra local file, kan forstås i den rette sammenhæng. Master file skal indeholde oplysninger om koncernens juridiske og organisatoriske struktur, dens forretningsmæssige aktiviteter, væsentlige immaterielle aktiver, intern finansiering og den samlede finansielle og skattemæssige position.⁸⁹ Dokumentationen udarbejdes for hele koncernen, og stilles til rådighed for skattemyndighederne i de relevante jurisdiktioner. Dette sikrer en ensartet og gennemsigtig dokumentation, som skattemyndighederne kan anvende til at foretage armlængdevurdering.⁹⁰

4.2.2 Local File

Den landespecifikke dokumentation, kaldet local file, vedrører den danske skattepligtige enhed i koncernen og skal indeholde:

- En detaljeret beskrivelse af selskabets organisatoriske struktur og forretningsstrategi,
- oplysninger om konkrete kontrollerede transaktioner, herunder modparter, beløb og transaktionstyper,

⁸⁷ Lovforslag, nr. L 13 2017/2018, bemærkninger til lovforslaget, § 42.

⁸⁸ Bekendtgørelse nr. 468 af 19. april 2022, § 4.

⁸⁹ Den Juridiske Vejledning 2025-1, afsnit C.D.11.13.1.1. og Bekendtgørelse nr. 468 af 19/04/2022, § 4.

⁹⁰ OECD, Transfer Pricing Guidelines 2022, pkt. 5.18–5.21.

- en funktions-, risiko- og aktivanalyse (FAR-analyse),
- en beskrivelse og begrundelse for den valgte transfer pricing-metode,
- og en sammenlignelighedsanalyse og dokumentation for eventuelle benchmark-studier.⁹¹

Formålet med local file er at bidrage til skattemyndighedernes vurdering af armslængdeprincippet.⁹² Dokumentationen i local file er mere detaljeret og specifik end master file, og udgør grundlaget for selskabets konkrete vurdering af en prisfastsættelse i det pågældende land.⁹³ Beskrivelsen af transaktionerne skal være tilstrækkelig så det danner grundlag for sammenlignelighed, og beskriver de involverede parter, funktioner, risici og aktiver.⁹⁴

4.2.3 CbCR

Koncerner med en omsætning på mindst 5,6 mia. kr. det foregående regnskabsår er forpligtet til at indsende en Country-by-Country Reporting (CbCR) til skattemyndighederne.⁹⁵ Rapporten skal indeholde følgende:

- Indtjening, skatteforhold og forretningsaktiviteter,
- antallet af ansatte, faste aktiver og øvrige økonomisk aktivitet, samt
- en oversigt over alle koncernselskaber og deres funktioner.⁹⁶

Formålet med CbCR er at give skattemyndighederne et overblik over hvor i verden koncernen skaber værdi, samt hvor den betaler skat. Rapporten er et værktøj til at lave en risikovurdering, som bruges til at identificere risici, hvor koncernens værdiskabelse og indkomstbeskatning ikke er i overensstemmelse med armslængdeprincippet.⁹⁷

⁹¹ Bekendtgørelse nr. 468 af 19. april 2022, § 5.

⁹² Den Juridiske Vejledning 2025-1, afsnit C.D.11.13.1.2.

⁹³ OECD, Transfer Pricing Guidelines 2022, pkt. 5.22-5.27.

⁹⁴ Den Juridiske Vejledning 2025-1, afsnit C.D.11.13.1.2.2.3.3.

⁹⁵ Bekendtgørelse nr. 1304 af 14. november 2018, § 4.

⁹⁶ OECD, BEPS Action 13, Guidance on the Appropriate Use of Information Contained in Country-by-Country Reports, september 2017, pkt. 25–30.

⁹⁷ OECD, BEPS Action 13, Guidance on the Appropriate Use of Information Contained in Country-by-Country Reports, september 2017, pkt. 25–30.

Kapitel 5 Sanktionsmuligheder

Hvis en skattepligtig undlader at indsende transfer pricing-dokumentation eller indgiver væsentligt mangelfuld dokumentation, har skattemyndighederne adgang til rette sanktionsmuligheder efter SKL mod den skattepligtige. Sanktionsmuligheder skal bidrage til, at dokumentationspligten overholdes og giver en korrekt efterlevelse af transfer pricing-reglerne. Skattemyndighederne kan reagere på manglende eller utilstrækkelig dokumentation ved:

1. Udstedelse af bøder.
2. Udstedelse af tvangsbøder.
3. Skønsmæssig ansættelse.
4. Påkræve revisorerklæring.

5.1 Udstedelse af bøder

Skattemyndighederne kan pålægge bøder ved manglende eller utilstrækkelig transfer pricing-dokumentation, forudsat at overtrædelsen er sket forsætligt eller ved grov uagtsomhed, jf. SKL § 84, stk. 1. Bøden pålægges den skattepligtige enhed, og kan finde sted i følgende tilfælde:

- Ved afgivelse af urigtige eller vildledende oplysninger om opfyldelsen af dokumentationspligten, herunder antal ansatte, omsætning eller anvendelsen af lempeligere regler i medfør af SKL § 40, jf. § 84, stk. 1, nr. 2.
- Ved undladelse af rettidigt at indsende dokumentationspligten, herunder:
 - Den skriftlige transfer pricing-dokumentation, jf. § 39.
 - Country-By-Country Reporting, jf. §§ 48, 49 og 51.
 - Revisorerklæringen, jf. § 43.

Bøden udgør som udgangspunkt 250.000 kr. pr. indkomstår, men beløbet kan nedsættes til 125.000 kr., hvis dokumentationen efterfølgende udarbejdes fyldestgørende. Derudover kan bøden forhøjes med 10 % af indkomstforhøjelsen, hvis den manglende dokumentation medfører en forhøjelse af den skattepligtige indkomst.⁹⁸

⁹⁸ Den Juridiske Vejledning 2025-1, afsnit C.D.11.13.1.3.3.

5.2 Udstedelse af tvangsbøder

Skattemyndighederne kan også pålægge tvangsbøder. Tvangsbøder adskiller sig fra ordinære bøder ved, at få den skattepligtige til at reagere omgående, idet bøderne pålægges dagligt, indtil skattemyndighederne modtager den krævede dokumentation.

Efter SKL § 72, stk. 1, kan skattemyndighederne pålægge daglige tvangsbøder, hvis den skattepligtige undlader rettidigt at indsende den skriftlige transfer pricing-dokumentation efter § 39. Bestemmelsen finder alene anvendelse for indkomstår, der er påbegyndt den 1. januar 2021 eller senere, hvorfor tvangsbøder ikke kan udstedes i relation til tidligere indkomstår.

En eventuel klage over en udstedelse af tvangsbøder har ikke opsættende virkning, medmindre Landsskatteretten eller Skatteankesforvaltningen efter en konkret vurdering træffer beslutning herom.⁹⁹ Efter særlige omstændigheder kan en klage tillægges opsættende virkning, hvis klageinstansen vurderer, at der foreligger en begrundet tvivl om, hvorvidt der er pligt til at indsende dokumentation for transaktionen.¹⁰⁰

5.3 Skønsmæssig ansættelse

Skattemyndighederne kan foretage en skønsmæssig ansættelse af den skattepligtige indkomst, hvis den skriftlige transfer pricing-dokumentation ikke er indsendt rettidigt eller er så mangelfuld, at den ikke giver skattemyndighederne grundlag for at vurdere, om armslængdeprincippet er overholdt.¹⁰¹ Tilsvarende gælder, hvis den skattepligtige undlader at efterkomme en anmodning om at indsende supplerende materiale, eller undlader at indsende en revisorerklæring.¹⁰²

Dokumentationen anses for rettidigt indgivet, hvis den for indkomstår påbegyndt den 1. januar 2021 eller senere er indsendt senest 60 dage efter fristen for indgivelse af oplysningsskemaet, jf. § 39, stk. 3. For tidligere indkomstår skal dokumentationen indsendes senest 60 dage efter anmodning fra skattemyndighederne. Manglende overholdelse af disse frister kan i sig selv begrunde en skønsmæssig ansættelse.

Selv om fristen for indsendelse ikke er overholdt, er skattemyndighederne forpligtet til at inddrage alt relevant materiale, der måtte blive fremsendt senere, jf. officialprincippet. Ved skønsmæssig

⁹⁹ Lovbekendtgørelse, nr. 12 af 8. januar 2024, skattekontrolloven, § 72, stk. 3.

¹⁰⁰ Lovforslag nr. L 137 af 13. januar 2021, afsnit. 2.1.1.

¹⁰¹ Lovbekendtgørelse, nr. 12 af 8. januar 2024, skattekontrolloven, § 46, stk. 1.

¹⁰² Lovbekendtgørelse, nr. 12 af 8. januar 2024, skattekontrolloven, §§ 43 og 46, stk. 2.

ansættelse tilsidesættes den skattepligtiges egne indkomstopgørelser, og indkomsten fastsættes ud fra et konkret og sagligt skøn foretaget af skattemyndighederne.

5.4 Påkræve revisorerklæring

Skattemyndighederne kan pålægge selskaber, der er omfattet af SKL §§ 38 eller 40, at indsende en revisorerklæring vedrørende transfer pricing-dokumentationen.¹⁰³

Revisoren skal på baggrund af en gennemgang af den foreliggende dokumentation erklære, om der foreligger forhold, som giver anledning til at fastslå, at dokumentationen ikke giver et retvisende billede af selskabets prisfastsættelse af koncerninterne transaktioner.¹⁰⁴

Skattemyndighederne kan pålægge et selskab at indsende en revisorerklæring, hvis erklæringen må anses for hensigtsmæssig i forhold til kontrollen af den skattepligtiges skattemæssige forhold.¹⁰⁵

Herudover skal et af to objektive kriterier være opfyldt:

“at virksomheden har haft kontrollerede transaktioner med fysiske eller juridiske personer i lande uden for EU eller EØS, med hvilke Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst.”¹⁰⁶ eller

“at virksomheden ifølge virksomhedens årsrapporter har haft gennemsnitligt driftsmæssigt underskud i 4 på hinanden følgende indkomstår, hvoraf det seneste er det indkomstår, for hvilket erklæringspålægget gives.”¹⁰⁷

Det driftsmæssige underskud opgøres som resultatet af primær drift, hvilket skal fremgå af selskabets årsrapport, jf. SKL § 43, stk. 4, 1. pkt.

En revisorerklæring skal indsendes til skattemyndighederne senest 90 dage efter anmodningen, jf. § 43, stk. 5. Undlader selskabet at indsende erklæringen, kan dette danne grundlag for skønsmæssig ansættelse efter SKL § 46, stk. 1, eller en bøde efter SKL § 84, stk. 1, nr. 5.

¹⁰³ Lovbekendtgørelse nr. 12 af 8. januar 2024, skattekontrolloven. § 43.

¹⁰⁴ Bekendtgørelse nr. 1298 af 31. oktober 2018, § 2.

¹⁰⁵ Lovbekendtgørelse nr. 12 af 8. januar 2024, skattekontrolloven § 43, stk. 4.

¹⁰⁶ Lovbekendtgørelse nr. 12 af 8. januar 2024, skattekontrolloven § 43, stk. 2, 1. led.

¹⁰⁷ Lovbekendtgørelse nr. 12 af 8. januar 2024, skattekontrolloven § 43, stk. 2, 2. led.

Kapitel 6 Skønsmæssig ansættelse

Som fastlagt i det foregående kapitel, kan skattemyndighederne iværksætte en række sanktioner over for den skattepligtige, der ikke opfylder sin dokumentationspligt. Skønsmæssig ansættelse udgør den mest indgribende sanktionsmulighed, idet skattemyndighederne tilsidesætter den skattepligtiges egne oplysninger og fastsætter indkomsten efter et konkret og sagligt skøn.

Afhandlingens omdrejningspunkt er skattemyndighedernes adgang til at foretage skønsmæssig ansættelse i transfer pricing-sager. I de følgende kapitler undersøges derfor hvornår skattemyndighederne kan foretage en skønsmæssig ansættelse, herunder hvilken betydning det har, hvis transfer pricing-dokumentationen enten ikke er indsendt rettidigt eller er væsentligt mangelfuld. Det vil desuden analyseres, hvorvidt den skattepligtige kan tilsidesætte skattemyndighedernes skøn, og hvilken rolle bevisbyrdens placering spiller for retstilstanden.

6.1 Hjemmelsgrundlaget for skønsmæssig ansættelse

Skønsmæssig ansættelse giver skattemyndighederne adgang til at fastsætte eller justere den skattepligtiges indkomst ud fra et skøn. Hjemlen hertil findes i skattekontrollovens § 46, stk. 1 og 2. Ordlyden af SKL § 46, stk. 1 er:

*"Har en skattepligtig omfattet af § 38 eller § 40, stk. 1, ikke udarbejdet dokumentation for kontrollerede transaktioner efter § 39 rettidigt eller indsendt revisorerklæring efter § 43, stk. 1, kan told- og skatteforvaltningen efter udløbet af oplysningsfristen i §§ 11-13 for det pågældende indkomstår foretage en skønsmæssig ansættelse, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner for dette indkomstår, i overensstemmelse med ligningslovens § 2, stk. 1. Dokumentationen kan kun anses for at være udarbejdet rettidigt, hvis den er udarbejdet og indgivet i overensstemmelse med § 39, stk. 3."*¹⁰⁸

SKL § 46, stk. 2, udvider adgangen til skøn, hvis den skattepligtige ikke har efterkommet skattemyndighedernes anmodning om indsendelse af yderligere materiale. Af lovebestemmelsens ordlyden fremgår:

¹⁰⁸ Lovbekendtgørelse nr. 12 af 8. januar 2024, skattekontrolloven § 46, stk. 1.

*"Har den skattepligtige ikke i forbindelse med told- og skatteforvaltningens kontrol af dokumentationen efter § 39 efterkommet anmodningen om indsendelse af regnskabsmateriale m.v. efter § 53, stk. 1, gælder stk. 1 om skønsmæssig ansættelse."*¹⁰⁹

Bestemmelsen fastlægger, at skattemyndighederne også kan foretage en skønsmæssig ansættelse, hvis den skattepligtige underlader at efterkomme en anmodning om supplerende materiale efter SKL § 53, stk. 1.

SKL § 46, stk. 1 fastlægger at skattemyndighederne først kan foretage en skønsmæssig ansættelse, hvis den skattepligtige, som anført i afhandlingens afsnit 4.1 ikke udarbejder fyldestgørende dokumentation eller indsender dokumentationen rettidigt, jf. SKL § 39.

Før skattemyndighederne kan foretage en skønsmæssig ansættelse, er det en forudsætning at den skattepligtige er omfattet af enten SKL § 38 eller § 40, stk. 1. Efter § 38 gælder den fulde dokumentationspligt for selskaber, der i indkomståret har foretaget kontrollerede transaktioner med forbundne parter. Efter § 40 er selskaber med færre end 250 beskæftigede og enten en årlig samlet balance under 125 mio. kr. eller en årlig omsætning under 250. kr., jf. SKL § 40 stk. 1. Selskaber omfattet af denne bestemmelse er udelukkende forpligtet til at udarbejde og opbevare skriftlig dokumentation for bestemte grænseoverskridende transaktioner. Disse omfatter:

- transaktioner med personer i tredjelande uden DBO og uden for EU/EØS,
- transaktioner med faste driftssteder i tredjelande, og
- transaktioner med danske driftssteder, når det udenlandske driftssted er hjemmehørende i et tredjeland.¹¹⁰

Hvis fristen for indsendelse af dokumentation er overskredet eller dokumentationen er mangelfuld, og den skattepligtige er omfattet af SKL § 38 eller § 40, har skattemyndighederne adgang til at foretage en skønsmæssig ansættelse af indkomsten.

I det følgende afsnit analyseres, hvordan kravet om rettidig indgivelse af dokumentation, dokumentationens indhold, samt beføjelsen til skønsmæssig ansættelse har udviklet sig over tid.

¹⁰⁹ Lovbekendtgørelse nr. 12 af 8. januar 2024, skattekontrolloven § 46, stk. 2.

¹¹⁰ Lovbekendtgørelse nr. 12 af 8. januar 2024, skattekontrolloven § 40, stk. 1, nr. 1-3.

6.2 Udviklingen af skattekontrolloven

Efter at have fastlagt hjemmelsgrundlaget for skattemyndighedernes adgang til skønsmæssig ansættelse i afsnit 6.1, vil afhandlingen undersøge udviklingen i skattekontrolloven fra 1998 til i dag, der har formet dokumentationskravene, herunder dokumentationskravet, kravet om rettidig indsendelse af dokumentation og skønsmæssig ansættelse efter gældende ret. Udviklingen danner et væsentligt grundlag for forståelsen af, hvornår skattemyndighederne kan foretage skønsmæssig ansættelse efter gældende ret.

Der tages udgangspunkt i den tidligere skattekontrollov fra 1998, som indførte de første regler om dokumentationspligten.¹¹¹ Herefter behandles lovændringen fra 2017, som trådte i kraft i 2019 og indførte en ny struktur for dokumentationspligten.¹¹² Endelig analyseres ændringen ved lov nr. 1835 af 8. december 2020, som indførte det gældende krav om, at dokumentationen skal indsendes senest 60 dage efter fristen for oplysningsskemaet.

Afsnittet har til formål at belyse, hvordan ændringerne i dokumentationskravet og kravet om rettidig indsendelse har styrket skattemyndighedernes mulighed for at foretage skønsmæssig ansættelse.

6.2.1 Ændringerne ved skattekontrolloven til og med indkomståret 2017

6.2.1.1 Dokumentationskrav

Fra 1998 og frem til og med indkomståret 2017 var dokumentationspligten for kontrollerede transaktioner reguleret af den dagældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 4.¹¹³ Lovbestemmelsen pålagde den skattepligtige at udarbejde skriftlig dokumentation for, hvordan priser og vilkår for kontrollerede transaktioner var fastsat. Dokumentationen skulle udarbejdes på skattemyndighedernes anmodning, og være egnet til at danne grundlag for en vurdering af, om armslængdeprincippet kunne overholdes.¹¹⁴

Lov nr. 408 af 1. juni 2005 indførte, at skattemyndighederne kunne fastsætte nærmere regler for dokumentationens indhold. Dette skete ved bekendtgørelse nr. 42 af 24. januar 2006.¹¹⁵ Bekendtgørelsen fastlagde konkrete krav til dokumentationens indhold, herunder koncernstruktur,

¹¹¹ Lovbekendtgørelse nr. 573 af 5. august 1998.

¹¹² Lov nr. 1535 af 19. december 2017.

¹¹³ Lovbekendtgørelse nr. 573 af 5. august 1998.

¹¹⁴ Lovbekendtgørelse nr. 573 af 5. august 1998, skattekontrolloven § 3 B.

¹¹⁵ Bekendtgørelse nr. 42 af 24. januar 2006.

funktions- og risikofordeling, samt valg af prisfastsættelsesmetode. Bekendtgørelsen er siden blevet videreudviklet og opdateret.

6.2.1.2 Udvikling af rettidighedskravet

Kravet til indsendelse af rettidig dokumentation var i denne periode ikke fastsat direkte i loven. Efter dagældende lovgivning skulle dokumentationen fremvises ved skattemyndighedernes anmodning, men uden nogen nærmere angivelse af, hvornår den skulle være udarbejdet. I forarbejderne til lov nr. 408 af 2005 blev det understreget, at dokumentationen skulle foreligge straks efter selvangivelsen, ved skattemyndighedernes anmodning.¹¹⁶ Dokumentationen skulle derfor være tilgængelig løbende eller senest ved indsendelse af selvangivelsen.

Den manglende præcise tidsfrist i skattekontrolløven skabte stor fortolkningsusikkerhed og var en væsentlig årsag til de senere ændringer af dokumentationspligten.

6.2.1.3 Skønsmæssig ansættelse

Efter den dagældende skattekontrollov i § 3 B, stk. 5, 1. pkt., jf. § 5, stk. 3, havde skattemyndighederne adgang til at foretage skønsmæssig ansættelse. Hvis den skattepligtige ikke havde udarbejdet dokumentation efter stk. 4, kunne skattemyndighederne foretage en skønsmæssig ansættelse af indkomsten. Endvidere kunne skattemyndighederne ansætte indkomsten, hvis den skattepligtige ikke efterkom anmodninger om supplerende materiale, jf. § 6, stk. 7.¹¹⁷

6.2.2 Ændringerne ved skattekontrolløven vedrørende 2018-2020

Ved vedtagelsen af lov nr. 1535 af 19. december 2017 blev reglerne om dokumentation for kontrollerede transaktioner overført fra den tidligere § 3 B til den nye § 39 i skattekontrolløven. Ændringerne trådte i kraft med virkning fra og med indkomståret 2019, jf. lovens § 90. Lovbestemmelsen om dokumentationspligten blev indsat i det nye, selvstændige kapitel 4 i skattekontrolløven om transfer pricing.

6.2.2.1 Dokumentationskrav

Skattekontrolløvens § 39, stk. 1, videreførte de eksisterende krav til dokumentationens omfang. Den skattepligtige skulle fortsat udarbejde skriftlig dokumentation for, hvordan priser og vilkår for kontrollerede transaktioner var fastsat.¹¹⁸ Selv om dokumentationens indhold ikke blev ændret

¹¹⁶ Lovforslag nr. 120 2004/5, 2. samling, afsnit 2, gældende regler.

¹¹⁷ Lovbekendtgørelsen nr. 573 af 5. august 1998, skattekontrolløven

¹¹⁸ Lov nr. 1535 af 19. december 2017, § 39, stk. 1.

væsentligt, var ændringen en kodificering af reglerne. Bemærkningerne til lovforslaget præciserede, at dokumentationen skulle udarbejdes i overensstemmelse med TPG, og at formålet var at give skattemyndighederne et tilstrækkeligt grundlag for kontrol.¹¹⁹ Ændringen i 2017 indførte ikke en skærpeelse af dokumentationspligten, men blot en systematisering af dens indhold.

6.2.2.2 Udvikling af rettidighedskravet

Den nye skattekontrollov kodificerede reglerne om indgivelse af transfer pricing-dokumentation i § 39, stk. 3. Bestemmelsen videreførte princippet om, at dokumentationen skulle udarbejdes løbende og foreligge senest samtidig med indgivelsen af oplysningsskemaet. Derudover blev der indført en minimumsfrist på 60 dage for indsendelse efter anmodning fra skattemyndighederne.¹²⁰

Denne formulering var en væsentlig præcisering i forhold til den tidligere § 3 B, hvor det ikke direkte fremgik, hvornår dokumentationen skulle indsendes til skattemyndighederne. Allerede før lovændringen havde både retspraksis og forarbejder givet udtryk for, at dokumentationen skulle foreligge ved selvangivelsen. Det blev med lov nr. 1535 af 19. december 2017 direkte indskrevet i loven.¹²¹

6.2.2.3 Skønsmæssig ansættelse

I perioden 2018–2020 blev adgangen til skønsmæssig ansættelse videreført og kodificeret i § 46, stk. 1 og 2.¹²², hvis ordlyd og indhold blev videreført fra de tidligere regler i § 3 B, stk. 5, og § 5, stk. 3. Skattemyndighederne kunne foretage en skønsmæssig ansættelse, hvis den skattepligtige undlod at udarbejde dokumentation, eller hvis anmodninger om yderligere oplysninger ikke blev opfyldt.¹²³

6.2.3 Ændringerne vedrørende skattekontrolloven fra indkomståret 2021

Ved lov nr. 1835 af 8. december 2020 blev skattekontrolloven ændret med virkning fra og med indkomståret 2021.¹²⁴ Den nugældende skattekontrollov blev herefter offentliggjort som LBK nr. 1987 af 27. oktober 2021, og er senere blevet opdateret i LBK nr. 283 af 3. marts 2022.

¹¹⁹ Lovforslag nr. 120 2004/5, 2. samling, afsnit 3.4.1, gældende ret.

¹²⁰ Lovforslag nr. L 13 2017/18, afsnit 4.2, lovforslaget.

¹²¹ SKM2019.136.HR

¹²² Lov nr. 1535 af 19. december 2017, § 46, stk. 1-2.

¹²³ Lovbekendtgørelse nr. 573 af 5. august 1998, §§ 3 B, stk. 5 og 5, stk. 3.

¹²⁴ Lov nr. 1835 af 8. december 2020, § 7, stk. 3.

6.2.3.1 Dokumentationskrav

Kravene til dokumentationens indhold var fortsat reguleret i SKL § 39, stk. 1. Bestemmelsen viderefører det tidligere krav om, at dokumentationen skal danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår for de kontrollerede transaktioner er fastsat i overensstemmelse med armslængdeprincippet, jf. ligningslovens § 2.

De nærmere krav til dokumentationens opbygning og indhold fremgår af bekendtgørelse nr. 1297 af 2018, som blev opdateret i 2022. Bekendtgørelsen videreførte dokumentationspligten til at udarbejde både master file og local file i overensstemmelse med TPG.

6.2.3.2 Udvikling af kravet om rettidighed

Lov nr. 1835/2020 indførte en væsentlig ændring af kravet om rettidig indsendelse af dokumentation. Ifølge § 39, stk. 3, skal dokumentationen udarbejdes, opbevares og indgives til skattemyndighederne senest 60 dage efter fristen for indgivelse af oplysningsskemaet.

I bemærkningerne til lovforslaget blev det beskrevet, at formålet med ændringen var at styrke skattemyndighedernes mulighed for rettidig og effektiv kontrol. Der blev lagt vægt på, at tidligere retspraksis medførte en risiko for efterrationalisering, da skattepligtige tidligere først udarbejdede dokumentationen ved anmodning fra skattemyndighederne.¹²⁵ Det resulterede i, at dokumentationen ofte var mangelfuld og skabte en øget usikkerhed om, hvorvidt den afspejlede det rette tidspunkt for transaktionens gennemførelse. Løbende dokumentation skulle derfor sikre, at den skattepligtige på forhånd tager stilling til, om de kontrollerede transaktioner er i overensstemmelse med armslængdeprincippet.¹²⁶

Lovforslagets bemærkninger henviser til SKM2019.136.HR, hvor Højesteret fastslog, at den tidligere § 3 B ikke indeholdt nogen klar frist for udarbejdelse af dokumentationen. Højesteret fastslog, at dokumentationen senest skulle være indsendt ved ansættelsestidspunktet. Det skabte retlig usikkerhed og øgede risikoen for efterrationalisering. Den nye § 39, stk. 3, skulle derfor sikre klarhed, ved at fastsætte en objektiv frist for indgivelse af dokumentation.¹²⁷

¹²⁵ Lovforslag nr. L 28 af 7. oktober 2020/21, afsnit 2.3.2.

¹²⁶ Lovforslag nr. L 28 af 7. oktober 2020/21, afsnit 2.3.2.

¹²⁷ Lovforslag nr. L 28 af 7. oktober 2020/21, afsnit 2.3.2.

6.2.3.3 Skønsmæssig ansættelse

Lov nr. 1835 af 8. december 2020 indførte i SKL § 46, stk. 1, en henvisning til, at dokumentationen skal være udarbejdet og indgivet rettidigt i overensstemmelse med SKL § 39, stk. 3. Manglende rettidig indgivelse kan dermed føre til skønsmæssig ansættelse.

Bestemmelsen efter SKL § 46, stk. 2, er videreført og uændret fra tidligere lovgivning, hvorfor skattemyndighederne forsat kan foretage skønsmæssig ansættelse, hvis skattepligtige ikke imødekommer anmodning om supplerende materiale.

6.2.4 Samlet betydning af ændringerne

Udviklingen vedrørende skattekontrolloven viser, at lovgiver har ønsket en modernisering og systematisering af transfer pricing reglerne. Indtil og med 2017 var dokumentationspligten baseret på et uklart grundlag, hvor dokumentationen kun skulle forelægges ved anmodning fra skattemyndighederne. Der var ingen definitive frister, og tidspunktet for udarbejdelsen var ikke klart defineret i lovgivningen.

Den nye skattekontrollov i 2019 kodificerede, at dokumentationen skulle foreligge senest ved oplysningsskemaets indgivelse. Først med lov nr. 1835 af 8. december 2020 blev der indført en fast frist for indgivelse af dokumentation. Dokumentationen skal nu indsendes til skattemyndighederne senest 60 dage efter fristen for oplysningsskemaet, jf. SKL § 39, stk. 3. Ændringen har skærpet retssikkerheden ved at fastsætte et entydigt krav om rettidig indsendelse af dokumentation.

Kravene til dokumentationens indhold har ikke ændret sig væsentligt i perioden. Reglens formål har siden indførelsen i 1998 været at give skattemyndighederne et tilstrækkeligt grundlag for at vurdere, om armslængdeprincippet var overholdt. De konkrete indholdskrav blev første gang fastlagt i bekendtgørelse nr. 42 af 2006 og senere systematiseret i bekendtgørelse nr. 1297 af 2018.

Sammenfattende er dokumentationspligten blevet strammet, i henhold til skattemyndighedernes adgang til at foretage skønsmæssig ansættelse. I dag er det et væsentligt krav, at transfer pricing-dokumentation udarbejdes og indgives rettidigt. Adgangen til skønsmæssig ansættelse i tilfælde af mangelfuld dokumentation er blevet mere konkretiseret med indførelsen af bekendtgørelse nr. 468 af 2022.

6.3 Delkonklusion

Det kan konstateres, at skattemyndighederne har hjemmel til at foretage en skønsmæssig ansættelse af den skattepligtiges indkomst i SKL § 46, stk. 1 og 2. Skønsmæssig ansættelse forudsætter, at den skattepligtige er omfattet af enten SKL § 38 eller § 40, stk. 1. Er den skattepligtige omfattet af en af

bestemmelserne, opstår der en pligt til at udarbejde dokumentation for kontrollerede transaktioner i overensstemmelse med SKL § 39. Dokumentationspligten efter SKL § 39 indebærer, at den skattepligtige skal udarbejde fyldestgørende dokumentation, samt indsende den rettidigt til skattemyndighederne.

Derudover kan det konstateres at skattekontrolloven har gennemgået en væsentlig udvikling, der har ændret retstilstanden. Lovgiver har ønsket at klarlægge en præcis frist for dokumentationens indsendelse, samt at fastlægge retningslinjer for dokumentationens indhold. Det var i lovændringen i lov nr. 1835 af 8. december 2020, at der blev indført en præcis frist på 60 dage efter fristen for oplysningsskemaet. De konkrete krav til dokumentation blev fastlagt i bekendtgørelse nr. 42 af 2006 og senere systematiseret og præciseret i bekendtgørelse nr. 1298 af 31. oktober 2018. Den nugældende bekendtgørelse nr. 468 af 2022 har videreført disse krav.

Kapitel 7 For sent indleveret dokumentation

Som det blev belyst i kapitel 6, har udviklingen af dokumentationspligten i transfer pricing været præget af en markant skærpelse af kravet om rettidig indsendelse. Med indførelsen af SKL § 39, stk. 3, blev der fastsat en præcis frist for indlevering af transfer pricing-dokumentation. Konsekvensen af en fristoverskridelse medfører at skattemyndighederne kan foretage en skønsmæssig ansættelse efter SKL § 46, stk. 1.

Dette kapitel har til formål at analysere, hvornår skattemyndighederne kan foretage skønsmæssig ansættelse ved for sent indsendt af dokumentation, samt hvilken betydning det har for skønsudøvelsen, hvis dokumentationen indsendes efter fristens udløb.

7.1 Skønsmæssig ansættelse ved for sent indsendt dokumentation

Som det fremgår af afsnit 6.2, har der været en stor udvikling i den skattepligtiges krav til at indsende dokumentation rettidigt. Transfer pricing-dokumentationen skal indsendes senest 60 dage efter oplysningsfristens udløb, jf. SKL § 39, stk. 3. Hvis dokumentationen ikke er rettidigt indgivet, kan skattemyndighederne foretage en skønsmæssig ansættelse, jf. SKL § 46, stk. 1.

Dette rejser dog spørgsmålet om, hvilken betydning for sent indsendt dokumentation har, i de tilfælde, hvor skattemyndighederne allerede har påbegyndt en skønsmæssig ansættelse, og hvorvidt skattemyndighederne er forpligtet til at inddrage for sent indsendt dokumentation til skønsudøvelsen.

7.2 Betydningen af for sent indsendt dokumentation

Det har væsentlig betydning for skattemyndighedernes kontrol, om de er forpligtet til at inddrage for sent indsendt dokumentation, når der foretages en skønsmæssig ansættelse efter SKL § 46, stk. 1. Lovændringen i 2020, som indførte det gældende krav om aktiv indgivelse af transfer pricing-dokumentation, havde til formål at skabe klarhed, effektivitet og at begrænse efterrationalisering.¹²⁸

Af bemærkningerne til lovforslaget fremgår dog:

¹²⁸ Lovforslag nr. L 28 af 7. oktober 2020/21, afsnit 2.3.2.

"Lovforslaget ændrer således ikke på, at Skatteforvaltningen som offentlig myndighed har pligt til at indhente alle relevante oplysninger i en sag, før der træffes afgørelse."

129

Det fastlås hermed i forarbejderne, at den forvaltningsretlige grundsætning om officialprincippet finder anvendelse i transfer pricing-sager. Princippet indebærer at offentlige myndigheder har en pligt til at indhente alle relevante oplysninger tilstrækkeligt, før der træffes afgørelse. Dette gælder også dokumentation der fremlægges efter fristens udløb.¹³⁰

Som fastlagt i afsnit 7.1 kan skattemyndighederne, i tilfælde af for sent indsendt dokumentation, foretage en skønsmæssig ansættelse, men skattemyndighederne kan ikke afvise at inddrage dokumentationen, hvis den er fremlagt for sent.¹³¹ Dette synspunkt støttes ligeledes i retslitteraturen, især hvor skattemyndighedernes skøn ville føre til et åbenbart urimeligt resultat eller hvor bevisnød foreligger.¹³² Af retslitteraturen fremgår det, at hvis den fremlagte dokumentation, selvom den er indsendt for sent, indeholder tilstrækkelige oplysninger til at belyse de kontrollerede transaktioner, skal inddrages til skønsudøvelsen.¹³³

Officialprincippet kan også udledes i praksis fra Højesteret. I SKM2020.303.HR fremlagde Adecco A/S licensaftaler, som ikke var indsendt som en del af den oprindelige transfer pricing-dokumentation til skattemyndighederne. Højesteret fastslog, at den sene fremlæggelse af disse bilag ikke i sig selv kunne begrunde, at skattemyndighederne var berettiget til at foretage en skønsmæssig ansættelse. Højesteret udtaler, at:

*"Den sene fremlæggelse af licensaftaler med tredjeparter kan heller ikke i sig selv begrunde en adgang for Skattestyrelsen til at foretage en skønsmæssig ansættelse."*¹³⁴

¹²⁹ Lovforslag nr. L 28 af 7. oktober 2020/21, afsnit 2.3.2

¹³⁰ Den Juridiske Vejledning 2025-1, afsnit A.A.7.4.3

¹³¹ Den Juridiske Vejledning 2025-1, afsnit C.D.11.13.1.3.3.

¹³² Jens Wittendorff, Transfer Pricing, 4. udg., Karnov Group, 2022, s. 653-654.

¹³³ Jens Wittendorff, Transfer Pricing, 4. udg., Karnov Group, 2022, s. 654.

¹³⁴ SKM2020.303.HR, Højesterets begrundelse og resultat.

Det kan derfor udledes, at Højesteret anerkender skattemyndighedernes forpligtelse til at træffe afgørelser på et tilstrækkeligt oplyst grundlag, hvilket indebærer en pligt til at inddrage relevant materiale, også når det er fremlagt efter dokumentationsfristens udløb.

Samlet set må det fastlægges, at skattemyndighederne i medfør af officialprincippet, har en forpligtelse til at inddrage for sent fremlagt materiale ved skønsudøvelsen. Der foreligger dog en tydelig afvejning i forarbejderne i henhold til skattemyndighedernes kontrol og hensynet til officialprincippet. På den ene side har forarbejderne et ønske om at sikre klarhed, effektivitet og begrænse efterrationalisering.¹³⁵ På den anden side fastlægges der i forarbejderne, at den skattepligtiges sag skal vurderes på et fuldt oplyst grundlag, især i de tilfælde hvor en afvisning af for sent indsendt dokumentation vil føre til bevisnød, eller et åbenbart urimeligt resultat.¹³⁶ Lovgiver havde interesse i at undgå efterrationalisering med indførelsen af LBK nr. 1987 af 27 oktober 2021, men er fortsat underlagt officialprincippet. Officialprincippet bidrager ikke til at undgå efterrationalisering, hvorfor denne interesse må anses vanskelig at opfylde.

Derudover er det vigtigt at foretage en sondring mellem hvornår skattemyndighederne påbegynder en skønsmæssig ansættelse, og hvornår skattemyndighederne træffer endelig afgørelse og ansætter den skattepligtiges indkomst. Det er i den mellemliggende periode, at den skattepligtige fortsat kan indsende relevant dokumentation for sent, hvor det stadig skal tilvejebringes af skattemyndighederne, jf. Officialprincippet. Hvis skattemyndighederne træffer endelig afgørelse og laver en ansættelse af den skattepligtiges indkomst, overgår bevisbyrden fra skattemyndighederne til skattepligtige. Det påhviler den skattepligtige at bevise, at skattemyndighedernes skøn er foretaget på et forkert grundlag eller er åbenbart urimeligt. Derfor skal skattemyndighederne kun inddrage for sent indsendt materiale, hvis den skattepligtige kan bevise at nyt indsendt dokumentation medfører at skattemyndighedernes skøn er foretaget på forkert grundlag eller er åbenbart urimeligt. Spørgsmålet om hvorvidt skattemyndighedernes skøn er foretaget på forkert grundlag eller er åbenbart urimeligt, samt bevisbyrdens betydning for retstilstanden behandles i kapitel 9 om skattepligtiges mulighed for tilsidesættelse af skøn.

¹³⁵ Lovforslag nr. L 28 2020/21, afsnit 2.3.2.

¹³⁶ Den Juridiske Vejledning 2025-1, afsnit A.A.7.4.1.2. og Jens Wittendorff, Transfer Pricing, 4. udg., Karnov Group, 2022, s. 654.

7.3 Delkonklusion

Det kan konstateres, at skattemyndighederne efter gældende ret kan foretage en skønsmæssig ansættelse, hvis den skriftlige dokumentation ikke er indgivet til skattemyndighederne senest 60 dage efter fristen for indgivelse af oplysningsskemaet, jf. SKL § 39, stk. 3.

Endvidere kan det konstateres, at dokumentation der fremlægges efter fristens udløb, skal medtages i skattemyndighedernes vurdering af den skønsmæssige ansættelse. Det følger af den forvaltningsretlige grundsætning, officialprincippet, at offentlige myndigheder skal træffe afgørelse på tilstrækkeligt oplyst grundlag. Det understøttes også af Lovforslag nr. L 28 2020/21, samt af Højesterets praksis, at skattemyndighederne er underlagt officialprincippet, der forpligter skattemyndighederne til at inddrage alt relevant dokumentation ved skønsudøvelsen, uanset om det er fremlagt for sent. Dog må det også konstateres, at lovgivers interesse i at undgå efterrationalisering med indførelsen af LBK nr. 1987 af 27 oktober 2021, må anses vanskeligt at opfylde.

Kapitel 8 Skønsmæssig ansættelse ved mangelfuld dokumentation

Nærværende kapitel undersøger, hvornår den skattepligtiges dokumentation opfylder kravet om at være indholdsmæssigt fyldestgørende, og hvornår den er så mangelfuld, at skattemyndighederne kan foretage en skønsmæssig ansættelse, jf. SKL § 46, stk. 1.

8.1 Hjemmelsgrundlaget

Dette afsnit fastsætter lovhjemlen for, hvornår skattemyndighederne kan foretage et skøn som følge af mangelfuld dokumentation, samt hvilke krav der stilles til indholdet af transfer pricing-dokumentationen, før den kan anses for fyldestgørende.

Som det fremgår eksplicit af afhandlingens kapitel 6, har skattemyndighederne hjemmel til at foretage skønsmæssig ansættelse efter § 46, stk. 1, 1. pkt., hvis dokumentationen for kontrollerede transaktioner ikke er udarbejdet efter § 39. Efter skattekontrollovens § 39, stk. 1, skal transfer pricing-dokumentationen give skattemyndighederne et grundlag for at vurdere, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med armslængdeprincippet i ligningslovens § 2.

Spørgsmålet om, hvornår transfer pricing-dokumentationen er indholdsmæssigt fyldestgørende, tager udgangspunkt i skattekontrollovens § 42 og bekendtgørelse nr. 468 af 19. april 2022, hvor sondringen mellem fyldestgørende og væsentligt mangelfuld dokumentation præciseres. Af skattekontrollovens § 42 fremgår det, at:

*"Told- og skatteforvaltningen fastsætter regler for indholdet af den skriftlige dokumentation, jf. § 39. De fastsatte regler skal godkendes af Skatterådet."*¹³⁷

Der lægges derfor op til, at det er Skatterådets godkendelse af bekendtgørelse nr. 468 af 2022, der fastsætter reglerne for dokumentationens indhold. Som det også er anført i afsnit 4.2, har bekendtgørelse nr. 468 af 2022 hjemmel til at fastlægge krav til transfer pricing-dokumentations indhold. Bekendtgørelsen konkretiserer, at dokumentationen skal indeholde oplysninger, der gør det

¹³⁷ Lovbekendtgørelse, nr. 12. 8. januar 2024, skattekontrolloven, § 42.

muligt for skattemyndighederne at vurdere, om de kontrollerede transaktioner er gennemført på armslængdevilkår i overensstemmelse med ligningslovens § 2. Det er bekendtgørelsen der fremsætter kravene til, at den skattepligtige skal udarbejde master file og local file, som er behandlet i 4.2.

Som fastlagt i afsnit 6.2 har kravene til dokumentationens indhold ikke undergået væsentlige ændringer. Efter de dagældende regler skulle dokumentationen give skattemyndighederne et tilstrækkeligt grundlag til at vurdere, om armslængdeprincippet var overholdt.¹³⁸ De følgende bekendtgørelser, herunder bekendtgørelse nr. 42 af 2006, bekendtgørelse nr. 1297 af 2018 og bekendtgørelse nr. 468 af 2022, har specificeret og systematiseret kravene til dokumentationens nærmere indhold, men har ikke ændret de grundlæggende krav til dokumentationens fyldestgørelse. Eftersom retstilstanden, på dette område, ikke er væsentligt ændret i forhold til lovgivningens udvikling, kan retspraksis omfattet af de dagældende regler fortsat tillægges præjudikatværdi i vurderingen af, hvornår dokumentationen må anses for fyldestgørende.

8.2 Mangelfuld dokumentation efter retspraksis

Formålet med dette afsnit er at analysere retspraksis for at fastlægge gældende ret i forhold til spørgsmålet om, hvornår transfer pricing-dokumentationen kan anses for så mangelfuld, at skattemyndighederne kan foretage skønsmæssig ansættelse. Analysen af spørgsmålet baseres på afgørelser fra Højesteret, herunder Microsoft-, Adecco-, Tetra Pak-, Mærsk- og Accenture-dommen.

8.2.1 Microsoft-dommen (SKM2019.136.HR)

Sagen vedrørte, om Microsoft Danmark ApS (Microsoft) i indkomstårene 2004–2007 havde modtaget et armslængdevederlag for markedsføringsaktiviteter udført på vegne af Microsoft Ireland Operations Limited (MIOL), samt om den fremlagte transfer pricing-dokumentation var så mangelfuld eller fremlagt så sent, at SKAT var berettiget til at foretage en skønsmæssig forhøjelse af indkomsten.

8.2.1.1 Faktiske omstændigheder

Microsoft stod i de omhandlede år for markedsføringen af Microsoft-produkter i Danmark. Aktiviteten var baseret på en såkaldt Market Development Agreement (MDA) med MIOL, som havde distributionsrettigheder i EMEA-regionen. Microsofts vederlag blev opgjort som det højeste af enten en kommission af MIOL's salg eller 115% af selskabets egne markedsføringsomkostninger.

¹³⁸ Lovbekendtgørelse nr. 573 af 5. august 1998, skattekontrollov § 3 B, stk. 4.

Skattemyndighederne fandt, at Microsofts markedsføring havde effekt på OEM-salg til danske slutbrugere gennem andre producenter, selvom salget blev faktureret af et andet koncernforbundet selskab. Salget var ikke indregnet i selskabets dokumentation for indtægterne, hvorfor skattemyndighederne foretog en skønsmæssig forhøjelse af selskabets indkomst og gjorde gældende, at Microsofts dokumentation var utilstrækkelig efter dagældende § 3 B.

8.2.1.2 Anbringender i dommen

8.2.1.2.1 Skattemyndighederne

Skattemyndighederne gjorde gældende, at dokumentationen ikke beskrev de relevante transaktioner fyldestgørende. Ifølge skattemyndigheder manglede der en tilstrækkelig sammenlignelighedsanalyse, og betingelserne for skønsmæssig ansættelse efter dagældende § 3 B, stk. 5 og 8, var derfor opfyldt.

8.2.1.2.2 Microsoft

Microsoft gjorde gældende, at dokumentationen var udarbejdet fyldestgørende, og at selskabet havde besvaret alle supplerende forespørgsler. Microsoft påpegede, at salget gennem distributionskanalerne, MNA og OEM, ikke vedrørte MIOL, og at selskabet derfor ikke havde kendskab til eller ansvar for dette salg.

8.2.1.3 Højesterets begrundelse

Højesteret fastslog i Microsoft-dommen, at skønsmæssig ansættelse kun kan foretages, hvis transfer pricing-dokumentationen er så væsentligt mangelfuld, at den ikke giver skattemyndighederne et tilstrækkeligt grundlag for at vurdere, om armslængdeprincippet i ligningslovens § 2 er overholdt. Højesteret udtalte:

*"(..) en transfer pricing-dokumentation, der i så væsentligt omfang er mangelfuld, at den ikke giver skattemyndighederne et tilstrækkeligt grundlag for at vurdere, om armslængdeprincippet er overholdt, må sidestilles med manglende dokumentation."*¹³⁹

Højesteret slår fast, at det ikke er enhver fejl eller mangel i dokumentationen, der berettiger skattemyndighedernes skønsmæssig ansættelse. Kun hvis manglerne er så væsentlige, at de reelt forhindrer en armslængdevurdering, kan dokumentationen tilsidesættes. Det påhviler skattemyndighederne at godtgøre, at en sådan væsentlig mangel foreligger. Højesteret kræver derfor

¹³⁹ SKM2019.136.HR, Højesterets begrundelse og resultat

en konkret begrundelse fra skattemyndighederne for, at dokumentationen ikke kan anvendes som vurderingsgrundlag.

Derudover fastslår Microsoft-dommen, at skattemyndighedernes adgang til at foretage en skønsmæssig ansættelse ikke kan udøves alene på baggrund af uenighed om dokumentationens indhold. Det er ikke tilstrækkeligt, at myndighederne anser visse forhold for utilstrækkeligt dokumenteret. Det kræves, at dokumentationen samlet set er så væsentligt mangelfuld, at den ikke gør det muligt at foretage en meningsfuld vurdering af, om armslængdeprincippet er overholdt. Højesteret gav derfor Microsoft medhold i, at der var udarbejdet en tilstrækkelig udført transfer pricing-dokumentation, hvor selskabet havde tilkøbt adgang til eksterne databaser med sammenlignelige data.

Spørgsmålet om, hvornår dokumentationen er så væsentligt mangelfuld, at den kan tilsidesættes og danne grundlag for en skønsmæssig ansættelse, blev yderligere præciseret i Adecco-dommen, der analyseres i det følgende.

8.2.2 Adecco-dommen (SKM2020.303.HR)

Højesterets afgørelse i Adecco-dommen vedrører spørgsmålet om, hvorvidt Adecco A/S (Adecco) havde opfyldt sin dokumentationspligt vedrørende koncerninterne royaltybetalinger, og om skattemyndighederne var berettiget til at foretage en skønsmæssig ansættelse af selskabets indkomst.

8.2.2.1 Faktiske omstændigheder

Adecco indgår som national enhed i Adecco-koncernen, som er en global koncern der beskæftiger sig med rekrutterings- og vikarydelser. Koncernens moderselskab ejer de immaterielle rettigheder knyttet til varemærket, forretningsmodellen og knowhow. Disse immaterielle rettigheder blev stillet til rådighed for koncernens datterselskaber gennem licensaftaler. Adecco betalte en royalty til moderselskabet på henholdsvis 2 % og 4 % af omsætningen for brug af disse licenser. Adecco udarbejdede i tilknytning hertil transfer pricing-dokumentation, hvori de anvendte CUP-metoden som grundlag for, at royaltysatserne var på armslængdevilkår. Skattemyndighederne underkendte selskabets transfer pricing-dokumentation og fandt, at den var utilstrækkelig til at understøtte, at de anvendte royaltysatser var fastsat på armslængdevilkår. Tvisten omhandlede derfor både, om transaktionen var i overensstemmelse med armslængdeprincippet og om dokumentationspligten levede op til kravene i skattekontrolloven.

8.2.2.2 Anbringender

8.2.2.2.1 Skattemyndighederne

Skattemyndighederne gjorde gældende, at den transfer pricing-dokumentation, som Adecco havde fremlagt, ikke opfyldte kravene efter den daværende skattekontrollovs § 3 B. Skattemyndighederne håndhævede, at Adeccos fremlagte dokumentation ikke var sammenlignelig med øvrige uafhængige transaktioner. Skattemyndighederne anfægtede de geografiske forskelle og forskelle i markedet som sammenlignelighedsanalysen byggede på.

8.2.2.2.2 Adecco

Adecco gjorde gældende, at selskabet havde opfyldt sin dokumentationspligt, idet dokumentationen var udarbejdet og opbevaret rettidigt. Adecco anførte, at dokumentationen indeholdt relevante oplysninger om royaltybetalingerne, herunder valg af CUP-metoden og sammenlignelighedsanalysen. Adecco henviste til, at der ikke var hjemmel til at tilsidesætte dokumentation, fordi skattemyndighederne var uenige i metodevalg eller analysens indhold i øvrigt.

8.2.2.3 Højesterets begrundelse

Adecco-dommen fastlægger den retsstilling, som Højesteret tidligere har behandlet i Microsoft-dommen. Højesteret slog fast, at det ikke er tilstrækkeligt, at parterne er uenige om metodevalg eller omfanget af sammenlignelighedsanalysen. Kun hvis dokumentationen er så væsentligt mangelfuld, at den ikke giver et tilstrækkeligt grundlag for armslængdevurdering, kan den sidestilles med manglende dokumentation. Dette blev eksplicit fastslået i Højesterets begrundelse:

"Højesteret har herved lagt vægt på, at det forhold, at Skattestyrelsen er uenig i eller rejser berettiget tvivl om sammenlignelighedsanalysen, ikke i sig selv indebærer, at dokumentationen i væsentligt omfang er mangelfuld."¹⁴⁰

Højesterets udtalelse tydeliggør, at skattemyndighedernes uenighed af den skattepligtiges anvendte metode eller tvivl om sammenligneligheden ikke medfører tilsidesættelse af dokumentationen. Det kræver, at skattemyndighederne godtgør, at de håndhævede mangler forhindrer skattemyndighedernes mulighed for en konkret og præcis armslængdevurdering. Denne forståelse blev underbygget i Højesterets begrundelse:

¹⁴⁰ SKM2020.303.HR, Højesterets begrundelse og resultat.

*"Skatteministeriet ikke nærmere har påvist betydningen af eventuelt manglende eller utilstrækkelige funktionsanalyser for den konkrete bedømmelse af, om armslængdeprincippet er overholdt."*¹⁴¹

Højesteret stiller krav om en konkret og saglig argumentation, der underbygger hvorfor dokumentationen ikke er tilstrækkelig for armslængdevurderingen. Det er derfor op til skattemyndighederne at løfte bevisbyrden for, hvordan uklarheder i dokumentationen umuliggør muligheden for at vurdere om prisfastsættelsen af transaktionen er på armslængdevilkår.

Højesteret har i Microsoft- og Adecco-dommen fastsat klare retningslinjer for, hvornår transfer pricing-dokumentationen kan anses for så mangelfuld, at skattemyndighederne er berettiget til at foretage en skønsmæssig ansættelse. Det er fast retspraksis, at skønsmæssig ansættelse forudsætter, at dokumentationen mangler helt, eller at den er så væsentlig mangelfuld, at den ikke kan danne grundlag for en armslængdevurdering. Skattemyndighedernes uenighed om metodevalg og sammenlignelighedsanalyser medfører ikke, at der kan foretages skønsmæssig ansættelse på baggrund af mangelfuld dokumentation. Det understreges, at domstolenes prøvelse ikke alene afhænger om dokumentationen formelt opfylder kravene.

Det er imidlertid ikke i alle tilfælde, at domstolene har fundet den fremlagte transfer pricing-dokumentation tilstrækkelig. I det følgende afsnit vil Tetra Pak-dommen analyseres, der bidrager til retstilstanden.

8.2.3 Tetra Pak-dommen (SKM2021.251.HR)

Højesteret tager i Tetra Pak-dommen stilling til spørgsmålet om, hvornår dokumentationens indhold er så utilstrækkelig, at den må sidestilles med manglende dokumentation. Dommen illustrerer betydningen af, hvornår den skattepligtiges dokumentation er indholdsmæssigt fyldestgørende for at undgå en skønsmæssig ansættelse.

8.2.3.1 Faktiske omstændigheder

Tetra Pak Processing Systems A/S (TPH) er et dansk selskab i den globale Tetra Pak-koncern, der primært beskæftiger sig med at udvikle, producere og levere udstyr til fremstilling og emballering af

¹⁴¹ SKM2020.303.HR, Højesterets begrundelse og resultat.

isprodukter. TPH var ansvarlig for produktudvikling, forskning, teknisk design, projektledelse og koordinering og derfor påtog sig de væsentligste risici.

Skattemyndighederne vurderede, at den indsendte transfer pricing-dokumentation var utilstrækkelig og foretog dermed en skønsmæssig ansættelse af selskabets indkomst. Sagen rejste derfor spørgsmålet, om den fremlagte dokumentation indeholdt tilstrækkelig analyse og oplysninger til at vurdere, om armslængdeprincippet var overholdt.

8.2.3.2 Anbringender

8.2.3.2.1 Skattemyndighederne

Skattemyndighederne anførte, at den indsendte dokumentation ikke indeholdt en tilstrækkelig sammenlignelighedsanalyse, samt at moderselskabet ikke havde godtgjort, at TPH's indtjeningsavancer var i overensstemmelse med uafhængige transaktioner. De fremhævede, at TPH's underskud ikke stemte overens med den indtjening, som var allokeret til koncernens udenlandske salgsselskaber. Skattemyndighederne mente derfor, at armslængdeprincippet ikke var overholdt.

8.2.3.2.2 TPH

TPH mente ikke, at dokumentationen var så mangelfuld, at den kunne sidestilles med manglende dokumentation. Selskabet gjorde gældende, at dokumentationen indeholdt tilstrækkelige analyser og prisfastsættelser, der kunne bidrage til korrekt armslængdevurdering.

8.2.3.3 Højesterets begrundelse

Tetra Pak-dommen adskiller sig fra Microsoft- og Adecco-dommen ved, at Højesteret i denne sag fandt grundlag for at dokumentationen var så væsentligt mangelfuld, at skattemyndighederne var berettiget til at foretage en skønsmæssig ansættelse.

Højesteret fremhævede, at TPH's dokumentation ikke indeholdt en sammenlignelighedsanalyse, og at indtjeningsavancen til de koncernforbundne salgsselskaber hvilede på selskabets egne skøn. Omfanget og kvaliteten af de oplysninger, som dokumentationen byggede på, blev anset for utilstrækkelige til at danne grundlag for en vurdering af, om armslængdeprincippet var overholdt. Højesteret udtalte:

"Der er således efter Højesterets opfattelse tale om en TP-dokumentation, som ikke lever op til kravet om, at TPH skal oplyse, hvorledes priser mellem TPH og salgsselskaberne rent faktisk er fastsat, og som heller ikke indeholder en

*sammenlignelighedsanalyse, således som det kræves efter den dagældende § 3 B, stk. 5, i skattekontrolloven og § 6 i TP-bekendtgørelsen."*¹⁴²

Højesteret tillægger sammenlignelighedsanalyse stor betydning i vurderingen af, om transfer pricing-dokumentationen er så væsentligt mangelfuld, at den kan sidestilles med manglende dokumentation. Højesteret lagde desuden vægt på, at beregningerne i dokumentationen beroede på ledelsens egne vurderinger:

*"Højesteret finder, at den TP-dokumentation (...) ikke indeholder en sammenlignelighedsanalyse, og angivelsen af, hvad der er en rimelig avance for salgsselskaberne, hviler dermed alene på TPH's egen skønsmæssige vurdering. Der er således i TP-dokumentationen ingen sammenlignelighedsanalyse af, hvilken avance et salgsselskab kan opnå ved lignende transaktioner mellem uafhængige parter."*¹⁴³

På den baggrund konkluderede Højesteret, at dokumentationen ikke opfyldte kravene til fyldestgørelse og derfor var så væsentligt mangelfuld, at den måtte sidestilles med manglende dokumentation. Af Højesterets begrundelse og resultat fremgår:

*"På denne baggrund finder Højesteret (...) at den TP-dokumentation, som Skattestyrelsen modtog fra TPH, var mangelfuld i så væsentligt omfang, at den ikke gav Skattestyrelsen et tilstrækkeligt grundlag for at vurdere, om armslængdeprincippet var overholdt. Den mangelfulde dokumentation må således sidestilles med manglende dokumentation."*¹⁴⁴

Højesteret henviser således ikke blot til dokumentationens indhold, men til dens substans i forhold til skattemyndighedernes armslængdevurdering. Dokumentationen skal indeholde en begrundelse for, hvordan priser og vilkår for de kontrollerede transaktioner rent faktisk er fastsat. Derudover skal dokumentationen være af en sådan karakter, at den kan danne grundlag for skattemyndighedernes armslængdevurdering i transaktionen. Af Højesterets begrundelse fremgår:

¹⁴² SKM2021.251.HR, Højesterets begrundelse og resultat.

¹⁴³ SKM2021.251.HR, Højesterets begrundelse og resultat.

¹⁴⁴ SKM2021.251.HR, Højesterets begrundelse og resultat.

*"Efter denne bestemmelse skal de selvangivelsespligtige virksomheder udfærdige og opbevare dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for de kontrollerede transaktioner. Den skriftlige dokumentation skal (...) være af en sådan art, at den kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med armslængdeprincippet."*¹⁴⁵

Det kan desuden udledes af dommen, at en sammenlignelighedsanalyse er et uomgængeligt krav, uanset hvilken prisfastsættelsesmetode der anvendes. Dette støttes både af lovforarbejderne og TPG's retningslinjer, men er nu også slået fast i Højesteret:

*"Dette forudsætter, at der eksisterer et sammenligningsgrundlag i en tilgængelig form. Sammenlignelighedsanalysen skal, som også anført i lovforarbejderne, gennemføres uanset, hvilken metode der benyttes til prisfastsættelse. Det fremgår endvidere af OECD's retningslinjer, at der er behov for tilstrækkelig kontrollerbar information om de kontrollerede transaktioner."*¹⁴⁶

Højesteret præciserer i Tetra Pak-dommen, at dokumentationens anvendelighed er en afgørende forudsætning for, om transfer pricing-dokumentationen er tilstrækkelig. Det er ikke tilstrækkeligt, at dokumentationen indeholder interne vurderinger for prisfastsættelsen. Det kræves, at den er konkret og indeholder oplysninger om metodevalg til prisfastsættelsen, funktions- og risikoanalyse samt en sammenlignelighedsanalyse.

Undladelsen af en sammenlignelighedsanalyse og en underbygget redegørelse for den anvendte prisfastsættelse udgjorde i Tetra Pak-dommen væsentlige mangler, som førte til, at dokumentationen blev anset for så væsentligt mangelfuld. Dokumentationen skal, uanset den valgte metode, være egnet til at understøtte en konkret vurdering af, om armslængdeprincippet er overholdt. Kravet til dokumentationens anvendelighed og konkrete indhold må anses som den afgørende skillelinje mellem mangelfuld og fyldestgørende dokumentation i transfer pricing-sager.

¹⁴⁵ SKM2021.251.HR, Højesterets begrundelse og resultat.

¹⁴⁶ SKM2021.251.HR, Højesterets begrundelse og resultat.

Tetra Pak-dommen bidrager således væsentligt til retsstillingen ved at understrege, at både sammenlignelighedsanalyse og underbygget metodevalg til prisfastsættelsen udgør obligatoriske elementer til dokumentationens indhold.

8.2.4 Mærsk-dommen (SKM2024.255.HR)

I Mærsk-dommen tager Højesteret på ny stilling til, om den fremlagte transfer pricing-dokumentation var så utilstrækkelig, at skattemyndighederne var berettiget til at foretage en skønsmæssig ansættelse. Mærsk-sagen indeholdt flere transaktioner og rejste flere spørgsmål, herunder den skattepligtiges mulighed for at tilsidesætte et skøn. Dette spørgsmål analyseres i afsnit 9.1.2.

8.2.4.1 Faktiske omstændigheder

Sagen angik Mærsk Olie og Gas A/S' (MOGAS), der havde gennemført kontrollerede transaktioner med koncernforbundne selskaber i Algeriet og Qatar. Transaktionerne omfattede forundersøgelser i forbindelse med olieeftersøgning, licensaftaler mellem datterselskaber hvor MOGAS stillede performancegarantier til rådighed, samt interne afregninger for tekniske og administrative ydelser (timewriting). Skattemyndighederne håndhævede, at MOGAS' dokumentation måtte anses for så mangelfuld, at den måtte medføre skønsmæssig ansættelse.

8.2.4.2 Anbringender

8.2.4.2.1 Skattemyndighederne

Skattemyndighederne gjorde gældende, at MOGAS' transfer pricing-dokumentation for indkomstårene 2006–2008 var så væsentligt mangelfuld, at den måtte sidestilles med manglende dokumentation. Dokumentationen omfattede ikke oplysninger eller analyser vedrørende alle tre transaktioner. Skattemyndighederne anførte, at fraværet af dokumentation for disse transaktioner forhindrede skattemyndighederne i at foretage en armslængdevurdering.

8.2.4.2.2 MOGAS

MOGAS anfægtede, at den fremlagte dokumentation var væsentligt mangelfuld. Selskabet anførte, at der var udarbejdet tilstrækkeligt omfattende dokumentation, som beskrev koncernstruktur, funktioner og de anvendte prisfastsættelsesmetoder. Dokumentationen gav ifølge selskabet skattemyndighederne et tilstrækkeligt grundlag for at vurdere, om armslængdevilkår var overholdt.

8.2.4.3 Højesterets begrundelse

I Mærsk-sagen tog Højesteret stilling til om utilstrækkelig dokumentation kunne medføre en skønsmæssig ansættelse. MOGAS havde ikke indsendt transfer pricing-dokumentation vedrørende

transaktionerne, der omhandlede forundersøgelser og performancegarantier. Spørgsmålet ændrede derfor karakter og domstolene skulle i stedet tage stilling til, om MOGAS havde foretaget kontrollerede transaktioner. Højesteret vurderede i modsætning til Landsretten, at MOGAS' forundersøgelse samt performancegaranti udgjorde transaktioner, hvorfor skattemyndighederne kunne foretage en skønsmæssig ansættelse af MOGAS' indkomst. Af Højesterets begrundelse fremgår:

“Efter det anførte var der grundlag for skønsmæssig ansættelse af MOGAS' skattepligtige indkomst i indkomstårene 2006-2008 vedrørende forundersøgelser, performancegarantier og timewriting.”¹⁴⁷

Højesteret slog dog fast i sin stillingtagen til dokumentationspligtens opfyldelse vedrørende transaktionen om timewriting, at MOGAS' transfer pricing-dokumentation ikke var så væsentligt mangelfuld, at den kunne sidestilles med manglende dokumentation. Højesteret udtalte:

“Højesteret tiltræder af de grunde, som er anført af landsretten, at MOGAS' indkomst vedrørende den tekniske og administrative bistand (timewriting) ikke som følge af manglende transfer pricing-dokumentation kunne ansættes skønsmæssigt (...)”¹⁴⁸

Højesteret tiltrådte Landsrettens vurdering af, at dokumentationen vedrørende timewriting kun kan sidestilles med manglende dokumentation, hvis den er så væsentligt mangelfuld, at den ikke giver skattemyndighederne tilstrækkeligt grundlag for at vurdere, om armslængdeprincippet er overholdt. Af Landsrettens begrundelse fremgår:

“(...) det forhold, at skattemyndighederne er uenige i eller rejser berettiget tvivl om sammenlignelighedsanalysen i relation til MOGAS' levering af teknisk og administrativ bistand ikke i sig selv indebærer, at dokumentationen i væsentligt omfang er mangelfuld (...)”¹⁴⁹

¹⁴⁷ SKM2024.255.HR, Højesterets begrundelse og resultat.

¹⁴⁸ SKM2024.255.HR, Højesterets begrundelse og resultat.

¹⁴⁹ SKM2024.255.HR, Landsrettens begrundelse og resultat.

Højesteret slog fast, at skattemyndighederne fortsat fik medhold i at timewriting-transaktionen kunne skønsmæssig ansættes. Den skønsmæssige ansættelse beroede dog ikke på mangelfuld dokumentation, men derimod at transaktionen ikke var i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Højesteret kom derfor frem til, at MOGAS leverede timewriting til kostpris, og disse vilkår var ikke i overensstemmelse med armslængdeprincippet, hvorfor den skønsmæssige ansættelse blev opretholdt.

Det kan derfor lægges til grund, at transfer pricing-dokumentationen vedrørende timewriting-transaktionen var tilstrækkelig til at opfylde skattemyndighedernes vurdering af armslængdeprincippet. Dermed slog Højesteret igen fast, at uenighed om sammenlignelighedsanalysen ikke kan anses som en dokumentationsmangel, der kan medføre skønsmæssig ansættelse.

8.2.5 Accenture-dommen (SKM2025.76.HR)

Højesterets praksis i Microsoft-, Adecco-, Tetra Pak- og Mærsk-dommen har samlet bidraget til at fastlægge de retlige rammer for, hvornår transfer pricing-dokumentation kan anses for så væsentligt mangelfuld, at skattemyndighederne er berettiget til at foretage en skønsmæssig ansættelse. Accenture-dommen fra 2025 viderefører det retlige udgangspunkt og bidrager til forståelsen af, hvad skattemyndighederne skal godtgøre for, at den skattepligtiges dokumentation er utilstrækkelig og derfor må skønsmæssigt ansættes.

8.2.5.1 Faktiske omstændigheder

Sagen omhandlede, hvorvidt Accentures transfer pricing-dokumentation for indkomstårene 2005–2011 var så mangelfuld, at skattemyndigheder var berettiget til at foretage skønsmæssig ansættelse. Accenture havde to kontrollerede transaktioner, herunder en IAA-aftale, og royaltybetalinger til et schweizisk koncernselskab for adgang til immaterielle rettigheder. I sagen foretog skattemyndighederne skønsmæssige forhøjelser med henvisning til utilstrækkelig dokumentation. Østre Landsret fandt, at dokumentationen led af væsentlige mangler, herunder fejl i sammenlignelighedsanalysen og metodevalg, hvilket berettigede skønsmæssig ansættelse. Højesteret fandt dog ikke grundlag for at dokumentationen var væsentlig mangelfuld.

8.2.5.2 Anbringender

8.2.5.2.1 Skattemyndighederne

Skattemyndighederne gjorde gældende, at Accentures transfer pricing-dokumentation var så væsentligt mangelfuld, at den kunne sidestilles med manglende dokumentation. Vedrørende IAA-aftalerne anførte skattemyndighederne, at selskabet fejlagtigt anvendte en bruttoavancemethode fremfor en nettoavancemethode. Skattemyndighederne anførte ved transaktionen om royaltybetalingerne, at dokumentationen ikke i tilstrækkelig grad understøttede metodevalget eller tog højde for DEMPE-funktionerne og værdiansættelsen af immaterielle aktiver.

8.2.5.2.2 Accenture

Accenture gjorde gældende, at dokumentationen opfyldte kravene i TPG's retningslinjer og indeholdt en funktionsanalyse, sammenlignelighedsanalyse og et begrundet metodevalg for prisfastsættelsen. Selskabet anførte, at faglig uenighed om metodevalg ikke kan medføre mangelfuld dokumentation.

8.2.5.3 Højesterets begrundelse

Domstolene tager i Accenture-sagen stilling til spørgsmålet, om Accentures transfer pricing-dokumentation vedrørende de to transaktioner har været så mangelfuld, at den må sidestilles med manglende dokumentation.

I Landsretten fandt domstolene, at Accentures dokumentation måtte anses som væsentlig mangelfuld, hvorfor skattemyndighederne kunne foretage skønsmæssig ansættelse af selskabets indkomst. Af Landsrettens begrundelse fremgår:

“Landsretten finder følgelig, at Accenture A/S’ TP-dokumentation ikke lever op til kravet om, at Accenture A/S skal oplyse, hvorledes priser vedrørende medarbejderlån efter IAA-aftalen mellem Accenture A/S og øvrige driftsselskaber rent faktisk er fastsat, ligesom dokumentationen heller ikke indeholder en sammenlignelighedsanalyse, som kan danne grundlag for en vurdering af, om principperne for prisfastsættelse af de kontrollerede transaktioner er i overensstemmelse med armslængdeprincippet”¹⁵⁰

Landsretten lagde vægt på, at Accentures indsendte dokumentation ikke gjorde muligt for skattemyndighederne at foretage en korrekt armslængdevurdering af transaktionerne. Retten anførte,

¹⁵⁰ SKM2023.628.ØLR, Landsrettens begrundelse og resultat.

at sammenlignelighedsanalysen ikke var anvendt korrekt til prisfastsættelsen af de kontrollerede transaktioner.

I modsætning til Landsrettens vurdering fandt Højesteret, at skattemyndighederne ikke havde løftet bevisbyrden for, at Accentures transfer pricing-dokumentation var mangelfuld i væsentligt omfang. Højesteret henviste i den forbindelse til den retsstilling, der er fastlagt i Microsoft-dommen og videreført i Adecco-dommen. Det fastslås heri, at det udelukkende er mangelfuld dokumentation, der ikke giver skattemyndighederne grundlag til at foretage en armslængdevurdering, der kan sidestilles med manglende dokumentation. Uenighed i sammenlignelighedsanalysen medfører ikke, at dokumentationen er tilstrækkelig mangelfuld. Højesteret fastslog således i transaktionen vedrørende IAA-aftalerne:

“at det forhold, at skattemyndighederne er uenig i eller rejser berettiget tvivl om sammenlignelighedsanalysen, ikke i sig selv indebærer, at dokumentationen i væsentligt omfang er mangelfuld.”¹⁵¹

Dokumentationen vedrørende transaktionen om royaltybetalinger var ligeledes udarbejdet i overensstemmelse med TPG's retningslinjer. Den indeholdt en begrundet metodeanvendelse, en funktions- og risikoanalyse samt en sammenlignelighedsanalyse baseret på anvendelige data. Af højesterets begrundelse fremgår:

“Højesteret finder, at Skatteministeriet ikke har godtgjort, at Accentures globale transfer pricing-dokumentation (...) var mangelfuld i så væsentligt omfang, at det kunne sidestilles med manglende dokumentation. Det bemærkes herved, at transfer pricing-dokumentationen er baseret på OECD's retningslinjer for transfer pricing, og at den bl.a. indeholder et begrundet valg af metode (Residual Profit Split), en funktions- og risikoanalyse og en sammenlignelighedsanalyse foretaget på et oplyst datagrundlag”¹⁵²

¹⁵¹ SKM.2025.76.HR, Højesterets begrundelse og resultat.

¹⁵² SKM.2025.76.HR, Højesterets begrundelse og resultat.

Højesteret slår dermed fast, at faglig uenighed om metodevalg til prisfastsættelsen, benchmarkanalyse eller sammenlignelighedsanalyse ikke er tilstrækkeligt til at tilsidesætte den skattepligtiges indsendte dokumentation. Højesteret tager ikke stilling til dokumentationens indhold, men udelukkende hvorvidt skattemyndighederne har løftet bevisbyrden for, at dokumentationen er utilstrækkelig til at foretage en armslængdevurdering. Spørgsmålet om bevisbyrdens placering og dens betydning for retstilstanden behandles nærmere i afhandlingens kapitel 9.2.

Accenture-dommen viderefører retstilstanden fra tidligere retspraksis og fastslår, at skattemyndighederne kan kun foretage skøn, når de kan løfte bevisbyrden for, at dokumentationen er væsentligt mangelfuld og ikke kan anvendes i en armslængdevurdering.

8. 3 Delkonklusion

Formålet med dette kapitel har været at klarlægge, hvornår transfer pricing-dokumentationen kan anses som så væsentligt mangelfuld, at skattemyndighederne kan foretage en skønsmæssig ansættelse efter skattekontrollovens § 46, stk. 1. Det kan konstateres, at dokumentationen skal give skattemyndighederne et grundlag for at vurdere, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med armslængdeprincippet, jf. SKL § 39, stk. 1.

Som konstateret i afsnit 8.1 har udviklingen af skattekontrolloven ikke haft væsentlige ændringer i forhold til nugældende ret. Forarbejdernes hensigt var, at dokumentationens indhold skulle give skattemyndighederne en tilstrækkelig mulighed for at foretage en armslængdevurdering af den kontrollerede transaktion.¹⁵³ Med indførelsen af bekendtgørelse nr. 42 af 2006 lavede lovgiver retningslinjer til dokumentationens indhold. Retningslinjerne blev systematiseret og præciseret i bekendtgørelse nr. 1297 af 2018 og viderebragt i den nugældende bekendtgørelse nr. 468 af 2022.

I retspraksis fastlægger Højesteret nogle klare retningslinjer, for hvornår dokumentationen kan anses som fyldestgørende. Det fremgår af Microsoft- og Adecco-dommen, at skattemyndighederne kun kan foretage en skønsmæssig ansættelse, hvis dokumentationen er så væsentligt mangelfuld, at den ikke kan anvendes som grundlag for en armslængdevurdering. Domstolene slog fast, at mindre fejl, uenighed om metodevalg eller begrænset sammenlignelighed ikke i sig selv er tilstrækkeligt til at tilsidesætte dokumentationen.

¹⁵³ Lovforslag nr. L 28 af 17. oktober 2020/21, afsnit 2.3.2.

Modsat illustrerer Tetra Pak-dommen, at dokumentationen kan anses for væsentligt mangelfuld, hvis der mangler væsentlige analyser, beskrivelse af relevante transaktioner eller indholdet ikke muliggør, at skattemyndighederne kan foretage en konkret armslængdevurdering. Højesteret fastlagde i Tetra Pak-dommen, at en manglende sammenlignelighedsanalyse må anses som en væsentlig mangel. Det kan derfor konstateres, at Højesteret i Tetra Pak-dommen ikke viste tilbageholdenhed, og gav skattemyndighederne fuldt medhold i, at dokumentationen godt kan være utilstrækkelig, hvis der foreligger væsentlige mangler.

I Mærsk- og Accenture-dommene bekræfter Højesteret retstilstanden fra Microsoft- og Adecco-dommen om, at uenighed om sammenlignelighedsanalysen ikke i sig selv er tilstrækkeligt til at anse dokumentationen for væsentligt mangelfuld. Hvis dokumentationen samlet giver skattemyndighederne mulighed for at vurdere armslængdeprincippet, må dokumentationen anses for fyldestgørende, og skattemyndighederne kan ikke foretage skønsmæssig ansættelse som følge af mangelfuld dokumentation.

I Accenture-dommen fandt Landsretten dog, at den indsendte dokumentation, måtte anses for væsentlig mangelfuld. Accentures sammenlignelighedsanalyse dannede ikke grundlag for en korrekt vurdering af prisfastsættelsen af de kontrollerede transaktioner. Højesteret modsatte sig denne afgørelse og ændrede i stedet spørgsmålet til, om skattemyndighederne havde løftet sin bevisbyrde for at dokumentationen måtte anses som væsentlig mangelfuld.

Sammenfattende kan det udledes af Højesteret, at skattemyndighederne kun kan foretage skønsmæssig ansættelse på baggrund af mangelfuld dokumentation, når der foreligger væsentlige og afgørende mangler, der forhindrer en armslængdevurdering efter ligningslovens § 2.

Kapitel 9 Skattepligtiges mulighed for tilsidesættelse af skøn

Som analyseret i de foregående kapitler, kan skattemyndighederne foretage en skønsmæssig ansættelse af den skattepligtiges indkomst, såfremt dokumentationspligten efter SKL § 39 ikke er opfyldt, jf. SKL § 46, stk. 1. Foretager skattemyndighederne en skønsmæssig ansættelse, opstår spørgsmålet om, hvilke reaktionsmuligheder den skattepligtige har for at anfægte skønnet. En skønsmæssig ansættelse kan alene tilsidesættes, hvis den skattepligtige kan godtgøre, at skønnet enten hviler på et forkert grundlag eller fører til et åbenbart urimeligt resultat.

I det følgende analyseres retsgrundlaget og retspraksis med henblik på at fastlægge hvornår og under hvilke betingelser en skønsmæssig ansættelse kan tilsidesættes efter gældende ret, samt hvilken betydning bevisbyrdens placering har for retstilstanden.

9.1 Grundlaget for tilsidesættelse af skønsmæssig ansættelse

Dette afsnit tager stilling til sontringen anført i afsnit 7.2 om, den skattepligtige kan tilsidesætte skattemyndighedernes skønsmæssige ansættelse. Det følger af retspraksis, at en skønsmæssig ansættelse alene kan tilsidesættes, hvis den skattepligtige godtgør, at skønnet hviler på et forkert grundlag eller fører til et åbenbart urimeligt resultat. Domstolene foretager ikke en selvstændig armslængdevurdering, men vurderer alene, om bevisbyrden for tilsidesættelse er løftet.

I det følgende afsnit vil det analyseres, om den skattepligtige kan tilsidesætte skattemyndighedernes skønsmæssige ansættelse. Udover spørgsmålet om tilstrækkelig dokumentation, som analyseret i afsnit 8.2.3, rejste Tetra Pak-dommen også spørgsmålet om den skattepligtiges mulighed for at tilsidesætte skønnet.

9.1.1 Tetra Pak-dommen (SKM2021.251.HR)

Som nævnt i afsnit 8.2.3 udsprang sagen af en skønsmæssig forhøjelse foretaget af skattemyndighederne. Landsskatteretten fandt, at skønnet var foretaget i overensstemmelse med dagældende regler, og at selskabet ikke havde fremlagt et tilstrækkeligt grundlag for, at analysen burde tilsidesættes. Det blev blandt andet fremhævet, at:

“SKATs benchmark-analyse er udarbejdet i en skønssituation efter dagældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 8 (nu stk. 9), og at selskabet ikke har løftet bevisbyrden for, at SKATs benchmark-analyse skal afvises eller i tilstrækkelig grad godtgjort, at der skal ændres ved SKATs benchmark-analyse.”¹⁵⁴

TPH havde i sagen indsendt en alternativ benchmark-analyse, der lagde til grund, at prisfastsættelsen var i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Nævnet tillagde imidlertid ikke den indsendte benchmark-analyse værdi i vurderingen om skattemyndighedernes skøn skulle tilsidesættes. Af Landsskatterettens afgørelse fremgår:

“Landsskatteretten finder ikke, at denne benchmark-analyse kan føre til afvisning eller justering af SKATs skøn, da de udsøgte selskaber udfører funktioner, såsom fremstilling og installation, der adskiller sig væsentligt fra funktionerne udført i salgsselskaberne.”¹⁵⁵

Landsskatteretten afviste TPH's anmodning om at tilsidesætte skattemyndighedernes skøn med begrundelsen, at den indsendte alternative dokumentation skal være sammenlignelig i henhold til transaktionerne mellem salgsselskaberne. Ligeledes skal dokumentationen indeholde mere sagligt materiale, der modbeviser skattemyndighedernes skøn. Den skattepligtiges uenighed med skattemyndighedernes analyse er, efter Landsskatteretten, ikke tilstrækkeligt til at tilsidesætte skattemyndighedernes skøn. Det er op til den skattepligtige at bevise, at skattemyndighedernes sammenlignelighedsgrundlag er så væsentligt mangelfuldt, at skønnet fører til et forkert resultat eller er åbenbart urimeligt.

TPH gjorde endvidere gældende, at skattemyndighedernes forhøjelser ville føre til, at selskabets salgsenheder ville opnå negative avancer. Også dette blev afvist af Landsskatteretten, som fremhævede:

“Endelig finder Landsskatteretten, at det ikke er påvist, at SKATs skøn ikke er i overensstemmelse med armslængdeprincippet på baggrund af selskabets beregninger

¹⁵⁴ SKM2021.251.HR, Landsskatterettens afgørelse.

¹⁵⁵ SKM2021.251.HR, Landsskatterettens afgørelse.

om, at salgsselskaberne vil opnå negative avancer som følge af SKATs forhøjelser. (...) Det kan derfor ikke konstateres med sikkerhed om salgsselskaberne opnår en negativ avance på salget vedrørende de kontrollerede transaktioner.”¹⁵⁶

De alternative indsendte beregninger adskilte ikke interne og eksterne transaktioner, og kunne derfor ikke danne grundlag for, at skønnet førte til et åbenbart urimeligt resultat. Landsskatterettens afgørelse blev indbragt for Vestre Landsret, som stadfæstede resultatet. Landsretten udtalte:

“Skattemyndighederne har ved udsøgningen af sammenlignelige selskaber udfundet selskaber, der med hensyn til funktioner, aktiver og risici må antages at være sammenlignelige med TPH. Den omstændighed, at nogle af selskaberne er fra lande med lavere lønniveau end Danmark, kan ikke føre til, at databaseanalysen ikke kan danne grundlag for skønnet.”¹⁵⁷

Landsretten tilkendegav dermed, at den skattepligtige ikke løftede bevisbyrden ved at fremhæve økonomiske forskelle mellem markeder, medmindre det også sandsynliggøres, at disse forskelle begrænser analysens gyldighed. Landsrettens samlede vurdering var, at:

“TPH har ikke påvist omstændigheder, der kan begrunde en tilsidesættelse af skønnet svarende til den samlede forhøjelse for 2005-2009, som den er nedsat ved Landsskatterettens afgørelse.”¹⁵⁸

Højesteret stadfæstede Landsrettens afgørelse og konkluderede:

“(.) tiltræder Højesteret, at TPH ikke har godtgjort, at skattemyndighedernes skøn hviler på et forkert eller mangelfuldt grundlag, eller at skønnet har ført til et åbenbart urimeligt resultat.”¹⁵⁹

TPH havde ikke indsendt en tilstrækkelig alternativ benchmark-analyse, påvist konkrete fejl i skattemyndighedernes eksisterende vurderingsgrundlag eller dokumenteret at skønnet førte til forkert

¹⁵⁶ SKM2021.251.HR, Landsskatterettens afgørelse.

¹⁵⁷ SKM2021.251.HR, Landsrettens begrundelse og resultat.

¹⁵⁸ SKM2021.251.HR, Landsrettens begrundelse og resultat.

¹⁵⁹ SKM2021.251.HR, Højesterets begrundelse og resultat.

eller åbenbart urimeligt resultat. Højesteret foretog derfor ikke en selvstændig vurdering af armslængdeprisen, men vurderede alene, om TPH havde løftet bevisbyrden for at tilsidesætte skattemyndighedernes skøn. Domstolen efterprøvede således ikke, om skønnet var det mest korrekte, men alene om det var behæftet med fejl eller urimelighed i en sådan grad, at det ikke kunne lægges til grund. Uden et klart og sagligt modbevis vil skønnet blive opretholdt.

Den retsstilling, der blev fastlagt i Tetra Pak-dommen, er ført videre i Højesterets afgørelse i Mærsk-dommen, hvor spørgsmålet ligeledes var, om den skattepligtige havde løftet bevisbyrden for, at skattemyndighedernes skønsmæssige ansættelse kunne tilsidesættes.

9.1.2 Mærsk-dommen (SKM2024.255.HR)

I sagen gjorde MOGAS gældende, at skattemyndighedernes skønsmæssige ansættelse af de tre kontrollerede transaktioner var på forkert grundlag eller urimeligt, og at der derfor ikke var grundlag for den skønsmæssige ansættelse. Som anført i afsnit 8.2.4 skelnes der mellem tre kontrollerede transaktioner i afgørelsen, herunder en forundersøgelse til olieindvendinger, licensaftalerne mellem datterselskaberne til olieindvinding, hvor MOGAS stillede performancegarantier til rådighed og MOGAS' levering af timewriting til datterselskaberne.

Landsretten fandt, at to af de kontrollerede transaktioner, herunder forundersøgelsen og licensaftalerne, slet ikke forelå. I transaktionen vedrørende MOGAS' forundersøgelse foretog Landsretten en vurdering af de historiske forundersøgelser, som MOGAS havde foretaget i 1990 og 1992. Domstolen fandt, at disse transaktioner ikke havde nogen reel forbindelse til datterselskabernes aktiviteter i de efterfølgende indkomstår. Af Landsrettens begrundelse fremgår:

“Det må anses for ubestridt, at de foretagne forundersøgelser i fase 1 og 2 vedrørende Algeriet og Qatar blev afsluttet af MOGAS i 1990 henholdsvis 1992, og at MOGAS ikke har afholdt udgifter til de efterfølgende faser (fase 3 og frem). Forundersøgelserne udgør således ikke transaktioner, (...) Efter bevisførelsen finder landsretten, at der mellem uafhængige parter ikke ville være blevet betalt et årligt vederlag for forundersøgelserne (...)”¹⁶⁰

¹⁶⁰ SKM2024.255.HR, Landsrettens begrundelse og resultat.

På det grundlag fandt Landsretten, at der ikke var foretaget en kontrolleret transaktion, hvorfor skattemyndighedernes skøn hvilede på et forkert grundlag, og derfor førte til et åbenbart urimeligt resultat.

Landsretten tog også stilling til transaktionen vedrørende licensaftalerne mellem datterselskaberne til olieindvinding, hvor MOGAS stillede performancegarantier til rådighed for datterselskaberne. Domstolen behandlede transaktionen todelt, idet der selvstændigt blev taget stilling til licensaftalerne og dernæst de performancegarantier MOGAS havde stillet til rådighed i forbindelse med olieindvinding.

I henhold til licensaftalerne fandt Landsretten, at det ikke var MOGAS, men i stedet datterselskaberne i Algeriet og Qatar der både var de formelle og reelle ejere af olieindvindingslicenserne. Landsretten udtalte:

“Efter bevisførelsen lægger landsretten til grund, at datterselskaberne er de reelle ejere af licenserne, og at MOGAS ikke er licenstagere. Det kan herefter ikke lægges til grund, at der i de relevante indkomstår forelå en transaktion omfattet af ligningslovens § 2”¹⁶¹

På den baggrund vurderede Landsretten, at licenserne ikke udgjorde en kontrolleret transaktion efter ligningslovens § 2.

I henhold til performancegarantierne tog Landsretten stilling til om disse var behandlet på armslængdevilkår. Af Landsrettens begrundelse fremgår:

“Idet landsretten bemærker, at det må anses for ubestridt, at performancegarantierne - i fald disse betragtes som transaktioner omfattet af ligningslovens § 2 - ikke er stillet til rådighed på armslængdevilkår (...)”¹⁶²

Landsretten tog i begrundelsen ikke endeligt stilling til, hvorvidt MOGAS' udøvede performancegarantier var transaktioner, men fastslog derimod at performancegarantierne ikke var stillet til rådighed i overensstemmelse med armslængsprincippet. Landsretten fandt, derfor at

¹⁶¹ SKM2024.255.HR, Landsrettens begrundelse og resultat.

¹⁶² SKM2024.255.HR, Landsrettens begrundelse og resultat.

skattemyndighedernes skøn i henhold til licensaftalerne, samt performancegarantierne hvilede på et forkert grundlag.

I transaktionen vedrørende timewriting anerkendte Landsretten, at der var tale om kontrollerede transaktioner og vurderede, at dokumentationen ikke var væsentlig mangelfuld:

“Skatteministeriet har heller ikke nærmere påvist betydningen af eventuelt manglende eller utilstrækkelige funktionsanalyser for den konkrete bedømmelse af, om armslængdeprincippet er overholdt. MOGAS’ transfer pricing-dokumentation vedrørende den tekniske og administrative bistand (timewriting) giver herefter ikke grundlag for at ansætte MOGAS’ indkomst skønsmæssigt i medfør af den dagældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 8”¹⁶³

Landsretten slog fast, at MOGAS’ fremlagte dokumentation var fyldestgørende og i sig selv ikke kunne føre til en skønsmæssig ansættelse. I stedet fandt Landsretten at transaktionen ikke var foretaget armslængdevilkår, hvorfor skønnet hvilede på et forkert grundlag og førte til et åbenbart urimeligt resultat. Af Landsrettens begrundelse fremgår:

“På denne baggrund finder landsretten, at Skatteministeriet har godtgjort, at MOGAS’ levering af den tekniske og administrative bistand (timewriting) til datterselskaberne til kostpris ligger uden for rammerne af, hvad der kunne være opnået, hvis aftalen var indgået mellem uafhængige parter, jf. ligningslovens § 2, stk. 1”¹⁶⁴

Landsretten kom derfor frem til resultatet, at transaktionerne vedrørende henholdsvis forundersøgelse, licensaftalerne med MOGAS’ performancegarantier og timewriting hvilede på et forkert grundlag og derfor førte til et åbenbart urimeligt resultat. Retten hjemviste derfor sagen til fornyet behandling. Af Landsrettens afgørelse fremgår:

¹⁶³ SKM2024.255.HR, Landsrettens begrundelse og resultat.

¹⁶⁴ SKM2024.255.HR, Landsrettens begrundelse og resultat.

“Skattemyndighedernes skøn hviler imidlertid på et forkert grundlag og er åbenbart urimeligt, hvorfor sagen hjemvises til fornyet behandling ved skattemyndighederne i overensstemmelse med MOGAS’ subsidiære påstand.”¹⁶⁵

Højesteret tilsidesatte Landsrettens hjemvisning af skønnet til fornyet behandling og fandt, at skattemyndighedernes samlede skøn kunne opretholdes. Højesteret fastlagde, at transaktionerne vedrørende forundersøgelser, performancegarantier og den dertil knyttede knowhow havde økonomisk værdi, som en uafhængig part ville kræve betaling for i form af overskudsandel eller royalty. De kunne derfor behandles som kontrollerede transaktioner. Af Højesterets begrundelse fremgår:

“(.) forundersøgelserne og performancegarantierne og den dertil knyttede knowhow har en økonomisk værdi for datterselskaberne (...). Efter det anførte udgør forundersøgelserne og performancegarantierne kontrollerede transaktioner omfattet af ligningslovens § 2, stk. 1, (...) Skattemyndighederne har derfor kunnet ansætte indkomsten vedrørende disse transaktioner skønsmæssigt”¹⁶⁶

Højesteret fraveg Landsrettens sontring mellem licensaftalerne og performancegarantierne og vurderede i stedet, at transaktionerne var så tæt forbundet at de måtte vurderes samlet. Højesteret tillægger derfor ikke Landsrettens afgørelse betydning om, at forundersøgelserne blev afsluttet af MOGAS i 1990 og 1992, men mente i stedet at forløbet efter 1992 udgjorde en transaktion. Højesteret slog dermed fast, at skattemyndighederne var berettiget til at foretage en skønsmæssig ansættelse af transaktionerne.

Som anført i afsnit 8.2.4 tiltrådte Højesteret, at dokumentationen i transaktionen vedrørende timewriting ikke var væsentligt mangelfuld, og dermed ikke gav adgang til skønsmæssig ansættelse. Højesteret tiltrådte ligeledes, at skattemyndighederne med rette havde foretaget skøn i henhold til prisfastsættelsen af timewriting-transaktionen, eftersom MOGAS ikke havde handlet på armslængdevilkår, da ydelserne blev leveret til kostpris. Af Højesterets begrundelse:

¹⁶⁵ SKM2024.255.HR, Landsrettens begrundelse og resultat.

¹⁶⁶ SKM2024.255.HR, Højesterets begrundelse og resultat.

“[...] at Skatteministeriet har godtgjort, at MOGAS’ levering af timewriting til datterselskaberne til kostpris ligger uden for rammerne af, hvad der kunne være opnået, hvis aftalen var indgået mellem uafhængige parter [...] tiltræder Højesteret, at skattemyndighederne med denne begrundelse med rette har ansat den skattepligtige indkomst skønsmæssigt ”¹⁶⁷

Højesteret slog dermed fast, at skattemyndighederne var berettiget til at foretage en skønsmæssig ansættelse. Retten foretog ikke en selvstændig vurdering af, om skønnets resultat var rigtigt eller forkert. I stedet lagde Højesteret vægt på, at MOGAS ikke havde fremlagt nogen konkret dokumentation, som kunne danne grundlag for at tilsidesætte skønnet. Højesteret fandt:

“Højesteret finder endvidere, at MOGAS, der ikke har fremlagt beregninger, værdiansættelser eller lignende, ikke har godtgjort, at der er grundlag for at tilsidesætte skattemyndighedernes skøn for de omhandlede indkomstår. Dette understøttes af oplysningerne i den benchmarkrapport, som Skatteministeriet har fremlagt for Højesteret. ”¹⁶⁸

Dommen slår fast, at selv hvor den skattepligtige påviser forhold, der kan udfordre skønnets rimelighed, er det ifølge Højesteret ikke tilstrækkeligt. Tilsidesættelse af et skøn kræver, at den skattepligtige kan fremlægge konkret og sagligt underbygget dokumentation, som viser at skønnets grundlag er forkert, eller at det fører til et åbenbart urimeligt resultat.

Landsrettens afgørelse viste dog, at en forkert og urimelig armslængdevurdering fra skattemyndighederne, samt en anderledes fortolkning af, hvorvidt der er tale om en transaktion, kan medføre tilsidesættelse af et allerede fastsat skøn. Højesteret underkendte Landsrettens resultat og understregede, at domstolene ikke foretager en fri efterprøvelse, men alene kontrollerer, om den skattepligtige har løftet den bevisbyrde, der kræves for at anfægte skønnet.

Højesteret stiller derfor skarpe krav til, at den skattepligtige skal løfte bevisbyrden for, at skønnet fører til et forkert eller urimeligt resultat.

¹⁶⁷ SKM2024.255.HR, Højesterets begrundelse og resultat.

¹⁶⁸ SKM2024.255.HR, Højesterets begrundelse og resultat.

9.1.3 Delkonklusion

Det kan konstateres, at en skønsmæssig ansættelse kun kan tilsidesættes, hvis den skattepligtige fremlægger konkret og sagligt underbygget dokumentation for, at skønnet hviler på et forkert grundlag, eller fører til et åbenbart urimeligt resultat. I både Tetra Pak- og Mærsk-dommen fandt Højesteret, at den skattepligtige ikke havde løftet bevisbyrden, hvorfor skattemyndighedernes skøn ikke blev tilsidesat. Det kan konstateres, at det ikke er tilstrækkeligt for den skattepligtige at anfægte tvivl om skønnets eksistensgrundlag. Den skattepligtige skal modbevise skønnet ved at indsende konkret og sagligt dokumentation, som sandsynliggør væsentlige fejl. I Mærsk-dommen gav Landsretten den skattepligtige medhold i, at skønnet skulle tilsidesættes. Domstolen vurderede at skattemyndighedernes skøn var baseret på en transaktion, som ikke var omfattet af LL § 2, og derfor ikke kunne anses som en transaktion. Landsretten slog ligeledes fast, at en væsentlig forkert armslængdevurdering kunne medføre en tilsidesættelse af skønnet. Højesteret tilsidesatte Landsrettens afgørelse og understregede, at den skattepligtige ikke havde løftet bevisbyrden og fremlagt beregninger eller værdiansættelser, der rimeliggjorde en tilsidesættelse af skønnet. Domstolene forholder sig udelukkende til, hvorvidt bevisbyrden er løftet. Samlet må det derfor konstateres, at den skattepligtiges opfyldelse af bevisbyrden er helt afgørende for at tilsidesætte et skøn.

Der vil i afhandlingens kommende afsnit tages stilling til bevisbyrdens betydning for den skattepligtiges retstilstand.

9. 2 Bevisbyrdens placering

Afhandlingens foregående analyser af retspraksis har vist, at spørgsmålet om bevisbyrdens placering har væsentlig indflydelse på retstilstanden i transfer pricing-sager vedrørende skønsmæssig ansættelse. Skattemyndighederne bærer bevisbyrden for at kunne ansætte den skattepligtiges indkomst gennem en skønsmæssig ansættelse. I tilfælde af, at dokumentationen vurderes mangelfuld, eller armslængdeprincippet ikke er overholdt, og der derfor foretages en skønsmæssig ansættelse, overgår bevisbyrden til den skattepligtige.

I det følgende afsnit fastlægges, hvorfor bevisbyrdens placering har afgørende betydning for retstilstanden.

9.2.1 Bevisbyrden ved skattemyndighedernes skøn

Skattemyndighederne bærer bevisbyrden, når der foretages vurdering af, om skattemyndighederne har adgang til at foretage en skønsmæssig ansættelse som følge af for sent indsendt eller mangelfuld dokumentation. Bevisbyrdens placering fremgår klart i retspraksis. I Microsoft-dommen fremgår det af Højesterets begrundelse:

"(...) om Skatteministeriet har godtgjort, at honoreringen af Microsoft Danmarks markedsføringsaktiviteter ikke skete på armslængdevilkår." ¹⁶⁹

Retspraksis slår dermed fast, at det er skattemyndighederne, der bærer bevisbyrden for at vise, at Microsofts markedsføringsaktiviteter ikke skete på armslængdevilkår. Tilsvarende fremgår det af Højesterets begrundelse i Adecco-dommen:

*"om Skatteministeriet har godtgjort (...) "*¹⁷⁰

I Adecco-dommen blev det ligeledes fremhævet, at skattemyndighederne bærer bevisbyrden for at godtgøre enten, at dokumentationen er indsendt for sent, er væsentligt mangelfuld, eller at transaktionerne afviger fra armslængdevilkåret.

Retsstillingen blev yderligere bekræftet i Accenture-dommen, hvor Højesteret fandt, at skattemyndighederne ikke havde godtgjort, at selskabets dokumentation var utilstrækkelig. Af Højesterets begrundelse fremgår:

"Det er skattemyndighederne, der skal godtgøre, at en transfer pricing-dokumentation er så mangelfuld, at det må sidestilles med manglende dokumentation." ¹⁷¹

Skattemyndighedernes bevisbyrde skal ifølge TPG ikke føre til, at skattemyndighederne undlader at foretage en konkret vurdering af den foreliggende dokumentation.

Undlader skattemyndighederne at godtgøre, at den skattepligtiges transfer pricing-dokumentation afviger fra armslængdeprincippet, kan det medføre, at afgørelser hviler på et forkert eller urimeligt

¹⁶⁹ SKM2019.136.HR, Højesterets begrundelse og resultat.

¹⁷⁰ SKM2020.303.HR. Højesterets begrundelse og resultat.

¹⁷¹ SKM2025.76.HR, Højesterets begrundelse og resultat.

grundlag. TPG fremhæver i den forbindelse, at placeringen af bevisbyrden ikke skal medføre, at en part undlader at fremlægge relevant dokumentation, og at myndighederne bør foretage en reel vurdering af, om armslængdeprincippet er overholdt.¹⁷² I retslitteraturen fremhæves det også, at placeringen af bevisbyrden kan medføre, at det anses som vigtigere at løfte bevisbyrden end at fastlægge den korrekte armslængdevurdering.¹⁷³ Det er ikke hensigten, at parterne skal bruge bevisbyrdens placering for egen vinding eller i strategisk øjemed.

Først når myndighederne har godtgjort, at dokumentationen er væsentligt utilstrækkelig, opnår de adgang til at foretage skønsmæssige ansættelse. Som analyseret i afhandlingens tidligere kapitler, håndhæver domstolene strengt, at bevisbyrden skal løftes, før der kan foretages en skønsmæssig ansættelse som følge af mangelfuld dokumentation. Dette retlige udgangspunkt forbedrer den skattepligtiges retstilling, da det forhindrer ubegrundede skøn. Retsstillingen rejser spørgsmål om overholdelsen af officialprincippet, idet det må antages, at begge parter vurdering og fortolkning af dokumentationen, i visse tilfælde, kan bidrage til at fastlægge den mest korrekte armslængdevurdering. Retstilstanden besværliggør, at der foretages den korrekte armslængdevurdering af en kontrolleret transaktion, når spørgsmålet i stedet handler om at løfte sin bevisbyrde.

Hvis den skattepligtige derimod ikke opfylder dokumentationspligten, og skattemyndighederne opnår adgang til at foretage en skønsmæssig ansættelse, overgår bevisbyrden til den skattepligtige. Den skattepligtige skal ved tilsidesættelsen af dette skøn bevise, at ansættelsen er forkert eller åbenbart urimelig.

9.2.2 Bevisbyrden ved tilsidesættelsen af skøn

Ved prøvelse af en skønsmæssig ansættelse, påhviler det den skattepligtige at dokumentere, at skønnet enten hviler på et forkert grundlag eller fører til et åbenbart urimeligt resultat.

Bevisbyrdens placering fremgår af Tetra Pak- og Mærsk-dommen. I Tetra Pak-dommen tiltrådte Højesteret skattemyndighedernes skønsmæssige ansættelse med den begrundelse, at den

¹⁷² OECD, Transfer Pricing Guidelines 2022, pkt. 4.16 og pkt. 5.13–5.14.

¹⁷³ Jens Wittendorff, Transfer Pricing, 4. udg., Karnov Group, 2022, s. 85.

skattepligtige ikke havde løftet bevisbyrden for, at skønnet enten hvilede på et forkert grundlag eller førte til et åbenbart urimeligt resultat. Højesteret udtalte:

*"(...) Højesteret, at TPH ikke har godtgjort, at skattemyndighedernes skøn hviler på et forkert eller mangelfuldt grundlag, eller at skønnet har ført til et åbenbart urimeligt resultat."*¹⁷⁴

Udsagnet viser, at det ikke er tilstrækkeligt for den skattepligtige blot at udtrykke uenighed med skønnets størrelse eller metode. Bevisbyrden forudsætter en konkret bevisførelse fra den skattepligtige, der kan dokumentere fejl eller urimelighed i resultatet.

En tilsvarende tilgang fremgår af Mærsk-dommen, hvor Højesteret stadfæstede skattemyndighedernes skøn med den begrundelse, at selskabet ikke havde fremlagt dokumentation, der påviste fejl i vurderingsgrundlaget. Højesteret udtalte:

*"MOGAS, der ikke har fremlagt beregninger, værdiansættelser eller lignende, ikke har godtgjort, at der er grundlag for at tilsidesætte skattemyndighedernes skøn."*¹⁷⁵

Mærsk-dommen slår fast, at den skattepligtige skal fremlægge dokumentation, der danner grundlag for at tilsidesætte skattemyndighedernes skøn. Den fremlagte dokumentation skal sandsynliggøre, at skattemyndighedernes værdiansættelse er årsagen til den skønsmæssige ansættelse, er forkert eller urimelig.

Når det påhviler den skattepligtige at dokumentere, at skønnet er forkert eller fører til et åbenbart urimeligt resultat, stilles der betydelige krav til partens evne til at fremlægge dokumentation, der danner grundlag for en tilsidesættelse af skønnet. Fremlægger den skattepligtige ikke et konkret og sagligt modbevis, vil domstolene som udgangspunkt lægge skattemyndighedernes skøn til grund. Domstolene tager derfor kun stilling til, om den skattepligtige har dokumenteret konkrete fejl eller et åbenbart urimeligt resultat, og foretager ikke en efterprøvelse af skønnets indhold. Domstolene vil

¹⁷⁴ SKM2021.251.HR, Højesterets begrundelse og resultat.

¹⁷⁵ SKM2024.255.HR, Højesterets begrundelse og resultat.

derfor ikke foretage en armslængdevurdering, men kontrollere, om den skattepligtige har løftet bevisbyrden og dokumenteret, at den skønsmæssige ansættelse er fejlagtig eller urimelig.¹⁷⁶

TPG påpeger, at den skattepligtige i retspraksis ofte befinder sig i en vanskelig position i forsøget på at tilsidesætte et skøn. Dette skyldes, at den skattepligtige som udgangspunkt ikke har fuld adgang til skattemyndighedernes interne overvejelser bag den skønsmæssige ansættelse. TPG fraråder, at bevisbyrden misbruges af parterne. Parterne bør fremlægge saglig dokumentation, så armslængdevurderingen kan fastsættes på korrekte vilkår.¹⁷⁷

Det fremgår også af TPG, at bevisbyrdens placering kan have væsentlig betydning for adfærden hos både skattemyndigheder og den skattepligtige. TPG påpeger også, at hvis en part undlader at dokumentere sin værdiansættelse med tanke på, at parten ikke bærer bevisbyrden, risikeres det, at sagen ikke oplyses tilstrækkeligt. Dette kan føre til forkerte afgørelser, hvorfor begge parter bør agere loyalt.¹⁷⁸

Placeringen af bevisbyrden stiller generelle spørgsmål til retssikkerheden, eftersom det er usikkert, hvorvidt domstolene faktisk når frem til den korrekte værdiansættelse af transaktionen, og dermed det faktuelle korrekte resultat. Set i lyset af officialprincippet, der bør sikre at domstolene træffer tilstrækkeligt oplyste afgørelser, kan domstolene alligevel risikere at træffe afgørelse på utilstrækkeligt grundlag. Parternes forskellige synspunkter på transaktionen og dokumentation, kunne bidrage til en helhedsvurdering af om skattemyndighedernes skøn var på armslængdevilkår, hvis begge parter synspunkter og dokumentation kunne tilvejebringes.

¹⁷⁶ Jens Wittendorff, *Transfer Pricing*, 4. udg., Karnov Group, 2022, s. 83-84.

¹⁷⁷ OECD, *Transfer Pricing Guidelines 2022*, pkt. 4.14-4.16.

¹⁷⁸ OECD, *Transfer Pricing Guidelines 2022*, pkt. 4.14-4.16.

9.2.3 Delkonklusion

Det kan konstateres at skattemyndighederne bærer bevisbyrden, for at bevise at den skattepligtiges dokumentation er så mangelfuld at der kan foretages et skøn. Hvis skattemyndighederne har skønsmæssigt ansat den skattepligtiges indkomst, overgår bevisbyrden til den skattepligtige, der skal bevise, at skønnet hviler på et forkert grundlag eller fører til et åbenbart urimeligt resultat.

Det kan efter retspraksis konstateres, at bevisbyrden ikke kan løftes gennem uenighed med skønnets metodeovervejelse eller resultat, men kræver et konkret modbevis, der dokumenterer konkrete fejl. Domstolene foretager ikke en armslængdevurdering, men kontrollerer alene, om bevisbyrden er løftet.

Derudover må det konstateres, at TPG opfordrer skattemyndighederne til ikke at drage fordel af bevisbyrdens placering, og undlade en konkret vurdering af den skattepligtiges indsendte dokumentation. Bevisbyrdens placering kan stille parterne i en vanskelig position, og medføre forkerte afgørelser, eftersom domstolene ikke tager stilling til armslængdevurderingen af transaktionen. Domstolene forholder sig i stedet udelukkende til, om bevisbyrden er opfyldt før den skattepligtige, kan tilsidesætte et skøn. Domstolenes afgørelser risikerer ikke at bygge på en helhedsvurdering, der kunne bidrage til en korrekt armslængdevurdering. Derudover risikerer afgørelser at bygge på et utilstrækkelig grundlag, der strider mod officialprincippet.

Bevisbyrdens placering har væsentlig betydning for retstilstanden og retssikkerheden hos parterne. Når domstolene ikke tager stilling til skønnets indhold, men i stedet blot forholder sig til om parten har løftet sin bevisbyrde, vil det i retspraksis ikke altid føre til den mest korrekte værdiansættelse.

Kapitel 10 Konklusion

Afhandlingens formål var at undersøge, hvornår skattemyndighederne kan foretage skønsmæssig ansættelse vedrørende transaktioner mellem koncernforbundne selskaber, samt om den skattepligtige kan tilsidesætte skønnet. Derudover ville afhandlingen søge behandling af nærliggende underspørgsmål, herunder om dokumentation, der er indleveret for sent, kan medtages i skattemyndighedernes vurdering, hvornår dokumentationen kan anses som væsentligt mangelfuldt, samt hvilken betydning bevisbyrdens placering har for retstillingen.

Skattemyndighederne har adgang til at foretage en skønsmæssig ansættelse, hvis den skattepligtige har indleveret dokumentation for koncernforbundne transaktioner for sent eller dokumentationen er væsentligt mangelfuld, jf. SKL § 46, stk. 1. Dokumentationen skal være af sådan en art, at den kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår for kontrollerede transaktioner er fastsat, i overensstemmelse med, hvad der kunne have været opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter, jf. SKL § 39, stk. 1. Endvidere skal dokumentationen udarbejdes løbende og indgives til told- og skatteforvaltningen senest 60 dage efter fristen for indgivelse af oplysningsskemaet, jf. SKL § 39, stk. 3.

Skattekontrollen har undergået en udvikling, der har ændret retstilstanden for skattemyndighedernes adgang til skønsmæssig ansættelse i forhold til spørgsmålet om for sent indleveret dokumentation. Lovgiver ønskede en præcis frist for dokumentationens indsendelse, samt retningslinjer for indholdet. Med lovændringerne i 2020 blev fristen for indsendelse af dokumentation fastlagt til 60 dage efter fristen for indgivelse af oplysningsskemaet. De konkrete indholdsmæssige krav til dokumentationen blev fastlagt i bekendtgørelse nr. 42 af 2006, men blev senere systematiseret og præciseret i bekendtgørelse nr. 1297 af 2018 og senere opdateret i bekendtgørelse nr. 468 af 2022.

Indsender den skattepligtige sin dokumentation for sent, er skattemyndighederne forpligtet til at inddrage denne dokumentation i vurderingen af skønnet inden der træffes afgørelse. Skattemyndighederne er underlagt det forvaltningsretlige grundsætning, officialprincippet, der sikrer at offentlige myndigheder træffer afgørelse på et tilstrækkeligt oplyst grundlag. Dette bekræftes af forarbejderne til lovforslag nr. L 28 FT 2020/21, samt af Højesteret i Adecco-dommen. Når skattemyndighederne har truffet afgørelse og foretaget sit skøn, overgår bevisbyrden til den skattepligtige, der skal bevise at skønnet er foretaget på et forkert grundlag eller er åbenbart urimelig.

Udviklingen i skattekontrolloven har ikke haft væsentlige ændringer for retstilstanden vedrørende skattemyndighedernes adgang til skøn på baggrund af mangelfuld dokumentation. Lovgivers hensigt var, at dokumentationen skulle give skattemyndighederne et tilstrækkeligt grundlag til at vurdere, om armslængdeprincippet var overholdt. Dette afspejles også af bekendtgørelsen nr. 468 2022, hvor dokumentationens indhold er blevet systematiseret og specificeret.

Retspraksis fastlægger klare retningslinjer, for hvornår dokumentationen er indholdsmæssigt fyldestgjort. Højesteret fastslår i Microsoft-, Adecco-, Mærsk- og Accenture-dommen, at hvis skattemyndighederne vurderer at der er mindre fejl i dokumentationen, herunder om de er uenige i metodevalget eller sammenlignelighedsanalysen, kan dette ikke medføre skønsmæssig ansættelse på baggrund af mangelfuld dokumentation. Det er op til skattemyndighederne at løfte bevisbyrden for, at dokumentationen ikke kan danne grundlag for en armslængdevurdering.

I Tetra Pak-dommen fandt Højesteret, at dokumentationen kunne anses for væsentligt mangelfuld. Højesteret slog fast, at hvis der mangler væsentlige analyser, beskrivelse af relevante transaktioner eller indholdet ikke gør det muligt for skattemyndighederne at foretage en konkret armslængdevurdering, kan dokumentationen anses som væsentlig mangelfuld. I den sammenhæng fandt Højesteret, at undladelsen af en sammenlignelighedsanalyse, måtte anses som en væsentlig mangel. Det kan derfor konstateres, at der skal være væsentlige mangler i dokumentationen, før Højesteret giver adgang til at foretage skønsmæssig ansættelse.

En skønsmæssig ansættelse af den skattepligtiges indkomst kan tilsidesættes, hvis den skattepligtige løfter bevisbyrden for, at skønnet hviler på et forkert grundlag eller fører til et åbenbart urimeligt resultat. Efter retspraksis blev det slået fast i Tetra Pak- og Mærsk-dommen, at den skattepligtige skal løfte bevisbyrden med konkret og saglig underbygget dokumentation, der sandsynliggør væsentlige fejl i skattemyndighedernes skøn. Det er ikke tilstrækkeligt at rejse tvivl til skønnet. Den skattepligtige skal modbevise, at skønnet er fastsat på et fejlagtigt grundlag eller er åbenbart urimeligt. Landsretten viste i Mærsk-dommen, at skattemyndighedernes skøn kan tilsidesættes, hvis skattemyndighedernes skønsmæssige ansættelse er foretaget på baggrund af en transaktion, der efter domstolens vurdering ikke burde anses som en transaktion. Det var i Landsretten også muligt for den skattepligtige at tilsidesætte et skøn, hvis skattemyndighedernes armslængdevurdering af en transaktion afviger væsentligt fra domstolens skøn. Højesteret tilsidesatte dog Landsrettens afgørelse og lagde vægt på, at den skattepligtige ikke havde løftet sin bevisbyrde og fremlagt

beregninger eller værdiansættelser, der sandsynliggjorde et forkert eller urimeligt resultat. Domstolene forholder sig strengt til, om den skattepligtige har løftet sin bevisbyrde, der begrundet en tilsidesættelse af skattemyndighedernes skøn.

Bevisbyrdens placering må konstateres at være afgørende for parternes retsstilling i transfer pricing-sager. Skattemyndighederne bærer bevisbyrden for at foretage en berettiget skønsmæssig ansættelse af den skattepligtiges indkomst. Når skattemyndighederne har foretaget et skøn og forhøjet den skattepligtiges indkomst, overgår bevisbyrden til den skattepligtige. Skattemyndighederne skal i følge TPG ikke drage fordel af bevisbyrdens placering, men træffe saglig vurdering af den kontrollerede transaktion. Placeringen af bevisbyrden kan have stor indvirkning på parternes retsstilling. I sager hvor den skattepligtige kræver skattemyndighedernes skøn tilsidesat, tager domstolene ikke stilling til armslængdevurderingen, men blot om bevisbyrden er opfyldt. Disse sager vil efter retspraksis ikke altid føre til den mest korrekte ansættelse og mindsker parternes retssikkerhed.

Litteraturliste

Bøger:

Evald, Jens & Schaumburg-Müller, Sten: Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære, 1. udg., DJØF Forlag, 2004.

Blume, Peter: Retssystemet og juridisk metode, 4. udg., DJØF Forlag, 2020.

Nielsen, Ruth & Tvarnø, Christina D.: Retskilder og Retsteorier, 6. udg., DJØF Forlag, 2021.

Wittendorff, Jens: Transfer Pricing, 4. udg., Karnov Group, 2022.

Bønsing, Sten: Forvaltningsret – Lærebog for statskundskab, 3. udg., DJØF Forlag, 2023.

Afgørelser:

SKM2023.628.ØLR

SKM2019.136.HR

SKM2020.303.HR

SKM2021.251.HR

SKM2024.255.HR

SKM2025.76.HR

Lovgivning:

Lovbekendtgørelse nr. 573 af 5. august 1998 (Skattekontrolloven 1998)

Lov nr. 408 af 1. juni 2005 (Skattekontrolloven 2005)

Lov nr. 1535 af 19. december 2017 (skattekontrolloven 2017)

Lov nr. 1835 af 8. december 2020 (skattekontrolloven 2020)

Lovbekendtgørelse nr. 1987 af 27. oktober 2021 (Skattekontrolloven 2021)

Lovbekendtgørelse nr. 12 af 8. januar 2024 (Skattekontrolloven)

Model Tax Convention on Income and on Capital condensed version. December 2017, article. 9.

Lovbekendtgørelse nr. 242 af 18. februar 2021 (Afskrivningsloven)

Lovbekendtgørelse nr. 42 af 13. januar 2023 (Ligningsloven)

Lovbekendtgørelse nr. 12 af 8. januar 2024 (Skattekontrolloven)

Lovforslag:

Lovforslag nr. L 120 2004/5, 2. samling

Lovforslag nr. L 13 2017/18.

Lovforslag nr. L 28 af 7. oktober 2020/21

Lovforslag nr. L 137 af 13. januar 2020/21,

Bekendtgørelser

Bekendtgørelse nr. 42 af 24. januar 2006

Bekendtgørelse nr. 1297 af 31. oktober 2018

Bekendtgørelse nr. 1298 af 31. oktober 2018

Bekendtgørelse nr. 1304 af 14. november 2018

Bekendtgørelse nr. 468 af 19. april 2022

Den Juridiske Vejledning 2025-1:

A.A.7.4.1.2

A.A.7.4.3

C.D.11.5

C.D.11.7.1.1

C.D.11.7.1.3

C.D.11.13.1.1

C.D.11.13.1.2

CD.11.13.1.2.2.3.3

C.D.11.13.1.3.3

C.D.11.13.2

Internationale kilder og vejledninger:

OECD: Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010

OECD: BEPS Action 13 – Guidance on the Appropriate Use of Information Contained in Country-by-Country Reports, september 2017.

OECD: Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022.

Hjemmesider

OECD, "Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)", OECD.

Link: <https://www.oecd.org/en/topics/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html>

Sidst besøgt: 14-05-2025

WIPO, "Corporate Intangible Assets", Global Innovation Index Blog, 2024

Link: <https://www.wipo.int/en/web/global-innovation-index/w/blogs/2024/corporate-intangible-assets>

Sidst besøgt: 14-05-2025

Øvrige kilder:

Karnovs noter, nr. 5, lovbekendtgørelse nr. 42 af 13. januar 2023 (ligningsloven)