

Cand.merc.jur-studiet
Copenhagen Business School
Kandidatafhandling

Allokering af omkostninger i relation til koncerninterne tjenesteydelser i et transfer pricing perspektiv

Udarbejdet af:

Anne-Mette Hvii Parsbæk
Lene Sørensen

Juridisk vejleder: Christen Amby
Økonomisk vejleder: Christian Plesner Rossing

Summary

The focus on transfer pricing has been increasing over the last 10 years and is still subject of attention from legislators, authorities and companies. It is estimated that intercompany transactions accounts for 2/3 of the world trade, as a result the authorities try to prevent the companies from speculating in moving income to low tax countries. Many countries have tightened their legislation and increased the control made by the tax authorities. In Denmark intra-group services are the most reviewed type of transactions, and they are therefore the primary subject for this paper.

The scope of our thesis is to determine how to remunerate intra-group services in accordance with the arm's length principle to avoid adjustments by the Danish tax authorities. This analysis will address a number of issues to determine the arm's length remuneration of intra-group services and legal position.

OECD is a major player in finding solutions to the transfer pricing issues. Their Transfer Pricing Guidelines is based on article 9 in the Model Tax Convention, which states the arm's length principle in intercompany transactions. The guidelines provide guidance to authorities and companies on how to solve transfer pricing issues, and on determining the arm's length remuneration. Even though the Transfer Pricing Guidelines are not legally binding, the principles are still broadly accepted by the tax authorities and courts. Most of the Danish tax convention are based on the Model Tax Convention and includes the arm's length principle from article 9.

One of the main issues of the thesis is to determine when an intra-group service actually has been provided, since some centralised functions are similar to the services, but not deductible as the intra-group services are. When it is determined, whether an intra-group services have been provided, the issue of how to allocate the cost for the services to the business units occurs, since not all of the cost can be allocated directly. Furthermore, this thesis addresses the economic reasons why companies allocate indirect cost among the business units.

Based on the above issues, our thesis provides a method for determining how to treat the intra-group services to reduce the risk of adjustments by the tax authorities.

Our thesis also includes an analysis of the future initiatives on the transfer pricing area, both nationally and internationally.

Indholdsfortegnelse

Oversigt over forkortelser	i
1. Formalia	1
1.1 Problemstilling	1
1.2 Problemformulering	2
1.3 Afgrænsning	3
1.4 Metode	3
1.4.1 Synsvinkel	3
1.4.2 Juridisk metode	3
1.4.3 Økonomisk metode	4
1.4.4 Perspektivering	5
1.5 Struktur	6
1.6 Kildekritik	7
1.7 Terminologi	7
1.7.1 Begreber og definitioner	7
2. Retstillingen på transfer pricing området	10
2.1 International ret	10
2.2 Centralisering af servicefunktioner	11
2.2.1 Fordeling af omkostninger	11
2.2.2 Omkostningsfordelingsaftale (CCA)	11
2.3 Hvornår foreligger der en koncernintern tjenesteydelse?	12
2.3.1 Nytteprøven	13
2.4 OECD's Modeloverenskomst	17
2.4.1 OECD's Modeloverenskomst art. 9	20
2.4.2 Dobbeltbeskatningsoverenskomster	20
2.4.3 Wienerkonventionen af 23. maj 1969 om traktat-retten	21
2.4.4 Betydningen af national ret ved fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster	21
2.5 OECD's Transfer Pricing Guidelines	22
2.5.1 Armslængdeprincippet	23
2.5.2 Sammenlignelighedsanalysen	23
2.5.3 Armslængdeintervaller	26
2.5.4 Armslængdemetoderne	27
2.6 Dansk ret	31
2.6.1 LL § 2 - Materiel transfer pricing lovgivning	33
2.6.2 SKL § 3 B - Formel transfer pricing lovgivning	33
2.7 Korrektioner	35
2.7.1 Primær korrektion	35
2.7.2 Korresponderende korrektion	37
2.7.3 Sekundær korrektion	39
2.8 Tvistløsning	41
2.8.1 Mutual Agreement Procedure	41

2.8.2	EF's voldgiftskonvention	42
2.8.3	Ligningslovens §§ 33 og 33 A	43
2.8.4	Advanced Pricing Agreement (APA)	43
2.9	Delkonklusion.....	45
3.	Allokering af omkostninger fra koncerninterne tjenesteydelser	47
3.1	Funktionsanalyse.....	49
3.1.1	Funktioner.....	50
3.1.2	Aktiver.....	51
3.1.3	Risiko.....	52
3.2	Rationalerne bag omkostningsallokering	56
3.2.1	Samfundsmæssige hensyn.....	56
3.2.2	Regulerede markeder og omkostningsbaserede kontrakter	57
3.2.3	Beslutningstagning, evaluering og kontrol	57
3.3	Afregning for koncerninterne tjenesteydelser	59
3.3.1	Transfer pricing metoderne:	59
3.3.2	Valg af allokeringsnøgler.....	60
3.3.3	Fastsættelse af Mark-up	66
3.3.4	Omkostningspooling.....	71
3.3.5	Allokering	72
3.4	Sammenfatning.....	76
3.5	Reduktion af risiko for korrektion	77
3.6	Delkonklusion.....	80
4.	Perspektivering	82
4.1	SKAT's handlingsplan for beskatning af multinationale selskaber.....	82
4.2	"Ambitioner om mere" – Regeringens initiativ i forbindelse med 2020-planen	84
4.3	The Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)	85
4.4	Delkonklusion.....	88
5.	Konklusion.....	90
6.	Litteraturliste:	93
7.	Bilag.....	99
7.1	Bilag 1: Anvendte NACE koder.	99
7.2	Bilag 2: Udtræk fra Nationalbankens Statistikbank.....	100
7.3	Bilag 3: Prisdannelse på marked med fuldkommen konkurrence	101
7.4	Bilag 4: Artikel fra Chartered Accountants Ireland	102
7.5	Bilag 5: Resumé af afgørelser og domme:	103

Oversigt over forkortelser

APA:	Advanced Pricing Agreements
BEK/Bkg.:	Bekendtgørelse
CCA:	Cost Contribution Arrangements Omkostningsfordelingsaftaler
CCCTB:	The Common Consolidated Corporate Tax Base
EØS:	Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde
H (ved domme):	Højesteret
KGL:	Kursgevinstloven
LL:	Ligningsloven
LSR:	Landsskatteretten
MAP:	Mutual Agreement Procedure
OECD:	Organization for Economic Co-operation and Development
OECD's Modeloverenskomst:	Model Tax Convention on Income and on Capital
OECD Transfer Pricing Guidelines:	OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations
SEL:	Selskabsskatteloven
SFL:	Skatteforvaltningsloven
SKL:	Skattekontrolloven
SL:	Statsskatteloven
SR:	Skatterådet
TfS:	Tidsskrift for Skatteret og Tidsskrift for Skatter og Afgifter
V (ved domme):	Vestre landsret
Ø (ved domme):	Østre landsret

1. Formalia

1.1 Problemstilling

Den stigende globalisering har medført, at de internationaler grænser har mindre og mindre betydning for handel på tværs af landegrænser, og dermed har blandt andet, de internationale koncerner lettere ved, at flytte aktiviteter og kapital rundt i verden. Det anslås at koncerninterne transaktioner udgør ca. 2/3 af verdenshandlen, og der er derfor rig mulighed for virksomhederne for, at allokere deres indkomst og skatteoptimere.¹ Resultatet heraf har været, at interessen for transfer pricing er steget betydeligt, hos både de danske skattemyndigheder, såvel som hos de udenlandske myndigheder, der må være aktive i vejledning og kontrol af koncerninterne transaktioner, da der kan være store provenuer at hente og miste her. Som udfald af den skærpede kontrol, med koncerninterne transaktioner, er der sket en stigning i antallet af Mutual Agreement Procedure-sager indenfor OECD.²

Selvom man både nationalt som internationalt, flere gange har skærpet transfer pricing reglerne, er transfer pricing stadig et omdiskuteret emne, især i forbindelse med multinationale selskabers allokering af indkomst rundt i koncernen således, at de ender i et lav-skatte land. I Danmark har det været et fokus område, og regeringen har siden 2001, haft stor fokus på transfer pricing. Dette har medført flere stramninger i den danske lovgivning, og Danmark har i dag en særdeles omfattende og stram lovgivning, i forhold til udlandet.³

SKAT offentliggjorde i kvartalsrapporten for fjerde kvartal 2010, deres resultat af 2010-kontrollen med de multinationale selskabers koncerninterne transaktioner. Her fik 40 selskaber forhøjet deres skattepligtige indkomst, med et beløb svarende til 6,2 mia. kr.⁴ Herudover offentliggjorde SKAT deres handlingsplan fra juli 2010⁵, hvor de på baggrund af en analyse har fundet frem til, at mellem 40 % til 50 % af selskaberne i Danmark, ikke har betalt selskabsskat i et givent indkomstår, og ca. 30 % slet betalte ikke selskabsskat i perioden fra 2006 til 2008. SKAT har derfor gjort nul-skat selskaberne til et indsatsområde, herunder med fokus på de koncerninterne transaktioner.⁶

Koncerninterne transaktioner er ofte af kompleks karakter,⁷ hvilket gør disse ydelser vanskeligere at håndtere, end transaktioner mellem uafhængige parter. Dette skyldes først og fremmest, at transaktioner mellem uafhængige parter må antages, at handles på markedsvilkår, hvorimod der

¹ Noes, Phillip (2011, s. 1)

² Noes, Phillip (2011, s. 2)

³ Skatteministeriet (2010, s. 28)

⁴ Kvartalsrapporten for SKAT, 4. kvartal 2010 (S. 15)

⁵ Handlingsplan for beskatning af multinationale selskaber, 9. juli 2010, J.nr. 2010-402-0009

⁶ Dette er ydermere bekræftet af den nye skatteminister Troels Lund Poulsen tidligere i år jf. Gimsing, Kurt m.fl. (2010, s.1)

⁷ Svanholm, Michael m.fl. (1996, s. 1)

ved koncerninterne transaktioner er sammenfaldne interesser. Koncernselskaber kan have større fokus på, at få allokeret indkomst til et lav-skatteland, end på at indgå de mest fordelagtige kontrakter for selskabet selv. Ved at flytte kapitalen til et lav-skatteland forklædt som en koncernintern transaktion, kan man nedsætte sin skattepligtige indkomst, og dermed også sin selskabsskat i f.eks. Danmark, og samtidigt opnå fradrag for den betaling, man har foretaget for den varer, tjenesteydelse, immateriel rettighed eller lignende, man har modtaget.

Denne form for skatteunddragelse har man søgt at løse ved, at indføre transfer pricing regler, armslængdeprincipperne som omdrejningspunkt. Reglerne vedrørende transfer pricing gælder over ét for både koncerninterne transaktioner med varer, tjenesteydelser, immaterielle rettigheder m.m., men hver af dem, vil i forbindelse med fastsættelsen af den lovbestemte armslængdepris, rejse en lang række individuelle spørgsmål. Det er derfor ikke muligt, at behandle dem alle i dybden i denne afhandling.

De koncerninterne tjenesteydelsers setup er oftest unik i deres karakter. Dette gør det vanskeligt at fastslå, om de er handlet i overensstemmelse med armslængdeprincippet, men samtidigt lettere at forholde sig til, end f.eks. immaterielle aktiver, og er derfor den mest reviderede type transaktioner hos skattemyndighederne pt.⁸ Vi har derfor valgt, at afhandlingen kun vil forholde sig til de problemstillinger, man møder i forbindelse med prisfastsættelse koncerninterne tjenesteydelser, og dermed give vores bud på, hvorledes man bør gribe det an således, at man efterfølgende undgår en korrektion af ens disposition fra SKAT's side.

1.2 Problemformulering

Med udgangspunkt i den ovenstående problemstilling, opstilles følgende problemformulering:

Hvorledes bør koncerninterne tjenesteydelser, og betaling herfor, behandles i koncerner for, at mindske risikoen for indkomst korrektioner fra skattemyndighederne?

For at kunne besvare det ovenstående hovedspørgsmål, vil følgende delspørgsmål skulle besvares:

- Hvornår er der tale om en koncernintern tjenesteydelse?
- Hvad er retsstillingen for koncerninterne transaktioner – herunder navnlig koncerninterne tjenesteydelser?
- Hvad er de økonomiske rationaler bag omkostningsallokering?
- Hvordan bør omkostninger, ved koncerninterne tjenesteydelser, allokeres?

⁸ Ernest & Young (2010, s. 35)

1.3 Afgrænsning

Afhandlingen vil primært behandle den danske lovgivning på området, herunder OECD's fortolkningsbidrag i form af Modeloverenskomsten samt Transfer Pricing Guidelines. Der vil dog inddrages fremmed ret, hvor det findes relevant.

De steder, hvor der kan være forskel mellem koncerninterne tjenesteydelser og andre koncerninterne transaktioner, er der udelukkende koncerninterne tjenesteydelser vi analysere.

Ved vores behandling af management fee, har vi udelukkende fokuseret på koncerninterne tjenesteydelser, og ikke taget stilling til værdiansættelse af og betaling for f.eks. immaterielle aktiver.

1.4 Metode

1.4.1 Synsvinkel

Afhandlingen tager udgangspunkt i virksomheders motiver og problemstillinger, i forbindelse med allokering af omkostninger for koncerninterne tjenesteydelser.

1.4.2 Juridisk metode

I den juridiske del af afhandlingen anvendes den retsdogmatiske metode til, at fastlægge gældende ret, gennem fortolkning af anerkendte retskilder.

Selvom OECD Transfer Pricing Guidelines samt OECD's Modeloverenskomst, ikke har karakter af folkeretlige bindende traktater, og dermed ikke er direkte lovgivning, vil analysen tage udgangspunkt heri. Dette skyldes, at det både i teori og praksis er alment anerkendt, at disse skal anvendes som fortolkningsbidrag af national lovgivning i medlemslandene, da man finder hensynet til en harmoniseret fortolkning vigtig. I Danmark er der i forarbejderne til lovgivningen indenfor transfer pricing området, også henvisninger til OECD's anbefalinger og vejledninger, og man kan derfor ikke analysere den danske ret, uden at have analyseret den internationale transfer pricing ret.

Herudover vil Wienerkonventionen anvendes, da de dobbeltbeskatningsoverenskomster der indgås, er af folkeretlig bindende karakter. Fortolkningsprincipperne i Wienerkonventionen skal derfor anvendes på disse.

Analysen af den internationale ret på transfer pricing området, vil følge den almindelige fremgang, som der følges i Danmark ved fastlæggelse af national ret. I Danmark benyttes der som udgangspunkt en ordlydsfortolkning, hertil kommer retspraksis, sædvaner samt forholdets natur.⁹

Gennem analyse af skattekontrollovens § 3 B samt ligningslovens § 2, vil det først og fremmest fastlægges, hvornår man er omfattet af reglerne om transfer pricing. Herefter hvad der skal indeholdes i dokumentationen til myndighederne, og hvorledes man fastsætter armslængdeprisen. Derudover vil der inddrages retspraksis for, at belyse hvorledes domstolene har tolket forskellige problemstillinger der er opstået i forbindelse med transfer pricing. Ydermere vil der inddrages diverse publikationer, artikler og vejledninger således, at man ved problemstillinger, hvor der ikke er direkte lovgivning, eller har været behandlet ved domstolene, kan få inspiration til, hvorledes disse bør løses.

Hermed vil man kende reglerne og retsstillingen indenfor transfer pricing området, så man efter analyse af de økonomiske aspekter ved transfer pricing, har de bedste forudsætninger for, at opstille en metode til hvorledes, man kan omkostningsallokere til forretningsenhederne, uden SKAT foretager en korrektion. Med andre ord, den metode der er mindst ressourcefuld, men samtidigt i overensstemmelse med lovgivningen.

1.4.3 Økonomisk metode

Den økonomiske analyse af omkostningsallokeringen samt prisfastsættelsen i koncernen, vil være bygget op over OECD's Transfer Pricing Guidelines, da Danmark er medlem af OECD, og selvom deres vejledninger og anbefalinger, ikke er direkte lov, har stor retskildeværdi. Den økonomiske tilgang til problemet vedrørende omkostningsallokering samt prisfastsættelse, vil tage udgangspunkt i kontingensteorien.

Kontingensteorien har sine rødder i studiet af mængden og kompleksiteten af informations brug i organisationer, i både stabile og ustabile miljøer,¹⁰ og stammer tilbage fra 1960'erne¹¹, men slog for alvor først igennem i 1970'erne som en teori.¹²

Kontingensteorien betragter relationen mellem virksomheden og dens omverden, som en forholdsvis entydig relation,¹³ og agitere, at virksomhederne tager bestik af deres omverden, og forandre sig i overensstemmelse med de krav omverden stiller til dem.¹⁴ Hermed skal det forstås, at virksomhedens evne til at overleve på et marked afhænger af dens evne til at designe organisatio-

⁹ Nielsen, Ruth m.fl. (2005, Kap. 2, s. 27)

¹⁰ Schweikart, James A. (1992, s. 472)

¹¹ Otley, David T. (1980, s. 413), Padgett (1990, s.2)

¹² Otley, David T. (1980, s. 413)

¹³ Csonka, Agi (2000, s. 28)

¹⁴ Csonka, Agi (2000, s. 40)

nen således, at den er tilpasset de givne omverdensbetingelser. Herfra kan det udledes, at jo mere turbulent virksomhedernes omgivelser er, desto mere forandringsparate og fleksible må virksomhederne være.¹⁵

Da kontingensteorien bygger på relationen mellem virksomheden og dens omverden, er det kun de variable der ikke kan kontrolleres af virksomheden selv, som tages i betragtning. Disse variable kaldes kontingens variablerne,¹⁶ og mængden af ydre variable der berører virksomheden, afhænger dermed af hvilke markeder den befinder sig på.¹⁷ Virksomhedens opgave er hermed, at tage højde for kontingens variablerne, og organisere de kontrollerbare variabler således, at man opnår den bedste effektivitet.¹⁸

Hermed kan det konkluderes, at der ikke findes én universal måde til, hvorledes virksomheder skal organiserer sig,¹⁹ men at virksomhederne skal organiserer sig efter sin omverden, og samtidigt kunne tilpasse sig forandringerne i denne.²⁰ Eller som Otley udtrykker det:

*“The contingency approach to management accounting is based on the premise that there is no universally appropriate accounting system which applies equally to all organizations in all circumstances. Rather, it is suggested that particular features of an appropriate accounting system will depend upon the specific circumstances in which an organization find itself”*²¹

I forhold til transfer pricing vil en overførsel af rationalerne bag kontingens teorien betyde, at hver enkel virksomhed designer deres omkostningsallokeringssystem ud fra gældende lovgivning indenfor transfer pricing.²² Dermed skal de også ændre deres omkostningsallokeringssystem såfremt, at lovgivningen på området bliver ændret, eller de vælger at indtræde på ny markeder, hvorpå gældende lovgivning indenfor transfer pricing er anderledes.

1.4.4 Perspektivering

Der sker meget på transfer pricing området, og der er allerede kommet nye udspil, både nationalt som internationalt, som vil kunne få indflydelse på transfer pricing området, hvis dette bliver gennemført. De nationale tiltag er SKAT's handlingsplan for beskatning af multinationale selskaber samt regeringens "Ambitioner om mere", som er kommet i forbindelse med deres 2020-plan. På

¹⁵ Csonka, Agi (2000, s. 140)

¹⁶ Otley, David T. (1980, s. 422)

¹⁷ Schweikart, James A. (1992, s. 476)

¹⁸ Otley, David T. (1980, s. 422)

¹⁹ Lawrence, Paul R. m.fl. (1967, s. 191), Jones, C.S. (1985, s. 304), Shoonhoven, Claudia Bird (1981, s. 350)

²⁰ Lawrence, Paul R. m.fl. (1967, s. 197), Rossing, Christian Plesner m.fl. (2010, s. 202)

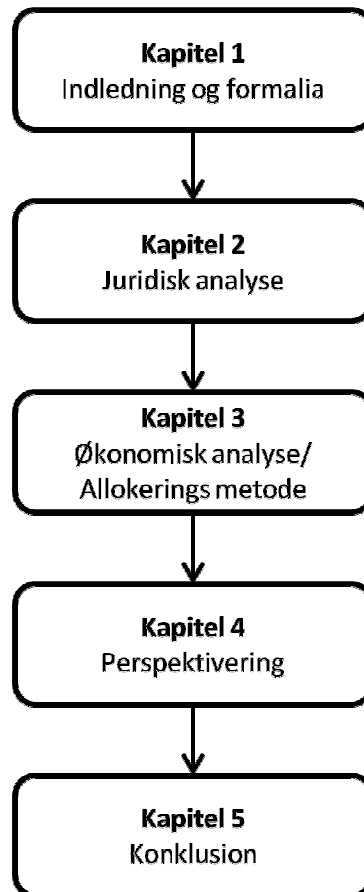
²¹ Otley, David T. (1980, s. 413 & 416)

²² Rossing, Christian Plesner m.fl. (2010, s. 202)

internationalt niveau har EU-kommissionen vedtaget et forslag til et direktiv, om et fælles selskabsskattesystem på tværs af medlemsstaterne, CCCTB.

I dette afsnit vil der derfor analyseres, hvad de forskellige tiltag indebære, og hvilke konsekvenser dette vil få for transfer pricing området fremover, hvis de bliver gennemført.

1.5 Struktur



Afhandlingen er opdelt i 5 kapitler, hvor af det første kapitel her indeholder problemstilling samt formalia. Kapitel 2 redegør for retsstillingen samt problemstillinger indenfor koncerninterne tjenesteydelser. Kapitel 3 gennemgår de økonomiske rationaler bag allokering af de indirekte omkostninger, samt opsætter en model til, hvorledes koncerner kan undgå indkomst korrektioner på baggrund af de koncerninterne tjenesteydelser. I kapitel 4 vil vi analysere de tiltag, der er under udarbejdelse indenfor transfer pricing området, og hvad disse vil få af betydning for transfer pricing i fremtiden, hvis de bliver gennemført. Kapitel 5 vil være en sammenfattende konklusion af afhandlingen som helhed.

1.6 Kildekritik

I afhandlingen anvendes OECD's Modeloverenskomst med kommentarer samt Transfer Pricing Guidelines, som et betydeligt fortolkningsbidrag til fastsættelse af armslængdeprincippet. OECD's fortolkningsbidrag pålægger ikke den enkelte stat nogen folkeretlig pligt. Modeloverenskomsten bruges som fortolkningsbidrag, ved fortolkning af indgået dobbeltbeskatningsoverenskomster, som anvender denne som paradigme. Denne tilgang til Modeloverenskomsten samt Transfer Pricing Guidelines, er alment anerkendt i skattepraksis og international teori, og vi benytter os derfor af samme tilgang.

Selvom afhandlingen er udfærdiget på dansk, vil der ved henvisning til OECD's vejledninger og anbefalinger, henvises til den engelske udgave, da dette mindsker risiciene for oversættelsesfejl, hvis man benyttet sig af en uoriginal oversættelse.

Fastlæggelsen af gældende ret tager udgangspunkt i regulering og understøttes af retspraksis samt dansk og international retsteoretisk litteratur, hvor dette kan bidrage.

Den økonomiske teori bygger på OECD's setup for koncerninterne tjenesteydelser, da det ikke giver mening at foretage en analyse uden, at tage hensyn til retsstillingen på området. Da den økonomiske analyse har teoretisk karakter, er der opstillet en række funktioner til illustration af visse problemstillinger. Der kan derfor være forskelle, fra den teoretiske til den virkelige verden, som man bør tage højde for, ved fastlæggelse af armslængdeprincippet for koncerninterne tjenesteydelser.

Perspektiveringsafsnittet bygger på endnu ikke vedtagende eller afprøvede forslag, til ændringer på transfer pricing området. Der kan derfor ændres i disse forslag inden de træder i kraft, og udfaldet kan derfor blive anderledes end det forventede.

1.7 Terminologi

1.7.1 Begreber og definitioner

Allokeringsnøgle

Alle aktiviteter eller faktorer, der er grundlag for at omkostninger opstår. F.eks. ved allokering af overhead omkostning til produkter, kan antal maskintimer anvendes.²³

²³ Langfield-Smith, Kim m.fl. (2003, Kap. 2, s. 302)

Armslængdeprincippet

*"Princip om, at interesseforbundne parter ved skatteopgørelse skal anvende priser og vilkår for deres transaktioner, der svarer til de priser og vilkår, uafhængige parter ville fastsætte for tilsvarende transaktioner"*²⁴.

De-minimis-doktrien

*"Teori i EU-retten, hvorefter en overtrædelse af en bestemmelse, der ikke har et omfang, som er egnet til at påvirke bestemmelsens formål, kan falde uden for bestemmelsens anvendelsesområde."*²⁵

De-minimis regler er f.eks. opstillet i konkurrenceretten. Her er opstillet bagatelgrænser som fortæller, at så længe man befinder sig under disse, så vil man ikke mærkbart kunne påvirke konkurrencesituationen, og man vil derfor ikke rejse sager i de tilfælde.

Management fee

Opkrævning for defineret eller udefineret tjenesteydelser, fra datterselskab til moder- eller serviceselskab. Opkrævningen sker, for omkostninger der ikke kan afregnes direkte.

Omkostningspool

En omkostningspool er en samling af omkostninger, der skal allokeres til forretningsenheder.²⁶

Prima facie

*"Ved første øjekast; bruges som betegnelse for bevis, der er ganske evident."*²⁷

Proportionalitetsprincippet/Proportionalitetsgrundsætningen

*"I forvaltningsretten betegnelse for, at forvaltningens sagligt begrundede indgreb over for borgeren skal stå i rimeligt forhold til formålet, og at et mere bebyrdende indgreb ikke må benyttes, når et mindre bebyrdende indgreb er tilstrækkeligt."*²⁸

²⁴ Von Eyben, Bo (2004, s. 50)

²⁵ Von Eyben, Bo (2004, s. 90)

²⁶ Langfield-Smith, Kim m.fl. (2003, Kap. 2, s. 302)

²⁷ Von Eyben, Bo (2004, s. 273)

²⁸ Von Eyben, Bo (2004, s. 277)

Risiko

"... den Usikkerhed med Hensyn til en bestemt Begivenheds Indtræden, der hersker i en given Situation..."²⁹

Services

Tjenesteydelser der er kendetegnet ved, at de ikke kan lagres eller transporteres, de skabes samtidigt med, at de bliver købt og forbrugt og resultere ikke i økonomisk ejerskab.

Transfer pricing

"Prisfastsættelse og andre arrangementer i den interne omsætning mellem koncernselskaber med hjemsted i forskellige lande med henblik på at overfører indkomster til det land, hvor beskatningen heraf er lavest."³⁰ Fra indkomståret 2005 gælder de danske transfer pricing regler også for rent nationale transaktioner.

Usikkerhed

Forskellen på det man ved, i forhold til det man ønsker at vide.

²⁹ Pedersen, H. Engberg (1942, s. 1)

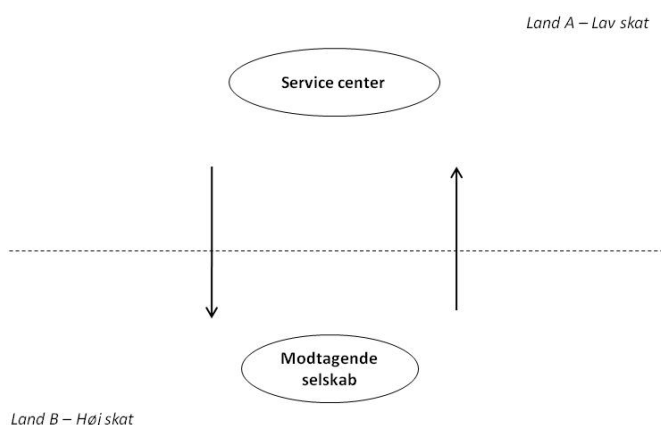
³⁰ Von Eyben, Bo (2004, s. 344)

2. Retstillingen på transfer pricing området

Begrebet transfer pricing dækker over prisfastsættelse ved koncerninterne transaktioner, både nationalt som internationalt. Koncerninterne transaktioner kaldes også kontrollerede transaktioner, og omfatter alle transaktioner, både materielle som immaterielle.

I internationale koncerner kan der være interesse i, at minimere beskatningen i de lande, der har en høj selskabsskatteprocent. Dette kan f.eks. gøres ved, at centralisere de koncerninterne tjenesteydelser i et lav skatteland, og dermed opnås der fradrag i landet med høj beskatning, og samtidigt en skattefordel i lav skattelandet.³¹

Figur 2.1: Skattefordel for multinationale selskaber³²



Derfor er transfer pricing problematikken yderst diskuteret, og der er indført regler, både nationalt som internationalt, om anvendelse af armslængdeprincippet og dokumentationskrav.

I dette kapitel vil vi analysere både de internationale og nationale regler vedrørende transfer pricing, så reglerne om armslængdeprincippet og dokumentation står en anelse klarer, i forhold til de koncerninterne tjenesteydelser. Da de nationale regler i Danmark bygger på de internationale regler, vil der tages udgangspunkt i de internationale regler indenfor transfer pricing.

2.1 International ret

International transfer pricing giver særlige problemer ved grænseoverskridende transaktioner, da der involveres to eller flere staters lovgivning, og der dermed er risiko for dobbeltbeskatning.

³¹ Bundgaard, Jakob (2003, s. 16-17)

³² Bundgaard, Jakob (2003, s. 17)

OECD har derfor involveret sig betydeligt i transfer pricing problematikken. Der findes ikke en formel international skatteret, eller et overordnet organ til løsning af internationale dobbeltbeskatningsproblemer, og dermed omfatter OECD's arbejde alene henstillinger og anbefalinger til landenes lovgivningsmagt og skattemyndigheder.³³ Af væsentlig betydning kan nævnes Modeloverenskomst art. 9 om koncernforbundne selskaber, som fastsætter et armslængdeprincip i international skatteret. Dette princip præciseres i OECD's Transfer Pricing Guidelines, der bl.a. indeholder en gennemgang af metoder til fastsættelse af armslængdeprisen i praksis. Herudover vil art. 25 i OECD's Modeloverenskomst kunne få betydning for løsning af tvister, i forbindelse med transfer pricing, og den vil derfor også blive behandlet i afhandlingen.

2.2 Centralisering af servicefunktioner

Det er almindeligt, at multinationale koncerner centraliserer serviceaktiviteter på globalt eller regionalt niveau, og der dermed opstår koncernintern handel med tjenesteydelser. En koncern kan vælge at centralisere aktiviteterne for, at opnå stordriftsfordele, centralisere viden eller opnå kontrol med aktiviteter. Ved outsourcete aktiviteter kan der ske centralisering af styring, og kontrol med leverandøren af tjenesteydelsen, f.eks. kontrol med leverandøren af IT-drift.³⁴

Centralisering af tjenesteydelser kan ske efter fordeling af omkostninger, eller en omkostningsfordelingsaftale (CCA).

2.2.1 Fordeling af omkostninger

Ved centralisering af de koncerninterne tjenesteydelser, kan koncernen vælge, at fordele omkostningerne efter et almindeligt princip om fordeling. Her udarbejdes en aftale om omkostningsfordelingen (ej at forveksle med en CCA), hvor de relevante omkostninger afgrænses, samt efter hvilken allokeringsnøgle, disse skal fordeles mellem brugerne af ydelserne.

Ifølge OECD bør der ved fordeling af omkostningerne, tages udgangspunkt i de faktiske omkostninger, der anvendes som grundlag for allokering på baggrund af de fastsatte allokeringsnøgler, som vi kommer nærmere ind på nedenfor.³⁵

Denne metode anvendes, hvor tjenesteydelser er centraliseret i et moder- eller serviceselskab.

2.2.2 Omkostningsfordelingsaftale (CCA)

I stedet for at aflønne et moder- eller serviceselskab for, at udføre tjenesteydelser for koncernselskaberne, kan koncernselskaberne i stedet gå sammen og lave en omkostningsfordelingsaftale.

³³ Winther-Sørensen, Niels m.fl. (2009, Kap. 9, s. 367)

³⁴ Bundgaard, Jakob m.fl. (2001, Kap. 9, s. 173-174), Hansen, Anders Oreby m.fl. (2008, kap. 8, s. 139)

³⁵ OECD Transfer Pricing Guidelines (Kap. VII, pkt. 7.22-7.23), OECD (1984, pkt. 65)

Ved en omkostningsfordelingsaftale forstås en aftale, hvor forbundne selskaber går sammen om, at fordele omkostninger og risici ved koncerninterne tjenesteydelser, efter deres forventede fordel/nytte af aftalen. En CCA kan sammenlignes med et joint venture.

Deltagelse i en omkostningsfordelingsaftale, kræver en forretningsmæssig begrundelse. Der skal altså være en klar forventning om, at det deltagende selskab opnår en økonomisk eller kommerciel fordel af aftalen, det kan være reduktion af risici og omkostninger, eller adgang til flere eller bedre ressourcer. Deltagende selskaber skal dermed have ret til, at udnytte de tjenesteydelser der stilles til rådighed, og have en rimelig forventning om, at være i stand til at benytte denne ret.³⁶

Der aftales på forhånd en fordeling af udgifterne til tjenesteydelserne ved omkostningsfordelingsaftaler. Fordelingen sker ved en allokering af forventet nytte af aktiviteterne, og alle deltagere skal bidrage til at dække omkostningerne. Selskaberne kan enten bidrage til dækning af omkostningerne ved, at stille aktiver til rådighed, udføre funktioner eller via indbetalinger. Ejerskabet af aktiverne forbliver dermed hos det deltagende selskab, der har stillet den til rådighed. Et selskab uden nytte af omkostningsfordelingsaftalen, kan også ansættes til, at stille tjenesteydelserne til rådighed for deltagerne. Et sådan selskab skal aflønnes på armlængdevilkår.

Et problem i forhold til omkostningsfordelingsaftaler, er værdiansættelse af de indskudte aktiver m.v., da OECD-landene ikke er enige om hvilken værdiansættelsesmetode, der bør anvendes. Dette er i sig selv et argument for, ikke at bruge en omkostningsfordelingsaftale, da de enkelte lande kan anfægte aftalen ved, at sætte spørgsmålstejn ved værdiansættelsen.

Vil man anvende centralisering af koncerninterne tjenesteydelser til, at opnå en skattefordel, som omtalt i begyndelsen af dette kapitel, er omkostningsfordelingsaftaler ikke fordelagtigt at vælge. Det skyldes, at selskaberne deler omkostninger og risici ved omkostningsfordelingsaftalen, hvor i mod, der er mulighed for at centralisere omkostninger og risici, i et selskab ved fordeling af omkostninger, og selskabet der påtager sig risici kompenseres herfor. Vi vil derfor arbejde videre i opgaven ud fra fordeling af omkostningerne, frem for omkostningsfordelingsaftaler.

2.3 Hvornår foreligger der en koncernintern tjenesteydelse?

Der er som nævnt, mulighed for skatteplanlægning, ved hjælp af de koncerninterne tjenesteydelser, er dette også et område, som interesserer skattemyndighederne. Som følge af reglerne om

³⁶ OECD Transfer Pricing Guidelines (Kap. VIII, pkt. 8.10), SKAT's Vejledning til dokumentationspligt (2006, afsnit 5.2.5), Hansen, Anders Oreby m.fl. (2008, Kap. 10, s. 179)

transfer pricing, opstår der to centrale problemstillinger i forbindelse med koncerninterne tjenesteydelser:³⁷

- Hvornår foreligger der en koncernintern tjenesteydelse?
- Hvordan fastsættes armlængdeværdien af en tjenesteydelse?

Disse problemstillinger er centrale i både OECD's behandling af koncerninterne tjenesteydelser, og også i andre forfatters behandling af området. Den første problemstilling vil vi behandle i indværende kapitel, mens problemstillingen om fastsættelse af armlængdeværdien behandles i kapitel 3.

Grunden til at man tester, hvorvidt der er ydet en koncernintern tjenesteydelse skyldes, at der findes en række aktiviteter der kan ligne koncerninterne tjenesteydelser, men som ikke er fradragsberettiget, som de koncerninterne tjenesteydelser er. Vi vil i det følgende foretage en række tests for at fastlægge, hvornår der er ydet en koncernintern tjenesteydelse.

2.3.1 Nytteprøven

Når et selskab afholder en omkostning, kan det være i interesse for enten selskabets kunder, dets aktionærer, selskabet selv eller et andet koncernselskab. En betingelse for, at der eksisterer en koncernintern tjenesteydelse er, at et andet koncernforbundet selskab drager nytte af den udførte aktivitet. Det kan være økonomisk- eller kommercielnytte, som følge af aktiviteten. For at definere "nytte", kan der skeles til de danske regler for fradrag for udgifter i den skattepligtige indkomst, eftersom de også stiller krav om nytte, førend omkostninger kan fradrages. I SL § 6, stk. 1 står der direkte, at der kan opnås fradrag for udgifter, som er med til *"at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten"*, og man dermed kun anerkender fradrag for omkostninger, der afholdes med forventning om et afkast senere.

Set i forhold til koncernstrukturer kan man sige, at for at kunne allokere en omkostning fra et moder- eller serviceselskab til et andet koncernselskab, skal omkostningen være afholdt i koncernselskabets interesse. Derfor må et moderselskab identificere, hvilke af de omkostninger selskabet har afholdt³⁸, som er i minimum et andet koncernselskabs interesse, da det er disse omkostninger, der må allokere til det/de relevante koncernselskaber. Det er samtidig også kun disse omkostninger, som det modtagende koncernselskab kan fradrage i sin skattepligtige indkomst, og øvrige betalinger kan anses som udbytte, tilskud og lignende.

³⁷ OECD Transfer Pricing Guidelines (Kap. VII, pkt. 7.5), Bundgaard Jakob m.fl. (2001, Kap. 9, s.173), Hansen, Anders Oreby m.fl. (2008, kap. 8, s. 139)

³⁸ Dette kan også være omkostninger afholdt af et serviceselskab.

Moderselskabets omkostninger i relation til andre koncernselskaber kan opdeles i 3 kategorier:

- Aktionæromkostninger
- Hovedkvartersomkostninger
- Forretningsenhedsomkostninger

Aktionæromkostninger

Aktionæromkostninger er de omkostninger, der som navnet antyder, afholdes til nytte for aktionærerne i et selskab. I en koncernstruktur vil det ofte være et moder- eller holdingselskab, der er aktionærer i de underliggende koncernselskaber. I funktionen som ejer af underliggende selskaber, kan der være en række omkostninger, som vedgår disse selskaber, men som ikke er i selskabernes interesse. Det kan f.eks. være rapportering til børs, krav om udarbejdelse af et koncernregnskab, eller omkostninger til undersøgelse af finansieringsstruktur i et selskab, hvor man ønsker at finde ud af, om der skal finansieres gennem aktier eller lån.

Problemet ved aktionæromkostninger er, at de kan være svære at opgøre, da de afholdes i afdelinger, der også udfører aktiviteter for andre. Tidsforbruget på aktiviteter relateret til aktionærerne, registreres sjældent særskilt, f.eks. når en regnskabsafdeling udarbejder koncernregnskab samtidigt med, at der også udarbejdes regnskab for koncernselskaberne. Derfor opgøres aktionæraktiviteterne ofte ud fra et skønsmæssigt forbrug.

Da aktionæromkostninger ikke er til nytte for mindst ét koncernselskab, må de ikke allokeres ud til koncernselskaberne, selvom de måtte vedrøre disse.

Hovedkvartersomkostninger

En anden type omkostninger er hovedkvartersomkostninger. De relaterer sig til koordineringsaktiviteter, også kaldet "shareholder activities", som består af aktiviteter ved at forvalte en koncern. Disse omkostninger ligger tæt op af både aktionæromkostninger og tjenesteydelser, og det kan diskuteres, hvem der reelt har nytte af disse aktiviteter, for koncernselskaber kan have indirekte nytte, af de koordinerende aktiviteter fra moderselskabets side. De må derfor afgrænses af, om et uafhængigt selskab ville have været villig til, at betale for ydelsen eller udfører aktiviteten selv, i en sammenlignelig situation.³⁹ Det drejer sig som regel om administrative aktiviteter centraliseret hos et moderselskab, og afhænger af organisationens opbygning, det kan f.eks. være budget kontrol, regnskab, IT service, juridisk afdeling, forskning og udvikling samt kontrol af de immaterielle rettigheder.

³⁹ OECD Transfer Pricing Guidelines (Kap. VII, pkt. 7.9 og 7.15)

De tjenesteydelser, som uafhængige ikke er villig til at betale for eller udfører selv, betegnes hovedkvartersomkostninger, og må ikke videre allokeres til andre koncernselskaber, som en generel administrationsomkostning.

Forretningsenhedsomkostninger

De omkostninger som hører under begrebet hovedkvartersomkostninger, men som gerne må viderefaktureres til andre koncernselskaber, er forretningsenhedsomkostningerne. Det er omkostninger for ydelser, som et moderselskab, regionalt hovedkvarter eller serviceselskab stiller til rådighed for andre koncernselskaber, og som uafhængige parter ville have været villige til, at betale for eller ville udfører selv, idet de har nytte af ydelsen.

Generelt vil der ikke kunne allokeres omkostninger til en forretningsenhed for en ydelse, som blot duplikere en ydelse som enheden allerede selv varetager, eller som de i forvejen modtager fra en tredje part. En undtagelse er dog, hvis der er tale om en midlertidig ydelse på grund af reorganisering, eller i forbindelse med reducere af en dårlig virksomhedsbeslutning, det kan blandt andet være en anden juridisk vurdering.

Hertil skal det nævnes, at der i visse tilfælde kan være tale om en koncernintern tjenesteydelse, selvom ydelsen rent faktisk ikke benyttes af forretningsenheden, eller ikke benyttes i et omfang, som kan modsvare prisen der betales herfor. Det kan f.eks. være tilfælde hvor der er stillet en hotline til rådighed for forretningsenhederne, som kan benyttes hvis behovet opstår. Hvis det er forretningsmæssigt begrundet, at man har stillet denne løbende ydelse til rådighed, og uafhængige i en sammenlignelig situation, er villige til at betale for ydelsen, må omkostningerne gerne viderefaktureres til de forretningsenheder.

I de tilfælde, hvor koncernselskaber indirekte opnår nytte af moderselskabets aktiviteter, men ikke er en ydelse, som et uafhængigt selskab ville betale for eller udføre selv, kan omkostningen ikke viderefaktureres til selskaber, som ikke er direkte involveret i ydelsen. Disse tilfælde kaldes også "passive association" idet den modtagende part, som udtrykket antyder, har en passiv andel i aktiviteten. Det kan f.eks. være synergieffekter, hvor selskabet ikke er direkte berørt af beslutningen. Samtidigt vil det ikke blive anset som en koncernintern ydelse såfremt, man opnår noget bedre blot fordi, man er del af en større koncern, f.eks. i form af en bedre kreditværdighed, blot fordi selskabet er en del af en koncern.⁴⁰ Hvis selskabet derimod har fået stille en garanti fra et andet selskab i koncernen, således der på den måde opnås bedre kreditværdighed, vil dette i dansk skatteret anses som en koncernintern ydelse jf. TfS 2005.563 LSR. Samtidigt vil visse globale reklame-

⁴⁰ OECD Transfer Pricing Guidelines (Kap. VII, Pkt. 7.13), Wittendorff, Jens (2009, Kap. 17, s. 648)

fremstød samt PR kampagner, anses for værende en koncernintern ydelse, og der skal i den forbindelse skelnes mellem aktiv promovering og passiv associering.⁴¹

Det er ikke muligt, at foretage en overordnet kategorisering af, om koncerninterne aktiviteter er henholdsvis aktionæromkostninger, hovedkvartersomkostninger eller forretningsenhedsomkostninger. Man er nødsaget til, at kigge på omstændighederne omkring enhver ydelse der foretages, da det kan være små omstændigheder der gør forskellen om hvorvidt, man må allokere sine omkostninger videre eller ej.

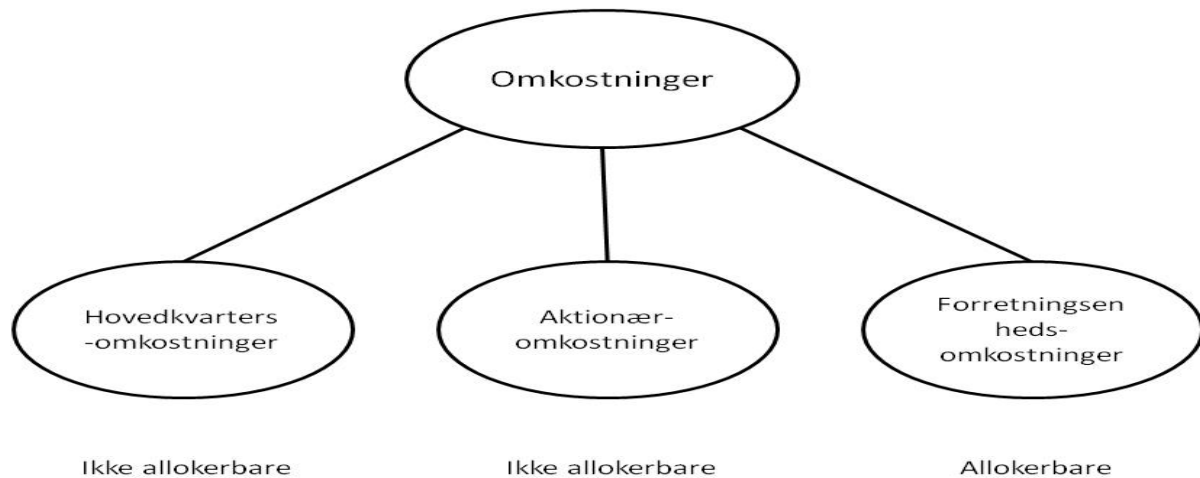
Hertil kommer diskussionen om hvorvidt, arbejde udført af en aktionær eller bestyrelsesmedlem, som forretningsenhederne har nytte af, skal anses som værende aktionær- eller hovedkvartersomkostninger, eller om de kan være forretningsenhedsomkostninger. EU's Joint Transfer Pricing Forum når frem til, at det afhænger af hvilken industri der er tale om, hvilken type selskab og hvilken ydelser der er erlagt, dvs. at det er omstændighederne omkring hver sag, der skal afgøre dette.⁴² De er derfor ikke afvisende overfor, at en aktionærs eller bestyrelsesformands arbejde kan, videreallokeres til forretningsenhederne som en forretningsenhedsomkostning, hvis de respektive forretningsenheder har nytte af arbejdet. I Danmark blev der i TfS 1999.376 H taget stilling til en sådan sag. Her ejede sagsøgeren et cafeteria samt et anpartsselskab. Der var indgået aftale mellem cafeteriaet og anpartsselskabet om, at anpartsselskabet skulle stå for bogføring m.m., og der skete betaling herfor som konsulentbistand. Sagsøgeren og hans kone stod for bogføringen, og modtog herfor en A-indkomst fra anpartsselskabet. Skattemyndighederne forhøjede sagsøgerens indkomst, til hele det beløb, der var erlagt mellem cafeteriaet og anpartsselskabet som konsulentbistand. Landsretten stadfæstede dette, da aftalen om konsulentbistand ikke havde et forretningsmæssigt formål. Højesteret bemærkede ydermere, at der ikke var skriftlig aftale om konsulentbistand, at der ikke var fremlagt fakturaer, og at anpartsselskabet ikke ydet konsulentbistand for andre selskaber.

De danske domstole slog hermed fast, at førend interesseforbundne parter kan udføre arbejde, som må videreallokeres, skal det være forretningsmæssigt begrundet, og de gængse formaliteter, som en aftale og fakturaer, som ville have været udarbejdet hvis det var uafhængige parter, bør foreligge.

⁴¹ OECD Transfer Pricing Guidelines (Kap. VII, pkt. 7.13), Wittendorff, Jens (2009, Kap. 17, s. 648)

⁴² EU Joint Transfer Pricing Forum (2011, pkt. 47)

Figur 2.2: Allokerbare omkostninger



2.4 OECD's Modeloverenskomst

Hvis det findes, at der er fundet en koncernintern tjenesteydelse sted, skal armslængdeprisen fastsættes. OECD har offentliggjort henstillinger og anbefalinger til fastsættelse af armslængdeprisen, der i høj grad er anerkendt af medlemsstaterne. De fleste af de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster indeholder artikler svarende til Modeloverenskomstens art. 9, selvom der er både findes tilfælde af ældre og nyere dobbeltbeskatningsoverenskomster, hvor det ikke er tilfældet.⁴³ Herudover har flere stater ved indførelsen af national lovgivning på transfer pricing området, enten inkorporeret OECD Transfer Pricing Guidelines⁴⁴ eller lavet en indirekte henvisning hertil.⁴⁵

Formålet med dobbeltbeskatningsoverenskomster er, at de skal forhindre eller begrænse, at der sker en dobbeltbeskatning eller dobbelt ikke-beskatning af samme indkomst i flere stater ved, at sætte grænser for beskatningen i én eller begge overenskomststater. Disse begrænsninger er først og fremmest reguleret i fordelingsbestemmelserne i Modeloverenskomstens art. 6-22 (sammenholdt med art. 23 for domicillandets vedkomne). Hovedprincippet er her, at hvis den ene stat er tildelt beskatningen, skal den anden stat lempe. Udgangspunktet i OECD's Modeloverenskomst er domicillandsbeskatning af globalindkomsten, men fordelingsbestemmelserne kan føre til kilde-landsbeskatning af visse indkomster.

⁴³ Der er f.eks. ikke en artikel tilsvarende art. 9 i OECD's Modeloverenskomst i BKI nr. 100 af 11/09/1989 mellem Danmark og Bulgarien, som er af ældre natur. Til gengæld er der i nyere dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem Danmark og Andorra – BKI nr. 4 af 22/02/2011 samt BKI nr. 9 af 15/03/2011 mellem Danmark og Antiga og Barbuda, hvor der heller ikke aftalt en artikel tilsvarende art. 9 i OECD's Modeloverenskomst.

⁴⁴ Det er f.eks. tilfældet for den lovgivning der fik virkning fra indkomståret 1999 i England jf. Pedersen, Jan (1998, Afsnit II, Kap. 3, s. 130) & Adams, Chris m.fl. (2003, Kap. 2, s. 8)

⁴⁵ Dette er f.eks. tilfældet i Danmark i forarbejderne til skattekontrolloven § 3B jf. L84 og ligningsloven § 2 jf. L120 jf. L140

OECD's Modeloverenskomst er som navnet forlyder, en model til hvorledes, dobbeltbeskatningsoverenskomster kan og bør udformes, kommentarerne hertil bruges som fortolkningsbidrag til, hvorledes forskellige problemstillinger løses, ved fortolkning eller anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomster.⁴⁶ De fleste af Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster er udformet efter OECD's Modeloverenskomst, hvorfor den samt kommentarerne, kan bruges som fortolkningsbidrag ved konkrete problemstillinger.⁴⁷

OECD's Modeloverenskomst har ikke status, som en folkeretlig bindende traktat, men status som soft law. Det er endvidere vanskeligt, at indplacere OECD's Modeloverenskomst i Wienerkonventionens bestemmelser om fortolkning af traktater (for mere om Wienerkonventionen, se nedenfor i afsnit 2.4.3).⁴⁸ Det er dog alligevel anerkendt i international skattepraksis, at OECD's Modeloverenskomst med kommentarer anvendes som fortolkningsbidrag, til dobbeltbeskatningsoverenskomster udformet efter denne. Det fremgår sågar i introduktionen til OECD's Modeloverenskomst i pkt. 29-29.3, hvilken betydning kommentarerne har:⁴⁹

Pkt. 29:

" (...) Commentaries (...) can nevertheless be of great assistance in the application and interpretations of the conventions and, in particular, in the settlement of any disputes."

Pkt. 29.3:

"(...) The courts are increasingly using the Commentaries in reaching their decisions. Information collected by the Committee of Fiscal Affairs shows that the Commentaries have been cited in the published decisions of the courts of the great majority of member countries. In many decisions, the Commentaries have been extensively quoted and analyzed, and have frequently played a key role in the judge's deliberations."

I Danmark tillægger SKAT og domstolene også OECD's Modeloverenskomst med kommentarer betydning, ved fortolkning af indgået dobbeltbeskatningsoverenskomster.⁵⁰ Fra dansk retspraksis kan blandt andet nævnes TfS 1993.7 H, TfS 1996.715 Ø og TfS 2000.426 Ø, hvor domstolene har lagt vægt på kommentarerne til OECD's Modeloverenskomst ved afgørelser vedrørende indgået dobbeltbeskatningsoverenskomster.

⁴⁶ Winther-Sørensen, Niels m.fl. (2009, kap. 2, s. 73)

⁴⁷ Winther-Sørensen, Niels m.fl. (2009, Kap. 2, s. 29)

⁴⁸ Winther-Sørensen, Niels m.fl. (2009, Kap. 2, s. 46)

⁴⁹ Her refereres til OECD's Modeloverenskomst fra 2010

⁵⁰ Ligningsvejledningen; Dobbeltbeskatning 2011-1 – afsnit D.D.2

Da det er svært, at begrunde retskildeværdien af OECD's Modeloverenskomst i Wienerkonventionens bestemmelser, bør retskildeværdien snarere findes i hensynet til en harmoniseret fortolkning, den autoritative tilblivelsesmåde samt det forhold, at OECD's Modeloverenskomst med kommentarer kan anses for, at udtrykke international skattepraksis.⁵¹ Herved vil andre staters praksis blive inddraget som fortolkningsbidrag, også selvom Wienerkonventionen om fortolkning af traktater, ikke i art. 31-33 direkte nævner betydningen af andre staters praksis, ved fortolkning af udtryk i andre dobbeltbeskatningsoverenskomster.

Da dobbeltbeskatningsoverenskomster indgås mellem staterne indbyrdes, har OECD ingen kompetence til, at ændre på allerede indgået dobbeltbeskatningsoverenskomster. OECD's Modeloverenskomst med kommentarer ajourføres dog jævnligt, og det må derfor som udgangspunkt, være den version der var gældende på dobbeltbeskatningsoverenskomstens indgåelsestidspunkt, som skal anvendes som fortolkningsbidrag. Har ændringen materiel karakter, kan man ikke tillægge en nyere version af OECD's Modeloverenskomst vægt, ved fortolkning af en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Dette er uanset, at der ikke er taget forbehold for ændringer, da undladelse af forbehold ikke kan ses som en accept af ændringer i retstilstanden. Har ændringen derimod blot karakter af en præcisering, vil den nyere version godt kunne bruges ved fortolkning. Dette synspunkt er støtte op af højesteret jf. TfS 2003.222 H hvor der udtaltes

"Der må endvidere lægges vægt på, at kommentaren (...) ikke blot præcisere en almindelig anerkendt opfattelse, men (...) reelt indebærer en undtagelse (...) som har karakter af en ændring af selve Modeloverenskomsten. På denne baggrund kan kommentaren til Modeloverenskomsten af 1992 efter vores opfattelse ikke uden for misbrugstilfælde tillægges betydning ved fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomster, der er indgået forud for kommentarens fremkomst. Dette gælder, selv om de kontraherende stater ikke har taget forbehold over for indholdet af den senere fremkomne kommentar, idet dette ikke kan forstås som en accept (...)"

For at der ikke skal forhandles nye dobbeltbeskatningsoverenskomster, hvis der sker materielle ændringer i OECD's Modeloverenskomst, kan staterne indgå tillægsaftaler til de eksisterende dobbeltbeskatningsoverenskomster.

Den vigtigste bestemmelse i OECD Modeloverenskomsten i forhold til transfer pricing problematikken er art. 9 om forbundne foretagender.

⁵¹ Winther-Sørensen, Niels m.fl. (2009, Kap. 2, s. 48)

2.4.1 OECD's Modeloverenskomst art. 9

Helt kort fastlægger bestemmelsen, at alle kommercielle og finansielle transaktioner mellem forbundne foretagender, skal ske på armslængdevilkår, og hvis dette ikke er tilfældet, kan de kontraherende stater korrigere de pågældende transaktioner.

Hermed kan det udledes, at man først og fremmest skal fastsætte, hvorvidt en transaktion er foretaget mellem forbundne foretagender. I kommentarerne til OECD's Modeloverenskomst art. 9, 1. kommentar er forbundne foretagender moder-/datterselskaber, og selskaber under fælles kontrol.

Hvis transaktionen er foretaget mellem koncernforbundne foretagender, er det næste skridt, at fastlægge hvorvidt transaktionen er sket på armslængdevilkår. Heri fastslås det, at en transaktion mellem forbundne foretagender, skal ske på samme vilkår, som to uafhængige parter i en sammenlignelig situation, ville være nået frem til. Er dette ikke tilfældet, er transaktionen ikke sket på armslængdevilkår. Da det ikke er fastlagt i OECD's Modeloverenskomst hvorledes denne sammenlignelighed skal foretages, skal OECD's Transfer Pricing Guidelines anvendes jf. kommentar 1 til art. 9 i OECD's Modeloverenskomst, som vi vil komme nærmere ind på i afsnit 2.5.

Findes det herefter, at transaktionen ikke er sket på vilkår, som uafhængige parter i sammenlignelig transaktion ville være nået frem til, hjemler art. 9, stk. 1 i OECD's Modeloverenskomst mulighed for, at en kontraherende stats skattemyndighed kan korrigere selskabet, i dennes stats indkomst. I art. 9, stk. 2 foreskrives det, at såfremt der foretages en primær korrektion i den ene stat, skal den anden stat foretage en modsvarende korrektion for at ophæve dobbeltbeskatning, en såkaldt korrigerende korrektion, som vi vil komme nærmere ind på i afsnit 2.7.

2.4.2 Dobbeltbeskatningsoverenskomster

Dobbeltbeskatningsoverenskomster er, modsat OECD's Modeloverenskomst, folkeretlige bindende traktater, der som nævnt, har til formål, at forhindre eller begrænse dobbeltbeskatning eller dobbelt ikke-beskatning. En dobbeltbeskatningsoverenskomst kan påberåbes af de omfattede personer, selskaber, myndigheder m.fl., når den er implementeret i national ret. Efter implementering har den virkning på to niveauer; dels giver den borgerne rettigheder og dels pålægger den staterne folkeretlige forpligtelser. Danmark prøver som udgangspunkt, at fortolke national ret således, at resultatet ikke strider mod deres folkeretlige forpligtelser.⁵² Ved fortolkning af en dobbeltbeskatningsoverenskomst i Danmark, anvendes der i høj grad de samme fortolkningselementer, som ved fortolkning af national ret, herunder f.eks. ordlyden, sammenhængen mellem bestemmelserne og formålet.

⁵² Winther-Sørensen, Niels m.fl. (2009, kap. 2, s. 31)

2.4.3 Wienerkonventionen af 23. maj 1969 om traktat-retten

Da dobbeltbeskatningsoverenskomster har karakter af folkeretlige bindende traktater, finder Wienerkonventionen anvendelse. Wienerkonventionen gælder dog formelt kun for traktater indgået efter dens ikrafttrædelse i 1969 jf. art. 4, og for de stater der har tiltrådt konventionen. Principperne for fortolkning af folkeretlige bindende traktater, er fastlagt i art. 31-33. Da reglerne i Wienerkonventionen antages, at være udtryk for alment gældende folkeretlige regler, må fortolkningsprincipperne også antages, at gælde ved fortolkning af traktater, der ikke direkte er omfattet af konventionen, og for dobbeltbeskatningsoverenskomster indgået før Wienerkonventionens ikrafttræden.⁵³

Wienerkonventionens fortolkningsregler er opdelt i en almindelig regel om fortolkning jf. art. 31, sekundære fortolkningsmidler jf. art. 32 samt principperne om fortolkning af traktater, der er bekræftet på mere end et sprog jf. art. 33. I art. 31 indeholdes der en objektiv fortolkning, dvs. ordlydsfortolkning, men hvor en subjektiv fortolkning ved usikkerhed imidlertid tages i betragtning. I art. 32 reguleres betydningen af forarbejderne, og omstændighederne ved indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomsten, og skal tages i brug, når fortolkning efter art. 31 giver et flertydigt eller uklart resultat, eller hvis fortolkningsresultatet er urimeligt. I tilfælde af, at en traktat er udfærdiget på flere forskellige sprog, foreskriver art. 33, at de bekræftede sprog skal have forrang, for de ikke bekræftede, og i tilfælde af flere bekræftede sprog, har de alle samme gyldighed, medmindre andet er aftalt af deltagerne.

2.4.4 Betydningen af national ret ved fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster

I OECD's Modeloverenskomst findes der flere bestemmelser, hvor der henvises til fortolkning af tilsvarende udtryk i national ret. Den mest omdiskuterede bestemmelse i international teori og praksis, er den generelle henvisningsbestemmelse i art. 3, stk. 2.⁵⁴ Kommentar 13.1 til art. 3, stk. 2 siger:

"(...) the meaning of any term not defined in the Convention may be ascertained by reference to the meaning it has for the purpose of any relevant provision of the domestic law of a Contracting State, whether or not a tax law."

Problemet herved er, hvilket lands nationale ret der skal anvendes. I international teori skelnes der gerne mellem anvenderstatens ret, og dobbeltbeskatningsoverenskomstens kildelands ret. Anvenderstaten er der hvor fortolkningsspørgsmålet opstår, og kildelandet er der, hvori skatteyderen ikke er hjemmehørende, men optjener sin indkomst. Helt generelt er det antaget, at begge stater anvender overenskomsten, hvorfor henvisning til national ret bør forstås således, at begge stater

⁵³ Winther-Sørensen, Niels m.fl. (2009, Kap. 2, s. 37)

⁵⁴ Winther-Sørensen, Niels m.fl. (2009, Kap 9, s. 52)

skal benytte deres nationale regler. Ved anvendelse i Danmark er det dermed dansk ret der skal anvendes, uanset om Danmark anses for at være domicil- eller kildelandet. Hvis udtrykket defineres forskelligt i de implicerede staternes lovgivning, er det lovgivningen i kildelandet, der skal anvendes.⁵⁵

Det er ikke angivet i art. 3, stk. 2 hvornår national ret skal anvendes ved fortolkning. Som udgangspunkt ønskes det, at man opnår et resultat uden indblanding af national ret, dvs. en autonom fortolkning. Er der alligevel nødvendighed med henvisning til national ret, skal det ikke forstås således, at der kun henvises udelukkende til definitioner i love, men også forstås som en henvisning til gældende dansk skatteret jf. Tfs 1994.184 H og Tfs 2003.222 H. I Tfs 1994.184 H blev udtrykkende "bosat" og "midlertidig bopæl" fortolket i overensstemmelse med dansk skattelovgivning. Ingen af disse udtryk er særskilt defineret i Danmarks skattelove.

I forbindelse med afsigelse af Tfs 1994.184 H, var der dog uoverensstemmelse mellem landsretten og højesteret om, hvorvidt udtrykkende "bopæl" og "midlertidig bopæl" skulle fortolkes i overensstemmelse med OECD's Modeloverenskomst eller intern dansk ret. Landsretten udtalte i sagen, at:

"Denne dobbeltbeskatningsoverenskomst bør fortolkes i overensstemmelse med principperne i artikel 4 i OECD-modelkonventionen af 1977 (...)"

Højeste ret udtalte i modsætning hertil, at:

"Bopælsbegrebet skal efter overenskomstens art. II (2)⁵⁶ fortolkes i overensstemmelse med dansk lovgivning"

Det kan være et problem, hvis højesteret har en tendens til, at anvende intern dansk ret frem for internationale regelsæt, herunder OECD's Modeloverenskomst. Dette strider nemlig mod intentionen bag Danmarks indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster, og den harmoniserende fortolkning. Hvis dette bliver normalen for Højesteret, vil det være vanskeligere og mere omkostningsfuldt for virksomheder, at gennemskue deres retsstilling i Danmark, da de ikke kun skal tage højde for dobbeltbeskatningsoverenskomster, men også intern dansk ret. Dette kan gøre virksomheder mere påpasselige med, at ekspandere hertil, hvilket vil være et uheldigt udfald for Danmark.

2.5 OECD's Transfer Pricing Guidelines

OECD's Transfer Pricing Guidelines har, som nævnt, ikke en formel retskildeværdi i sig selv, men har betydelig værdi i forbindelse med nationale og internationale transfer pricing problemstillinger.

⁵⁵ Winther-Sørensen, Niels m.fl. (2009, Kap. 2, s. 55)

⁵⁶ Art. II (2) i den dansk-amerikanske dobbeltbeskatningsoverenskomst svarer til art. 3, stk. 2 i OECD's Modeloverenskomst.

ger.⁵⁷ OECD tilsigter, at være direkte retningsgivende for løsning af transfer pricing problemer, hvad enten de afgøres nationalt eller internationalt, og uanset om de afgøres ved gensidig aftale procedure jf. art. 25 i OECD's Modeloverenskomst, eller ved voldgiftsbehandling.⁵⁸ OECD Transfer Pricing Guidelines henvender sig både til selskaber såvel som skattemyndigheder. OECD Transfer Pricing Guidelines forsøger, at opnå et internationalt kompromis mellem de deltagende stater, mens der foretages en rimelig afvejning mellem staternes fiskale og skatteydernes driftsøkonomiske interesser.⁵⁹ I dansk ret er der udførligt refereret hertil i forarbejderne til dansk lovgivning, og OECD's Transfer Pricing Guidelines må tillægges retskildeværdi, på linje med danske lov forarbejder.⁶⁰

2.5.1 Armslængdeprincippet

Armslængdeprincippet samt anvendeligheden herfor, er beskrevet i OECD Transfer Pricing Guidelines kapitel 1.

Udgangspunktet for armslængdeprincippet er, at hvis der er en transaktion mellem to uafhængige selskaber, vil prisen samt vilkårene herfor, blive fastlagt af markedskræfterne. Når to koncernselskaber ingår en transaktion, vil deres indbyrdes priser og vilkår ikke være bestemt af markedet, men i højere grad af deres fælles interesser i koncernen. Armslængdeprincippet betyder dermed, at før end transaktionen mellem to afhængige selskaber er sket på armslængdevilkår, skal pris og vilkår svare til det, som to uafhængige selskaber ville have aftalt.

Armslængdeprincippet bygger dermed på forudsætningen om, at der til en hver økonomisk transaktion findes en sammenlignelig transaktion, af tilsvarende karakter, mellem uafhængige parter.⁶¹ Kun på denne måde kan man frembringe, hvorledes transaktionen ville være foretaget på markedsbestemte vilkår, og dermed hvorledes den koncerninterne transaktion skal være sket. Herved kan det udledes, at graden af sammenligneligheden mellem transaktionerne, har en central betydning.

2.5.2 Sammenlignelighedsanalysen

Formålet med en sammenlignelighedsanalyse er, at etablere en objektiv økonomisk reference, der inkludere data fra ukontrollerede transaktioner eller uafhængige parter, med henblik på, at foretage en prisfastsættelse, eller teste resultatet af en eller flere koncerninterne transaktioner.⁶² Hertil skal man udelukke de transaktioner fra analysen, der har en dårligere grad af sammenlignelig-

⁵⁷ Winther-Sørensen, Niels m.fl. (2009, Kap. 9, s. 371)

⁵⁸ Pedersen, Jan (1998, Afsnit III, Kap. 2, s. 173)

⁵⁹ Pedersen, Jan (1998, Afsnit III, Kap. 2, s. 174)

⁶⁰ Bundgaard, Jakob m.fl. (2001, Kap. 2, s. 42)

⁶¹ Winther-Sørensen, Niels m.fl. (2009, Kap. 9, s. 371)

⁶² Hansen, Anders Oreby m.fl. (2008, Kap. 7, s. 123)

hed end andre. Sammenlignelighedsanalyser udføres ofte som databaseundersøgelser med henblik på, at identificere oplysninger om nøgletal for uafhængige selskaber med samme funktionalitet, aktiver og risici som det berørte koncernselskab (se kapitel 3 for gennemgang af funktioner, aktiver og risiko).⁶³

Sammenlignelighedsanalysen har en central rolle indenfor transfer pricing, da det oftest er her, der opstår uoverensstemmelser mellem virksomhederne og skattemyndighederne. Det er nemt at blive enige om, at armslængdeprincippet er gældende for den pågældende transaktion, men svære at blive enige om, hvorvidt de valgte søgningskriterier til sammenligning er korrekte. Det er ikke alle lande, der i deres regler vedrørende transfer pricing dokumentation, udtrykkeligt kræver, at der udføres en database undersøgelse. Det kan dog imidlertid være svært at godtgøre, at der foreligger en armslængdeprise, hvis ikke man har en eller anden form for kvantitativ reference.

Som hjælp til disse databaseundersøgelser har OECD i deres Transfer Pricing Guidelines, opregnet fem sammenlignelighedsfaktorer:

- Art og karakter af omsatte produkter eller tjenesteydelser
- Funktioner og opbygning af sammenlignede virksomheder
- Kontraktvilkår for omsatte varer og tjenesteydelser
- Økonomiske forhold vedrørende produktion, markedsføring og salg m.v.
- Forretningsstrategier

Art og karakter af omsatte produkter eller tjenesteydelser

Forskelle i produkter eller tjenesteydelsers karakter, kan til dels have indflydelse på værdien af disse på det frie marked. For tjenesteydelser, kan forskelle i karaktertrækkene være i arten og omfanget af ydelsen, hvilket kan have indflydelse på sammenligneligheden, og dermed værdien af tjenesteydelserne. Det kan f.eks. være forskellen mellem rutineprægede funktioner og ikke rutineprægede funktioner, hvor der i sidst nævnte, er en større værditilførsel.

Funktioner og opbygning af sammenlignede virksomheder

Ved transaktioner mellem to uafhængige parter, vil kompensation oftest reflektere de funktioner hver part yder, under hensyntagen til anvendte aktiver og påtagende risici. Funktionsanalysens formål er, at identificere og sammenligne de økonomiske aktiviteter og påtaget ansvar, forbrugte aktiver og formodet risici. Hertil er det hjælpsomt at kende opbygningen af de sammenlignelige virksomheder, og fastlægge hvilke juridiske rettigheder og forpligtelser, den part der udfører funk-

⁶³ Hansen, Anders Oreby m.fl. (2008, Kap. 7, s. 123)

tioner har.⁶⁴ Der skal ske justeringer for hver materiel forskel der er, på de transaktioner der er mellem uafhængige parter, i forhold til de transaktioner der er mellem afhængige parter. Det kan f.eks. være i påtaget risiko.

Kontraktvilkår for omsatte varer og tjenesteydelser

Ved transaktioner foretaget på armslængdevilkår, er ansvar, risici og fortjeneste mellem de to parter, gerne defineret eksplicit eller implicit i kontraktvilkårene. Hvis dette er tilfældet, bør kontraktvilkårene være en del af funktionsanalysen ovenover. Ved transaktioner mellem uafhængige parter, vil deres forskellige interesser normalt sørge for, at kontrakten bliver overholdt. En ændring eller ignorering af kontrakten vil ligeledes kun ske, hvis begge parter har interesse heri. De samme forskelle i parternes interesse er der muligvis ikke, hvis der er tale om koncernforbundene selskaber. Der er derfor ikke kun vigtigt at fastlægge hvorvidt, kontrakts vilkårene er på armslængdevilkår, men også hvorvidt disse vilkår rent faktisk er blevet overholdt i transaktionen.

Økonomiske forhold

Selvom der er tale om samme transaktion, kan armslængdeprisen variere på forskellige markeder. Der for skal det fastlægges hvorvidt, at markedet for de uafhængige parter og de afhængige parter, ikke har materielle forskelle, der kan have betydning for prisen, ellers skal der laves passende justeringer herfor. Som det første skridt, skal man identificere det eller de relevante markeder, herunder også eventuelle substitutter. Relevante faktorer til vurdering af markedernes sammenlignelighed kan være geografisk placering, størrelsen, produktets livscyklus, transportomkostninger samt konkurrenceformen.⁶⁵ Hvis en internationalkoncern operer på mange markeder, hvor de økonomiske forhold er rimelige homogene, kan man i visse tilfælde lave en multi-land sammenligneligheds analyse f.eks. en pan-europæisk søgning, som dokumentation af ens transfer pricing politik i disse lande.⁶⁶ Der kan dog være forskelle i landene, som f.eks. befolkningens købekraft, som der skal reguleres for, hvis man laver en pan-europæisk søgning.

Forretningsstrategier

Forretningsstrategi dækker over mange aspekter af en virksomhed, f.eks. innovation, risikoaversion, indtagelse af nye markeder, udvidelse af markedsandele samt graden af diversifikation.⁶⁷ Sådanne forretningsstrategier bør tages med i overvejelse, når man fastsætter sammenligneligheden af transaktioner mellem uafhængige og afhængige parter. Her kan især timingen være vanskelig, når skattemyndighederne skal fastsætte sammenligneligheden med skatteyderne. Hvis f.eks. en

⁶⁴ OECD Transfer Pricing Guidelines (Kap. I, pkt. 1.42)

⁶⁵ OECD Transfer Pricing Guidelines (Kap. I, pkt. 1.55 & 1.56)

⁶⁶ OECD Transfer Pricing Guidelines (Kap. I, pkt. 1.58)

⁶⁷ OECD Transfer Pricing Guidelines (Kap. I, pkt. 1.59 & 1.60)

der planlægges, at indtræde på et nyt marked, vil dette kunne medføre, at man i en kort periode i starten, sælger til en lavere pris på dette markedet, således man nemmere kan få opbygget markedsandele. På denne måde vil sammenligning med sådanne transaktioner, kunne føre til et misvisende resultat.

Formålet med en sammenligning af de koncerninterne transaktioner, med tilsvarende uafhængige transaktioner, er ikke blot for at konstatere forskellen herimellem, men også for at skabe det bedst mulig objektive grundlag for værdiansættelse.⁶⁸ Især ved koncerninterne tjenesteydelser, som oftest har komplekse karaktertræk, er det vigtigt at få fastlagt, hvorvidt sammenlignelighedsgrundlaget er der med uafhængige parter tjenesteydelser, når man skal værdiansætte disse. Prisfastsættelse af en koncernintern ydelse er dermed ikke en eksakt videnskab, og OECD's Transfer Pricing Guidelines anerkender derfor, at man kan bruge armslængdeintervaller i stedet for en eksakt pris.

2.5.3 Armslængdeintervaller

Armslængdeintervallet er et resultat af benchmark studier, hvor der er blevet fundet en række sammenlignelige selskaber eller transaktioner, som har resulteret i en række af armslængdepriser.

I mange tilfælde vil det ikke være muligt, at finde en nøjagtig armslængdepris, selvom man anvender den, eller de mest passende armslængdemetoder. Der vil ofte fremkomme en række af priser, som alle er relativt lige pålidelige.⁶⁹ Herudover kan der være tilfælde, hvor uafhængige parter tager forskellige priser for samme ydelse, og derved vil der opstå flere armslængdepriser.

Vil man efter anvendelse af den mest passende armslængdemetode, ende med flere armslængdepriser, vil man have et såkaldt armslængdeinterval, dvs. at alle priserne der ligger indenfor intervallet, vil kunne betragtes som en armslængdepris. Man skal selvfølgelig søge, at mindske dette interval mest muligt, blandt andet ved at fjerne resultater, der er fremkommet ved sammenlignelighed med uafhængige transaktioner, som ikke har lige så høj grad af sammenlignelighed, som de andre.

Armslængdeintervaller tager altså højde for visse faktorer, som f.eks. at uafhængige parter vil forhandle sig frem til forskellige priser i sammenlignelige situationer, samt at armslængdeprincippet kun fører til en tilnærmelse af markedsbetingelserne.⁷⁰

Der sondres mellem et interval, som omfatter alle værdier, der bruges, hvor kravene om sammenlignelighed er helt opfyldte, og et afkortet som interval, typisk bestående af værdierne mellem 1.

⁶⁸ Winther-Sørensen, Niels (2009, Kap. 9, s. 373)

⁶⁹ OECD Transfer Pricing Guidelines (Kap. III, pkt. 3.55)

⁷⁰ Hansen, Anders Oreby m.fl. (2008, Kap. 7, s. 129)

og 3. kvartil, som bruges hvor kravene til sammenlignelighed, ikke er helt opfyldte.⁷¹ Det afkortede interval er udbredt i praksis, selvom sondringen mellem dem kun er anerkendt af få lande, herunder Danmark og USA. Armslængde intervaller er ikke omtalt i OECD's Transfer Pricing Guidelines.⁷² Hvis man benytter sig af intervaller, vil en transaktion findes at være handlet på armslængde pris, så længe prisen er indenfor intervallet, og der skal dermed ikke foretages indkomstregulering.

2.5.4 Armslængdemetoderne

I OECD's Transfer Pricing Guidelines er der i kapitel 2 fastsat fem metoder til, hvordan man fastsætter armslængdeprisen i koncerninterne transaktioner. Der er fordele og ulemper ved dem alle, og der er ikke forrang for den ene eller anden metode.

"The best practice method rule" siger, at man skal vælge den mest retvisende metode, men intet om hvilken der er bedst, eller hvilken der skal bruges ved de forskellige transaktionstyper. Hvilken metode der anvendes er baseret på et skøn om, hvad der vil være mest passende i hver enkel situation, uanset om det er tale om koncerninterne transaktioner i forbindelse med varer, immaterielle aktiver eller tjenesteydelser. OECD Transfer Pricing Guidelines opstiller følgende fem metoder, opdelt i tre transaktionsbaserede og to resultatbaserede:⁷³

De tre transaktionsbaserede metoder:

- CUP – Den fri markedspris metode
- RPM – Videresalgsprismetoden
- Cost plus – Produktionsomkostninger plus fastsat avance metode

Her sker prisfastsættelsen på baggrund af en sammenlignelige af vilkår i en tilsvarende transaktion. Der findes imidlertid en mængde af komplekse varer og tjenesteydelser, hvor de transaktionsbaserede metoder ikke er tilstrækkelige. Derfor er der udviklet to resultatbaserede metoder, der i stedet sammenligner afkastningsgrader.

De resultatbaserede metoder:

- TNMM – Den transaktionsbaserede nettoavance metode
- Profit split – Avancefordelingsmetoden

⁷¹ Hansen, Anders Oreby m.fl. (2008, Kap. 7, s. 130)

⁷² Hansen, Anders Oreby m.fl. (2008, Kap. 7, s. 130)

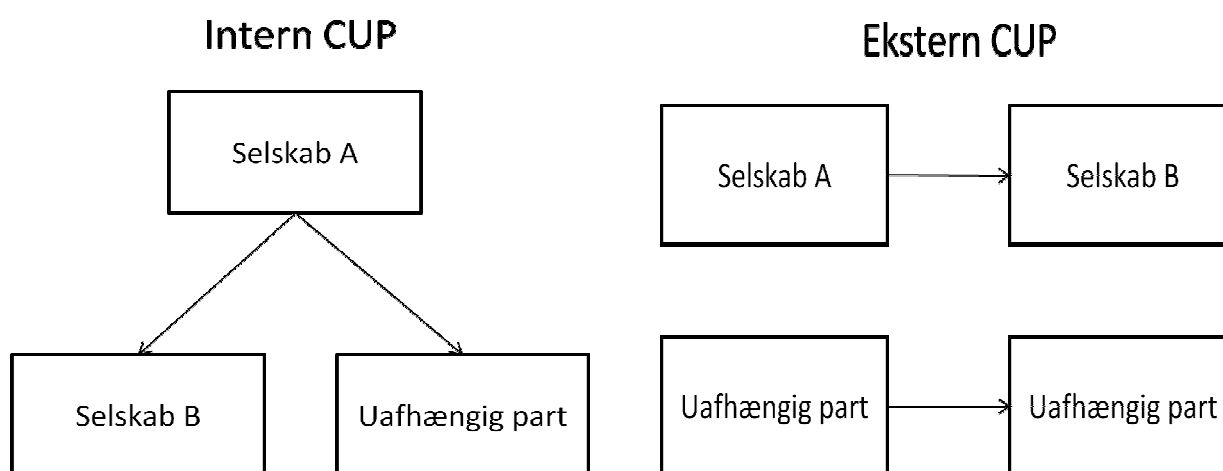
⁷³ OECD Transfer Pricing Guidelines (Kap. II, pkt. 2.12-2.145)

CUP - Den fri markedspris metode

Den fri markedspris metode kan anvendes på koncerninterne transaktioner, hvor koncernen har tilsvarende transaktioner med eksterne parter, også kaldet den interne CUP. Alternativt kan anvendes den eksterne CUP.

Findes der transaktioner mellem 2 uafhængige parter, der er fuldt ud sammenlignelige med den koncerninterne transaktion, kan en ekstern CUP anvendes. Denne metode anvendes oftest på standard varer og ydelser, uden større udsving i art og kontrakts betingelser.

Figur 2.3: Modeller af intern og ekstern CUP



Den fri markedspris metode anses som den mest pålidelige metode til, at fastsætte armslængdeprisen, såfremt transaktionerne er identiske, eller blot har mindre, let definerbare forskelle. Derfor har OECD anbefalet den som den bedste metode til, at fastsætte armslængdeprisen. I praksis har det dog vist sig, at være vanskeligt at finde identiske situationer, og væsentlige korrektioner i sammenligningsgrundlaget kan medføre, at det direkte sammenligningsgrundlag forsvinder.⁷⁴ Metoden indebærer en benchmark undersøgelse i branchen.

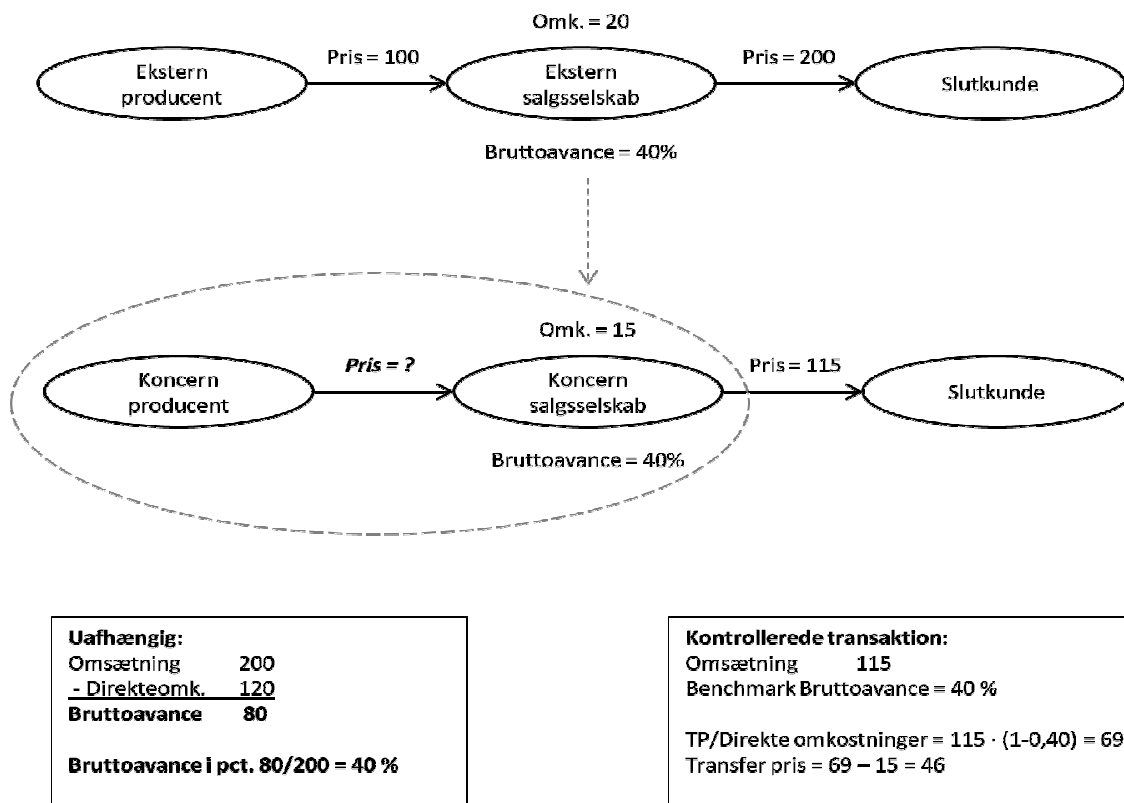
RPM - Videresalgsprismetode

Denne metode anvendes på transaktioner, hvor slut produkt/ydelse videresælges ud af koncernen. Den interne afregningspris beregnes baglæns ud fra den eksterne salgspris, fratrasket eksempelvis produktions-, opbevarings- og transportomkostninger. Metoden kan anvendes over flere afsætningsled, dette er dog med til, at øge metodens usikkerhed. Videresalgsprismetoden er

⁷⁴ OECD Transfer Pricing Guidelines (Kap. II, pkt. 2.3)

kendetegnet ved, at prisfastsættelsen bygger på de funktioner der udføres, de risici der påtages og transaktionernes kontraktretlige betingelser, og ikke på selve varen eller tjenesteydelsen, som er tilfældet ved den fri markedspris metode.⁷⁵ Der findes både en intern og en ekstern RPM. Ved den interne RPM, sammenligner man samme selskabs kontrollerede og ukontrollerede videresalg. Hvis der ikke er sammenlignelige ukontrollerede transaktioner internt, kan en hensigtsmæssig sammenligning afledes fra andre distributørers sammenlignelige ukontrollerede transaktioner, den eksterne RPM.⁷⁶ Se illustration:

Figur 2.4: Figur for videresalgsprismetoden (RPM)



Metoden kan ikke anvendes på koncerninterne tjenesteydelser, da der ikke sker ekstern omsætning.

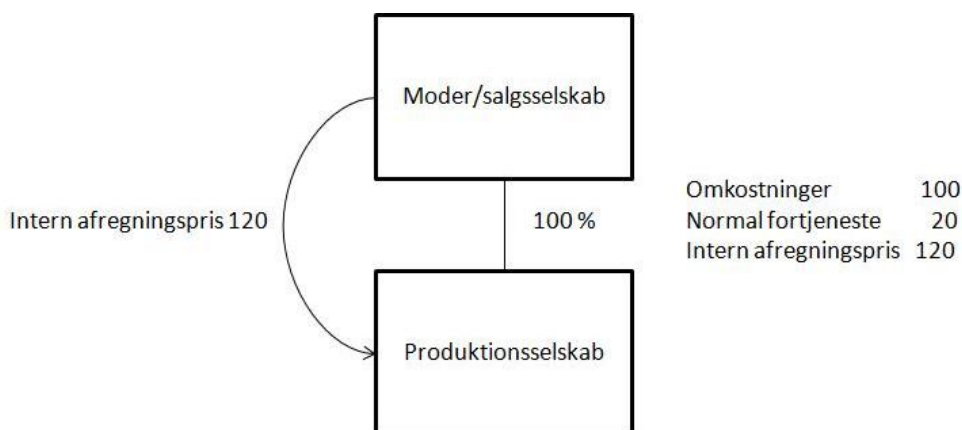
⁷⁵ Winther-Sørensen, Niels m.fl. (2010, Kap. 9, s. 376)

⁷⁶ OECD Transfer Pricing Guidelines (Kap. II, pkt. 2.22)

Cost plus – Produktionsomkostninger plus fastsat avance metode

Cost plus metoden anvendes i de tilfælde, hvor enten produktionspris eller anskaffelsespris kendes. Herudfra beregnes armslængdeprisen ud fra omkostninger, til f.eks. produktion, transport og videre forarbejdelse, plus en passende avance for den pågældende transaktion. Se illustration:

Figur 2.5 – Tegning af Cost plus metoden



Metoden anvendes gerne til, at fastsætte fortjenesten ved tjenesteydelser, og kræver benchmark undersøgelse i branchen. Denne metode har samme usikkerhedsmomenter som videresalgspris-metoden, hvorfor der kræves en detaljeret sammenligning af den leverede vare eller tjenesteydelse, udførte funktioner, påtaget risici, fremstillingens kompleksitet samt omkostningsstrukturer mellem kontrollerede og ukontrollerede transaktioner.⁷⁷

TNNM - Den transaktionsbaserede nettoavance metode

Metoden indebærer en sammenligning af nettofortjenesten, der opnås ved sammenlignelige transaktioner med uafhængige parter. Foreligger der ikke et sådant sammenligningsgrundlag, kan nettofortjenesten i stedet opgøres ud fra de fortjenester, som andre foretagender opnår ved tilsvarende transaktioner med uafhængige parter. Sammenligningen kan dermed både foretages internt og eksternt efter hvad der er muligt. Metoden indebærer en benchmark undersøgelse i branchen.

Profit split – Avancefordelingsmetode

For at anvende profit split metoden, er det nødvendigt at identificere den samlede fortjeneste hos koncernselskaberne, eller en gren heraf. Den samlede fortjeneste fordeles herefter, blandt de bidragende virksomheder i koncernen ud fra, hvad de bidrager med i transaktionen f.eks. risici, akti-

⁷⁷ OECD's Transfer Pricing Guidelines (Kap. II, pkt. 2.41)

ver, produktion og immaterielle værdier. Fordelingen kan ske efter to metoder bidragsanalysen og residualanalysen.⁷⁸

Ved bidragsanalysen fordeles typisk den samlede nettoavance, alternativt bruttoavance, af aktiviteten, ud fra de implicerede virksomheders bidrag til transaktionen.

Ved residualanalysen opdeles fordelingen i to faser. Først fordeles en basis avance ud fra hvad en lignende virksomhed ville have opnået indenfor det pågældende forretningsområde. Herefter fordeles eventuel avance eller tab ud fra indsats i transaktionen.

Historisk set har der været en tendens til, at foretrække de transaktionsbaserede metoder over de resultatbaserede metoder, men de er ikke opstillet efter en prioriteret rækkefølge, hvilket er begrundet med, at der er forskelle i koncerndispositionerne. Valg af en metode, bør derfor ske på baggrund af en konkret afvejning, af de forelæggende oplysninger fra sag til sag. Det kan være hensigtsmæssigt, at anvende flere metoder som rimelighedstjek, så man får så bredt en sammenligningsgrundlag som muligt.

2.6 Dansk ret

Som tidligere nævnt, er Danmark medlem af OECD, og der henvises også til OECD's Transfer Pricing Guidelines i forarbejderne til dansk lovgivningen indenfor transfer pricing, og den skal dermed benyttes som fortolkningsbidrag. Herudover kan nævnes TfS 1996.715 Ø, hvor Østre landsret udtalte; *"Der er enighed om, at de danske skatteregler (...), skal fortolkes i overensstemmelse med OECD's Modeloverenskomst og kommentarerne hertil"*, og dermed fastslog, at principperne i OECD's Modeloverenskomst skal anvendes i dansk ret.

Både OECD's Modeloverenskomst og Transfer Pricing Guidelines er soft law, og retten til at beskatte indkomster, kan derfor ikke hjemles heri. Så selvom man f.eks. bliver tildelt beskatningsretten til en given indkomst i Danmark, kan beskatningen ikke gennemføres, hvis ikke der er hjemmel i dansk ret hertil.

Det er staternes nationale skatteret, der fastlægger hvem der skal beskattes, af hvilken indkomst de beskattes og med hvilken skattesats. Ved undersøgelse af de skattemæssige konsekvenser ved en given koncernintern disposition, skal man derfor tage udgangspunkt i de nationale regler indenfor skatteretten.⁷⁹ De danske regler arbejder ligesom OECD med et armslængdeprincip, nærmere at man søger, at koncerninterne transaktioner skal ske på armslængdevilkår således, at der ikke sker en indkomst forflyttelse, og dermed også forflyttelse af skattebetalingen.

⁷⁸ Winther-Sørensen, Niels m.fl. (2009, kap. 9, s. 380)

⁷⁹ Winther-Sørensen, Niels m.fl. (2009, kap. 1, s. 25)

To af de vigtigste regler indenfor transfer pricing, er skattekontrolloven (herefter SKL) § 3 B og ligningsloven (herefter LL) § 2. LL § 2 indeholder den materielle transfer pricing lovgivning, omfattende et generelt armslængdeprincip for koncern- og hovedaktionærdispositioner m.m. Mens SKL § 3 B indeholder den formelle transfer pricing lovgivning, vedrørende oplysnings- og dokumentationspligt for visse nærmere angivne koncerndispositioner, hovedaktionærdispositioner m.m.

SKL § 3 B blev til i 1998⁸⁰, da man havde et ønske om, at dansk ret var i overensstemmelse med OECD's anbefalinger, og samtidigt havde det vist sig i praksis, at myndighederne havde svært ved at foretage transfer pricing forhøjelse, da man ikke kunne fremskaffe den fornødne dokumentation for, at priserne ikke var på armslængde vilkår, men ej heller for at de var.⁸¹ LL § 2 kom også i 1998⁸² som reaktion på blandt andet TfS 1998.238 H. Sagen handlede om et moderselskab, der havde ydet rentefrit lån til datterselskabet, og hvorvidt, der var hjemmel til, at SKAT kunne korrigere aftalen. Højesteret fastslog heri, at der ikke var udtrykkelig lovhjemmel i dansk ret til, at SKAT kunne foretage korrektion af koncerninterne transaktioner.

Ligesom i OECD's Modeloverenskomsts kommentarer til art. 9, har man i dansk ret også et krav om interessefællesskab, førend der er tale om en kontrolleret transaktion. SKL § 3 B, stk. 1 og LL § 2, stk. 1 angiver samstemmende og udtømmende de personer, både juridiske som fysiske, og faste driftssteder, som er omfattet af transfer pricing reglerne. Foregår en transaktion derfor mellem skattepligtige der er omfattet heraf, vil der være tale om en kontrolleret transaktion, og bliver dermed omfattet af transfer pricing reglerne. De omhandlede interessefællesskaber er nærmere afgrænsede i SKL § 3 B, stk. 2-4 og LL § 2, stk. 2-4. Der er opstillet seks interessefællesskaber i bestemmelserne, som er omfattet af reglerne om kontrollerede transaktioner:

Skattepligtige,

1. hvorover fysiske eller juridiske personer udøver en bestemmende indflydelse
2. der udøver en bestemmende indflydelse over juridiske personer
3. der er koncernforbundet med en juridisk person
4. der har fast driftssted beliggende i udlandet
5. der er udenlandsk fysisk eller juridisk person med et fast driftssted i Danmark, eller
6. der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med kulbrintetilknyttet virksomhed omfattet af kulbrintebeskatningslovens § 21, stk. 1 eller 4

Bestemmende indflydelse er, hvor samme selskab eller person, direkte eller indirekte ejer/råder over mindst 50 % af aktierne/stemmerne. Her tæller også nærtståendes aktier med jf. LL § 16 H,

⁸⁰ Ved lov om ændring af skattekontrolloven og skattestyrelsesloven (oplysningspligt vedrørende koncerninterne transaktioner) - Lov nr. 131 af 25/02/1998 Historisk (Lovforslag 84)

⁸¹ Winther-Sørensen, Niels m.fl. (2009, kap. 9, s. 386)

⁸² Ved lov om ændring af ligningsloven, selskabsskatteoven og skattekontrolloven (Lovfæstelse af armslængdeprincippet og værn mod tynd kapitalisering) - LOV nr. 432 af 26/06/1998 Historisk (Lovforslag 101)

stk. 2 (mand, kone, børn og adoptivbørn). Der er tale om retlig indflydelse i form af ejerskab eller stemmerettigheder, hvorfor anden indflydelse f.eks. kreditorafhængighed ikke er tilstrækkelig. Koncernforbundne selskaber er når to selskaber kontrolleres af samme aktionærkreds jf. principperne kursgevinstloven (hefter KGL) § 4, stk. 2, eller hvor der er fælles ledelse.

2.6.1 LL § 2 - Materiel transfer pricing lovgivning

Det generelle armslængdeprincip for koncern- og hovedaktionærdispositioner m.fl. der findes i LL § 2 er, at der ved opgørelsen af den skatte- eller udlodningspligtige indkomst, skal anvendes priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med koncernforbundne foretagender (kontrollerede transaktioner), i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionen var sket mellem uafhængige parter. Heri ligger også adgangen til, at foretage korrektioner, hvis ikke armslængdeprincippet er overholdt. Dette armslængdeprincip adskiller sig dermed ikke fra OECD's armslængdeprincip i OECD's Modeloverenskomst art. 9.

Det subjektive anvendelses område er listet i LL § 2, stk. 1, mens det objektive omfang af LL § 2 ikke synes at være klarlagt. Det har været bredt diskuteret hvorvidt "handelsmæssige eller økonomiske transaktioner" kun omfatter transaktioner hvor der er indgået aftale mellem parterne,⁸³ eller også skal omfatte transaktioner hvor der ikke foreligger en aftale (ensidige dispositioner, som f.eks. uddeling af udbytte og kapitalforhøjelser).⁸⁴ For koncerninterne tjenesteydelser er denne diskussion dog ikke så relevant, fordi OECD's vejledninger opdeler omkostningerne op i aktionær-, hovedkvarters- og forretningsenhedsomkostninger. Hertil er der nytte-testen som afgør, hvorvidt en omkostning er en hovedkvarters- eller forretningsenhedsomkostning, og dermed om den må videreallokeres eller ej. Så har et moderselskab f.eks. afholdt udgifter til en globalmarkedsføringskampagne, kan omkostningerne viderefaktureres til forretningsenhederne såfremt, forretningsenhederne har nytte af kampagnen, uanset om der foreligger aftale om kampagnen eller ej. For koncerninterne tjenesteydelser går vurderingen dermed ikke på, hvorvidt der er sket en ensidig disposition eller om der foreligger en aftale, men mere på, hvorvidt forretningsenhederne har haft nytte af ydelsen.

2.6.2 SKL § 3 B - Formel transfer pricing lovgivning

SKL § 3 B pålægger omfattende oplysnings- og dokumentationspligter, for både nationale som internationale koncerninterne transaktioner. Oplysningspligten indebærer, at den skattepligtige på

⁸³ I Winther-Sørensen, Niels m.fl. (2010, Kap. 9, s. 394)), Pedersen, Jan (1998, Afsnit II, Kap 1. s. 73) samt Bundgaard, Jakob m.fl. (2001, Kap. 4, s. 76) er meningen klart, at det kun er de aftalebetingede formueretlige dispositioner, der er omfattet af LL § 2, hvor de ensidige dispositioner menes at skulle bedømmes efter øvrig selskabs- og selskabsretlig lovgivning.

⁸⁴ Karin S. Nilausen (2005) argumentere i Tfs 2005, 573 derimod for, at også ensidige dispositioner kan være omfattet af LL § 2, hvis ikke dispositionerne er omfattet af en anden bestemmelse, f.eks. § LL § 16 A vedrørende maskeret udbytte.

selvangivelsen, uden anmodning herom, skal afgive oplysninger om art og omfanget af de handelsmæssige og økonomiske transaktioner, med interesseforbundne parter. Det mere detaljerede omfang af oplysningspligten, fremgår af den selvangivelsesblanket, der skal udfærdiges af både nationale som internationale koncernforetagender.⁸⁵ Formålet hermed er, at informere skattemyndighederne om, at der foreligger koncerninterne transaktioner omfattet af LL § 2 således, at der eventuelt kan indledes en transfer pricing kontrol.

I henhold til SKL § 3 B, stk. 5 skal der udarbejdes og opbevares skriftlige dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat. For indkomståret med start efter 1/1 2005 skal der alene udarbejdes en databaseundersøgelse, hvis SKAT anmoder herom. For nærmere information om, hvad dokumentationspligten indebærer, skal man kigge i transfer pricing bekendtgørelsen⁸⁶. Her siger § 2, stk. 4, at hvis SKAT har anmodet om dokumentation, skal denne indsendes til SKAT inden 60 dage. Ydermere skal der ikke udarbejdes skriftlig dokumentation for kontrollerede transaktioner, som i omfang eller hyppighed er uvæsentlige jf. § 3 i transfer pricing bekendtgørelsen. Desuden fremgår det af bekendtgørelsens § 4, at dokumentationen skal give et overblik over koncernen og de forretningsmæssige aktiviteter. § 4, stk. 2 specificerer de nærmere krav.

Bekendtgørelsen åbner desuden mulighed for, at koncernforbundne selskaber kan udarbejde deres dokumentation, i henhold til andre retningslinjer end de danske. I § 11, stk. 1 åbnes der mulighed for, at udarbejde den i overensstemmelse med en EU transfer pricing dokumentation, og i § 11, stk. 2 åbnes der mulighed for, at hvis stater uden for EU har aftalt fælles retningslinjer vedrørende transfer pricing dokumentation, kan den skattepligtige vælge at udarbejde sin dokumentation efter disse. Indtil videre er det dog kun dokumentation udarbejdet i henhold til Pacific Association of Tax Administrators (PATA), der kan anvendes i Danmark jf. Bekendtgørelse om fælles retningslinier, efter hvilke der kan udarbejdes transfer pricing-dokumentation.⁸⁷

Dokumentationskravene er lempeligere for selskaber, der har under 250 ansatte og som enten har årlig balance på under 125 mio. kr. eller en årlig omsætning under 250 mio. kr. Disse selskaber skal kun dokumentere kontrollerede transaktioner, som sker med koncernselskaber, som ikke er hjemmehørende i stater, som Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med, og som ikke er medlem af EU eller EØS jf. SKL § 3 B, stk. 6.

Udarbejdes der ikke dokumentation for transaktioner omfattet af dokumentationspligten, er SKAT berettiget til, at foretage en skønsmæssig fastsættelse af indkomsten jf. SKL § 5, stk. 3 jf. SKL § 3 B, stk. 8.

⁸⁵ Blanket 05.021 (også kaldet 3B-skemaet) Kontrollerede transaktioner – bilag til selvangivelsen (dansk version) eller blanket 05.022 Controlled transactions – appendix to the income tax return (engelsk version)

⁸⁶ BEK nr. 42 af 24/01/2006 - om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner

⁸⁷ BEK nr. 582 af 5/6 2006

I SKL § 17, stk. 3 åbnes der mulighed for, at skattemyndighederne kan uddele bødestraf til foretagender, som enten forsætligt eller groft uagtsomt, undlader at opfylde betingelserne i SKL § 3 B. I forarbejderne⁸⁸ til SKL fremgår det, at bøden skal svare til to gange de sparede udgifter ved helt eller delvist, at have undladt at udarbejde dokumentation. Udarbejdes dokumentationen efterfølgende i overensstemmelse med dokumentationskravene, kan bøden reduceres med 50 %. Er der ikke handlet på armslængdevilkår, kan minimumsbøden forøges med beløb svarende til 10 % af indkomstforøgelsen. Ved grove tilfælde kan der eventuelt forekomme strafansvar for skattesvig efter SKL § 13, eller ved groft skattesvig efter Straffeloven § 289. Regeringen har vedtaget nye regler for udmåling af bøde, som træder i kraft i løbet af efteråret, for mere herom se kapitel 4.

Finder SKAT ved en gennemgang af de koncerninterne transaktioner, at der ikke er handlet på armslængdevilkår, i overensstemmelse med LL § 2, kan der fra skattemyndighedernes side, foretages korrektioner af den pågældende transaktion.

2.7 Korrektioner

Som nævnt ovenfor, skal kontrollerede transaktioner, foretages på armslængdevilkår jf. LL § 2, stk. 1 og OECD's Modeloverenskomst. Findes et selskab, at have reduceret sin skattepligtige indkomst, ved f.eks. at have forhøjede anskaffelsespriser, reducerede afståelsespriser, forhøjede betalinger eller lignede, har skattemyndighederne beføjelse til, at foretage indkomstkorrektioner jf. LL § 2. Indkomstkorrektionen vil medføre, at den skattepligtige indkomst vil korrigeres til det, som ville være blive realiseret, hvis der var handlet på armslængdevilkår.

I princippet indebærer transfer pricing korrektioner en dobbelt korrektion, en primær og en korresponderende. Hertil kommer der efterfølgende en sekundær korrektion.

2.7.1 Primær korrektion

Udtages et selskabs interne transaktion til revision af SKAT, og findes det herved, at der ikke er handlet på armslængde priser, vil skattemyndighederne ved den primære korrektion, regulere den skattepligtige indkomst til den indkomst, som ville være blevet realiseret, hvis der var handlet på armslængde vilkår. Ved en primær korrektion foretages der oftest en indkomstforhøjelse hos det koncernselskab, som har købt den koncerninterne tjenesteydelse for dyrt, eller solgt den for billigt i forhold til, hvad der anslås at være armslængde prisen. Det kan ikke udelukkes, at der vil ske en negativ primær korrektion, skattemyndighederne har dog ingen tilskyndelse til dette, navnlig ikke ved grænseoverskridende transaktioner.⁸⁹

⁸⁸ L120

⁸⁹ Bundgaard, Jakob m.fl. (2001, Kap. 6, s. 89 f.f.)

Korrektioner må ikke foretages ud fra et skønsmæssigt grundlag.⁹⁰ Myndighederne skal kunne påvise en konkret afvigelse fra armslængde prisen. Da armslængdeprincippet er forbundet med en del usikkerhedsmomenter, vil en korrektion indeholde en vis grad af skøn fra skattemyndighedernes side. Dette har man dog ønsket at reducere, og derfor er der, som tidligere nævnt, i SKL § 3 B fastlagt en oplysnings- og dokumentationspligt. Udover der ikke må foretages korrektioner baseret på skøn, er der formodentligt også i retspraksis gennemført et væsentlighedskriterium, både for OECD's Transfer Pricing Guidelines og dansk ret.⁹¹ I dansk ret kan nævnes følgende domme og afgørelser vedrørende væsentlige afvigelser: TfS 1988.292 H, TfS 1997.392H og TfS 2002.336 V. Udfald var i alle tilfælde, at skattemyndighedernes korrektioner blev tilsidesat, da der ikke forelå væsentlige afvigelser mellem den af selskaberne selvangivne indkomst, og den indkomst skattemyndighederne fastsatte, som værende i overensstemmelse med armslængdeprincippet. I andre tilfælde har domstolene anvendt begrebet "rimeligt forhold" i stedet, f.eks. TfS 1987.177 LSR, og TfS 1999.730 V hvor det blev fastslået, at der var et "rimeligt forhold" mellem ydelsen og betalingen, og der kunne dermed ikke foretages korrektioner, da den benyttede pris ikke afveg væsentligt fra armslængde prisen. Hvad en væsentlig afvigelse nøjagtigt er, kan umiddelbart ikke fastslås, men der blev i TfS 2008.518 ændret en rente på 4,34 % til 4,6 % af skatterådet, da 4,34 % ikke ansås som værende i overensstemmelse med armslængdeprincippet. I TfS 1988.292 H blev det til gengæld fastslået, at en afvigelse på 9,24 %, i forhold til markedspriserne på produkterne, ikke var en væsentlig afvigelse, og at der dermed ikke kunne ske korrektion.

Hvad der skal forstås ved væsentlig afvigelse er, som nævnt ikke fastslået, men eksistensen af et sådan kriterium understøttes af udenlandsk teori og praksis. I Sverige var der tidligere indskrevet en betingelse om, at prisafvigelsen skulle være betragtelig i transfer pricing lovgivningen, som dog udgik af lovteksten i 1965, uden hensigten var, at der skulle ske en ændring i retstilstanden.⁹² I Norge findes der en række afgørelser hvori domstole og myndigheder forudsætter eksistensen af et sådan kriterium, f.eks. kan nævnes HR-1999-41-B, hvor en skatteyder gør gældende, "... at reduksjonen må være vesenlig" og domstolen konkluderede "*Ligningmyndighetenes undersøkelser påviste en ikke ubetydelig differanse mellom den ... betalt leie og den leie der som fulgte av armslengdeprinsippet ... Det dreier seg om avvik fra armslengdes leie på rundt 40 %.*" og anerkendte dermed princippet om betydelig afvigelse, men lagde dog også til grund, at en afvigelse på 40 % fra armslængdelejen var betydelig nok til en korrigerende. I USA udtalte myndighederne i 1968, at der ikke skulle ske foretages mindre korrektioner, og der synes ikke at være sket afvigelse herfra sidenhen.⁹³

⁹⁰ Pedersen, Jan (1998, Afsnit V, Kap. 1, s. 266)

⁹¹ Bundgaard, Jakob m.fl. (2001, Kap. 6, s. 88), Pedersen, Jan (1998, Afsnit V, Kap. 1, s. 267)

⁹² Arvidsson, Richard (1990, Kap. 5, s. 151)

⁹³ Pedersen, Jan (1998, Afsnit V, Kap. 1, s. 268)

Selvom væsentlighedskriteriet synes understøttet, er det ikke fastslået nogen steder, hvad der skal forstås hermed. Det virker dog også mest hensigtsmæssigt, ikke at fastlægge de-minimis regler i form af procentsatser, beløbs- og omsætningsgrænser, hvilket alligevel giver et skønsmæssigt råderum.

2.7.2 Korresponderende korrektion

Hvis et koncernselskabs indkomst er blevet forhøjet ved en primær korrektion, vil det koncernselskab som transaktionen er sket med, tilsvarende have et ønske om at få nedsat sin indkomst helt eller delvist. Dette er den korresponderende korrektion. På denne måde sikre man sig, at transaktionen er sket på armslængde vilkår, og begge koncernselskaber bliver beskattet ud fra armslængde prisen. I de tilfælde hvor der sker en negativ primær korrektion, vil der så tilsvarende skulle ske en positiv korresponderende korrektion.

Formålet med den korresponderende korrektion er, at undgå dobbeltbeskatning. Hvis der kun sker en ensidig korrektion, vil der ske beskatning af den samme indtægt to gang, da den samme indtægt vil blive beskattet i begge koncernselskaber. I OECD's Modeloverenskomst art. 9, stk. 2 er det endvidere anerkendt, at der skal ske en korresponderende korrektion, så der undgås dobbeltbeskatning. Det er dog ikke altid der sker en korresponderende korrektion.

Hvis transaktionerne kun har fundet sted i danske koncernselskaber, vil det ikke være et problem, at få foretaget en korresponderende korrektion. Dette skyldes, at selvom de danske koncernselskaber skal skatteansættes og revideres af forskellige lokale eller regionale skattemyndigheder, så er skattemyndighederne forpligtede til, at foretage en korresponderende skatteansættelse, såfremt der er foretaget en primær korrektion jf. TfS 1986.402 V.⁹⁴

Ved internationale transaktioner, skal skattemyndighederne i de involverede lande blive enige om indkomstfordelingen, førend en primær korrektion i ét land, bliver modsvaret af en korresponderende korrektion i ét andet. Selve adgangen til at foretage en korresponderende korrektion, udløser således ikke retskrav om, at en sådan korrektion skal finde sted.⁹⁵ OECD's Modeloverenskomst giver således blot adgang til, at gøre krav om korresponderende korrektion gældende, mens selve adgangen til en korresponderende korrektion, skal findes i det pågældende lands nationale lovgivning.⁹⁶ Danmark har i en række af deres dobbeltbeskatningsoverenskomster, især de nyere, en formel forpligtelse til, at foretage en korresponderende korrektion.⁹⁷ I Danmark skal det vurderes efter LL § 2, hvorvidt der skal foretages en korresponderende korrektion hos et dansk koncernselskab.

⁹⁴ Bundgaard, Jakob m.fl. (2001, Kap. 6, s. 91)

⁹⁵ OECD Transfer Pricing Guidelines (Kap. IV, pkt. 4.35)

⁹⁶ Bundgaard, Jakob m.fl. (2001, Kap. 6, s. 91), Pedersen, Jan (1998, Afsnit V, Kap. 2, s. 276)

⁹⁷ Pedersen, Jan (1998, Afsnit V, Kap. 2, s. 276)

Det er i OECD's Modeloverenskomst endvidere ikke fastlagt, efter hvilken metode den korresponderende korrektion skal foretages. Der er i kommentar 7 til art. 9 i OECD's modelbeskatningsoverenskomst foreslået to metoder; eksemptionsmetoden og creditmetoden, som henviser til art. 23 hvor disse også er nævnt. Ved eksemptionsmetoden⁹⁸ beskatter den stat, som foretager den korresponderende korrektion, ikke den indkomst, som er beskattet i den stat, som har foretaget den primære korrektion. Hvis Danmark skal lempe, vil den lempelsesberettigede indkomst ikke medtages i indkomstopgørelsen, men er med til, at bestemme skattetrykket for den øvrige indkomst.⁹⁹ Ved creditmetoden¹⁰⁰ lempes/forhøjes skattekravet svarende til den forhøjelse/nedsættelse der er sket hos det andet koncernselskab ved den primære korrektion. Den lempelsesberettigede indkomst medregnes både ved indkomstopgørelsen, og ved beregning af skatten.¹⁰¹ Det er hermed op til landene der indgår en dobbeltbeskatningsoverenskomst, at vælge hvilken metode der skal anvendes. Uanset hvilken metode der er valgt, vil der, hvis lempelsen sker i Danmark, skulle tages hensyn til lempelsesbrøken, som er det maksimum for nedslag, der kan ske i den danske skat:

$$\frac{\text{Dansk skat} \cdot \text{Den lempelsesberettigede indkomst}}{\text{Globalindkomsten}}$$

Er der ikke indgået en dobbeltbeskatningsaftale, er det op til den nationale lovgivning i det land, der skal yde den korresponderende korrektion, hvilken metode der skal anvendes. Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster indeholder sædvanligvis eksemptionsmetoden.¹⁰² Er der ikke taget stilling i en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller er en sådan ikke indgået, er det op til national ret, i det land der skal foretage den korresponderende korrektion, at bestemme, hvilken metode der skal anvendes.

Hvis der ikke kan opnås enighed om, hvorvidt der skal foretages korrektioner eller ej, er der i visse dobbeltbeskatningsoverenskomster mulighed for, at påbegynde en såkaldt Mutual Agreement Procedure jf. OECD's Modeloverenskomst art. 25 (det samme gør sig gældende, hvis der ikke opnås enighed, om størrelsen af korrektionen). Hermed skal de involverede lande påbegynde forhandling med henblik på, at reducere eller ophæve dobbeltbeskatningen. Der foreligger dog ikke

⁹⁸ Det er kun den gamle eksemptionsmetode med progressionsforbehold, der er nævnt i art. 23 A i OECD's modelbeskatningsoverenskomst, mens der i kommentar nr. 14 til art. 23 er også er nævnt Fuld eksemption, hvor man heller ikke medtager indkomsten ved beregning af skattetrykket for den øvrige indkomst. Den nye eksemptionsmetode med progressionsforbehold medregner den lempelsesberettigede indkomst i indkomstopgørelsen jf. Winther-Sørensen, Niels (2009,, Kap. 4, s. 121-122)

⁹⁹ Winther-sørensen m.fl. (2009, Kap. 4, s. 122)

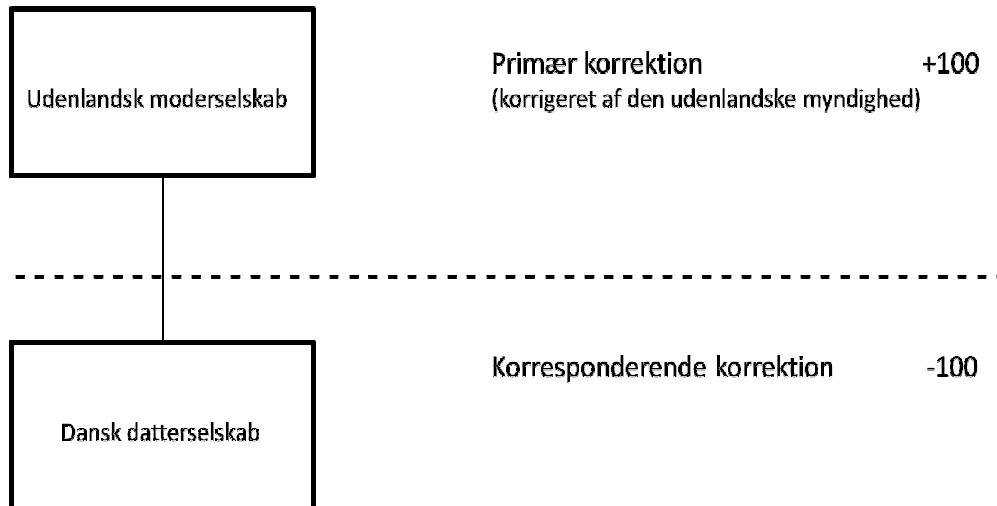
¹⁰⁰ I kommentarerne til art. 23 B er nævnt almindelig creditmetoden og Tax sparring metoden. Vi har her valgt, at anvende den almindelige creditmetode, da tax sparring primært anvendes i forbindelse med økonomisk tilbagestående lande f.eks. U-lande. Ved tax sparring lempes man med den sats, som landet der foretager den primære korrektion kunne have taget efter deres regler. Det er ikke vigtigt de har beskattet med denne sats.

¹⁰¹ Winther-sørensen m.fl. (2009, Kap. 4, s. 122)

¹⁰² Her menes der den nye eksemptionsmetode med progressionsforbehold jf. Winther-Sørensen, Niels m.fl. (2009, Kap. 4, s. 122)

en pligt i art. 25 om, at der skal opnås enighed, blot at forhandlinger skal påbegyndes. Såfremt der ikke opnås enighed om ophævelse af dobbeltbeskatning ved Mutual Agreement Procedure, kan man ved sager mellem stater der ligger i EU anvende EF's voldgiftskonvention. Hvis én eller begge stater ikke ligger inden for EU, kan man kun undgå eller reducere dobbeltbeskatning på grundlag af national lovgivning om dobbeltbeskatning. I Danmark findes der bestemmelser herom i LL §§ 33 og 33 A.¹⁰³

Figur 2.6 – Primær og korresponderende korrektion



2.7.3 Sekundær korrektion

Den primære og korresponderende korrektion behandler transaktionerne således, at de skattemæssigt findes, at være sket på armslængde vilkår. Da transaktionerne rent faktisk ikke er sket på armslængde vilkår, har det ene koncernselskab opnået en økonomisk fordel. Dermed opstår der en uoverensstemmelse mellem den skattemæssige og den driftsøkonomiske resultatopgørelse. Dette sker f.eks. ved, at der sker nedsættelse af en salgspris, som findes at være højere end armslængde prisen for den koncerninterne tjenesteydelse, som herved medføre, at den skattemæssige regulerede fortjeneste er mindre, end den faktiske konstaterede, og det koncernselskab som har solgt tjenesteydelsen, har opnået en fordel ved salg til overpris.¹⁰⁴ Den sekundære korrektion indebærer dermed, at man beskatter den indkomstoverførsel, der er foretaget under manipuleret

¹⁰³ Ligningsvejledningen (2011-1, pkt. D.C)

¹⁰⁴ Pedersen, Jan (1998, Afsnit V, Kap. 3, s. 281), Winther-Sørensen, Niels m.fl. (2009, Kap. 9, s. 397)

vilkår, som værende f.eks. et tilskud eller en gave. Den sekundære korrektion vil, såfremt den foretages, neutralisere den korresponderende korrektion.¹⁰⁵

OECD's Modeloverenskomst regulere ikke sekundære korrektioner, men afviser heller ikke, at sådanne korrektioner kan foretages i forhold til nationale regler.

Hvorvidt der kan foretages en sekundær korrektion afhænger af, hvordan indkomstoverførslen kvalificeres. Hvis indkomstoverførslen i sig selv udløser beskatning, kan man foretage en sekundær korrektion. Hvis indkomstoverførslen derimod ikke vil udløse beskatning, f.eks. skattefrie datterselskabsudbytter jf. SEL § 13, stk. 1, nr. 2 eller skattefri tilskud mellem koncernforbundne selskaber jf. SEL § 31 D, kan der ikke foretages en sekundær korrektion. I praksis vil de fleste indkomstoverførsler blive kvalificeret som skattefrie, men hjelmen til sekundær korrektion findes i dansk ret i SL § 4.¹⁰⁶

Man kan dog undgå, at der foretages en sekundær korrektion såfremt, det koncernselskab som har opnået en økonomisk fordel, forpligter sig til at tilbageføre denne fordel.¹⁰⁷ I dansk ret er denne mulighed hjelmet i LL § 2, stk. 5. Det er tilstrækkeligt, at der påtages en forpligtelse om, at der sker en tilbageføring inden for overskuelig tid.

Det skal imidlertid bemærkes, at en sekundær korrektion kan medføre en dobbeltbeskatning (se figur 2.5 nedenfor), hvorved transfer pricing princippet undermineres, da transfer pricing princippet indebærer, at man beskatter koncerninterne transaktioner, som var de handlet på armslængde vilkår. Dette kan ske ved, at der foretages en indkomstforhøjelse ved primær korrektion, der modsvares af en indkomstnedsættelse ved den korresponderende korrektion, og derefter gøres den korresponderende korrektion virkningsløs ved en sekundær korrektion. Herved bliver resultatet, at der kun foretages en primær korrektion. Hermed bør det så vidt muligt undgås, at der foretages sekundære korrektioner, hvis det er en uforsætlig eller simpel uagtsom handling, at der er sket afvigelse fra armslængde priserne. Derimod skal der ikke kunne spekuleres i det, og i tilfælde hvor der er sket skattespekulation i forbindelse med prisfastsættelsen af de koncerninterne tjenesteydelser, skal der kunne foretages en sekundær korrektion.¹⁰⁸

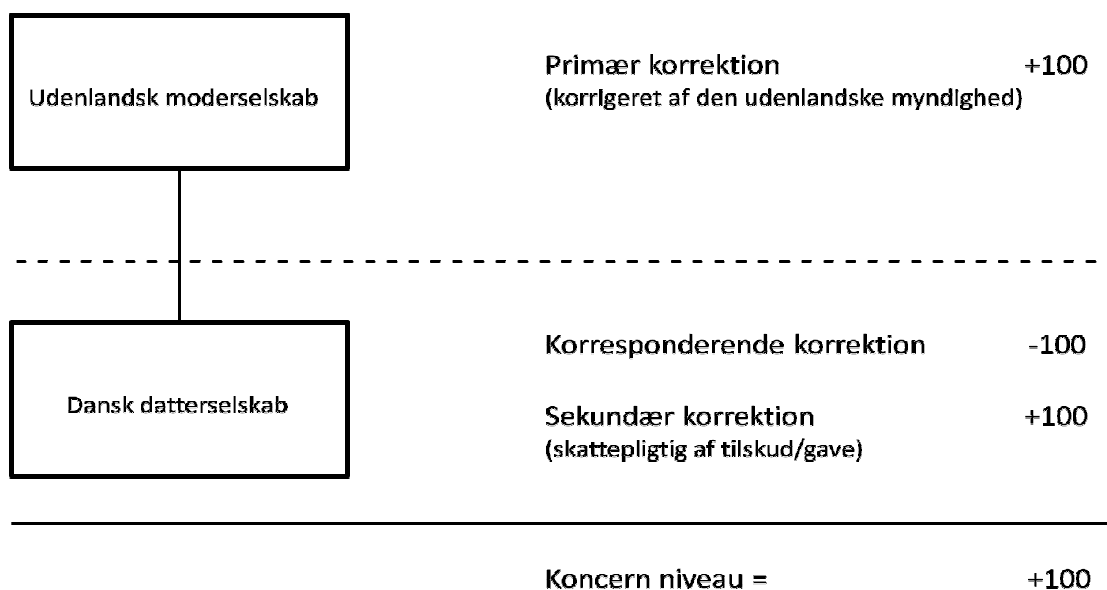
¹⁰⁵ Pedersen, Jan (1998, Afsnit V, Kap. 3, s. 282), Winther-Sørensen, Niels m.fl. (2009, Kap. 9, s. 398)

¹⁰⁶ Bundgaard, Jakob m.fl. (2001, Kap. 5, s. 94), Winther-Sørensen, Niels m.fl. (2009, Kap. 9, s. 398)

¹⁰⁷ OECD Transfer Pricing Guidelines (Kap IV, pkt. 4.72)

¹⁰⁸ Pedersen, Jan (1998, Afsnit V, Kap 3, s. 283)

Figur 2.7 – Eksempel på dobbeltbeskatning ved sekundære korrektioner



Som nævnt ovenfor, kan der være uenighed mellem staterne om hvorvidt, at der skal foretages korrektioner i indkomstopgørelsen eller ej. Herunder også størrelsen af korrektionen, og i så fald skal staterne påbegynde Mutual Agreement Procedure, hvis der er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem staterne, som hjemler mulighed herfor.

2.8 Tvistløsning

2.8.1 Mutual Agreement Procedure

Findes det, at en koncernintern transaktion ikke er handlet på armslængdevilkår, kan man som nævnt foretage korrektioner. Foretages der en primær korrektion i den ene stat, mens den anden stat ikke finder korrektionen korrekt, og dermed ikke foretager en korresponderende korrektion, vil der ske en dobbeltbeskatning. Har de pågældende stater indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, med en artikel svarende til art. 25 i OECD's Modeloverenskomst, skal der påbegyndes forhandlinger med henblik på, at staterne når frem til en aftale om ophævelse, eller reduktion af dobbeltbeskatningen.

Mutual agreement procedure (herefter MAP) forlanger blot, at der skal påbegyndes forhandlinger, men ikke at staterne har pligt til, at nå frem til et resultat. Forhandlingerne sker mellem skattemyndighederne i de to stater, og koncernselskaberne har ikke mulighed for at deltage.¹⁰⁹ Sagsbehandlingen kan være langvarig, og det er som sagt ikke sikkert, at der kommer en aftale ud af det. Derfor udgav OECD i 2007 Manual on Effective Mutual Agreement Procedures, der indeholder 25

¹⁰⁹ Winther-Sørensen, Niels (2010, Kap. 9, s. 397) og OECD's Modeloverenskomst art. 25

såkaldte best practices. Udover at være en vejledning til skattemyndighederne om, hvorledes en MAP-sag gennemføres, er der forslag til, hvorledes man effektivisere processen. Hertil er der desuden i bilag 1: "An ideal timeline for a typical MAP process", som indikerer en tidsramme på knapt 2½ år. Herudover foreskriver EF's voldgiftskonvention en udførlig fremgangsmåde ved MAP således, at dobbeltbeskatningsproblemet i mangel af enighed mellem staterne, kan indbringes for et uafhængigt "rådgivende udvalg".¹¹⁰ Herudover er der i OECD's Modeloverenskomst art. 25, stk. 5 er der dog sat krav ind om, at hvis ikke der er et udfald i sagen indenfor 2 år efter MAP startede, skal sagen overgå til voldgift.

2.8.2 EF's voldgiftskonvention

Konventionen trådte i kraft i 1. januar 1995¹¹¹, og er implementeret i Danmark i EF-voldgiftskonventionsloven Lov nr. 763 af 27.11.1991¹¹², som trådte i kraft den 1. januar 1995 jf. bkg. nr. 1023 af 13.12.1994¹¹³.

Formålet med voldgiftskonventionen er, at sikre en effektiv ophævelse af den dobbeltbeskatning der opstår, når et foretagende får hævet sin skattepligtige indkomst ved en armslængde korrektion uden, at der gennemføres en korresponderende korrektion for et nærtstående foretagende, der er hjemmehørende i et andet land. Konventionen har karakter af en almindelig multilateral traktat, da den er indgået mellem de daværende 12 medlemmer af EF, og i modsætning til EF-traktaten, er EF-domstolen ikke kompetent til at fortolke voldgiftskonventionen. Fortolkning er i stedet overladt til de enkelte kontraherende stater, og de skal dermed selv tage stilling til, om voldgiftsprocedure skal iværksættes. EF's voldgiftskonvention omfatter kun EU-landene, og det er derfor kun sager mellem stater indenfor EU, der har denne mulighed.¹¹⁴

Den generelle fortolkning regel findes i konventionens art. 3, stk. 2. Udgangspunktet er, at man skal lægge voldgiftskonventionens definitioner til grund, og hvis ikke der findes en definition heri, skal man lægge dobbeltbeskatningsoverenskomstens definition til grund. Det er dog ikke altid der indeholdes en definition heri, eller der er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst. I disse tilfælde må man som hovedregel falde tilbage på national ret, selvom konventionen ikke indeholder en direkte henvisning hertil.¹¹⁵

¹¹⁰ Winther-Sørensen, Niels m.fl. (2009, Kap. 9, s. 399)

¹¹¹ Den blev vedtaget i 1990, men som følge af art. 19 måtte ikrafttrædelsen afvente til det tidspunkt, hvor den sidste af de 12 daværende medlemsstater havde deponeret sit ratifikationsdokument, og trådte derfor først i kraft i 1995.

¹¹² Den nugældende er LBK nr. 111 af 21/02/2006

¹¹³ Konventionen var oprindeligt indgået for en femårig periode jf. art. 20, men er opretholdt som en del af dansk ret ved Lov nr. 171 af 15.3.2000 jf. Winther-Sørensen, Niels (2009, Kap. 9, s. 399)

¹¹⁴ Noes, Phillip (2010, s. 1)

¹¹⁵ Jensen, Søren Næsborg (1995)

Konventionen indeholder som nævnt, en udførlig fremgangsmåde ved MAP, og hvis staterne ikke bliver enige herefter, kan sagen indbringes for et "rådgivende udvalg". Det rådgivende udvalg ned sættes af staternes myndigheder, og de vil afgive deres udtalelse om fordelingen af indtægter og udgifter, inden seks måneder efter forelæggelsen. De involverede myndigheder har herefter seks måneder til at træffe en afgørelse, som ophæver dobbeltbeskatningen. De er dog ikke forpligtet til, at følge det rådgivende udvalgs indstilling. Kan de involverede myndigheder ikke blive enige, er det rådgivende udvalgs udtalelse bindende for staterne.

2.8.3 Ligningslovens §§ 33 og 33 A

LL §§ 33 og 33 A er de interne danske lempelsesregler, LL § 33 A vil dog ikke blive nærmere analyseret, da den omhandler lønindkomst erhvervet i udlandet, hvilket ikke er relevant for denne afhandling. De finder anvendelse, hvis der ikke er indgået dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem staterne, eller hvis det er mere fordelagtigt at benytte de interne lempelsesregler i stedet jf. TfS 2000.691 LSR.¹¹⁶ I dommen fremhæver Landsskatteretten, at en skatteyder kan vælge at påberåbe sig lempelsesreglen i LL § 33, frem for lempelses efter den gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst.

LL § 33 gælder kun for indkomstskat, dog ikke lønindkomst. LL § 33 siger, at såfremt en skattepligtig har betalt skat i udlandet af en i udlandet erhvervet indkomst, har vedkommende ret til et nedslag i sin skattepligtige indkomst i Danmark, svarende til den i udlandet betalte skat, dog højest den forholdsmæssige andel af den danske skat, som falder på den udenlandske indkomst. Beregningen foregår i praksis efter creditmetoden.¹¹⁷

Hvis man ønsker at være sikker på, at man ikke vil blive indkomst korrigeret efterfølgende, kan man vælge, at få sin påtænkte koncerninterne transaktion godkendt af skattemyndighederne i de implicerede lande, forinden den udføres. Dette kaldes en Advanced Pricing Agreement.

2.8.4 Advanced Pricing Agreement (APA)

En Advanced Pricing Agreement kaldes også en bindende godkendelse. En APA er en aftale mellem en skatteyder, en eller flere forbundne foretagender og skattemyndigheder i to eller flere lande, hvor der godkendes priser og vilkår for kontrollerede transaktioner for en periode frem.¹¹⁸ En APA har enten karakter af bilateral eller multilateral aftale, alt efter om aftalen kun gælder mellem skattemyndigheder i to lande, eller om den er indgået mellem skattemyndigheder i flere lande.

¹¹⁶ Ligningsvejledningen (2011-1, pkt. D.C)

¹¹⁷ Ligningsvejledningen (2011-1, pkt. D.C.1)

¹¹⁸ OECD Transfer Pricing Guidelines (Kap. IV, pkt. 4.123)

APA'er er typisk afgrænset til bestemte typer, eller dele af de kontrollerede transaktioner, mellem de enkelte koncernforbundne selskaber. Da det er meget ressourcekrævende for både virksomheder og skattemyndighederne, er det derfor mest udbredt blandt større virksomheder. SKAT har dog påtænkt, at afsætte flere ressourcer til dette område, for mere herom se kapitel 4.

Fordelen ved en APA er, at man minimerer risikoen for dobbeltbeskatning og eventuelle sanktioner, da virksomheden opnår en høj sikkerhed for den skattemæssige behandling af de kontrollerede transaktioner. Herudover har visse APA'er en mulighed for, at den kan forlænges, og hvis ikke, er det tit nemmere at få forhandlet en ny APA, da skatteyderen bedre kan forudsige sine skatteforpligtelser, og dermed bedre bevise overfor skattemyndighederne, at APA'en vil være en god investering.¹¹⁹

Det er også muligt, at opnå bindende forhåndsbesked om rent danske transaktioner jf. §§ 21-25 i skatteforvaltningsloven.

¹¹⁹ OECD Transfer Pricing Guidelines (Kap. IV, pkt. 4.142)

2.9 Delkonklusion

Transfer pricing bygger på princippet om, at koncerninterne transaktioner skal ske på armslængdevilkår. Det skal hermed først vurderes, om der har fundet en koncernintern tjenesteydelse sted. Kravet hertil er, at det modtagende selskab har opnået en økonomisk eller kommerciel fordel. Armslængdevilkår betegnes som den pris, et uafhængig selskab ville have betalt for samme ydelse, herunder skal der selvfølgelig reguleres for eventuelle forskelle. Dette rejser i midlertidigt en række spørgsmål, da prisfastsættelse af koncerninterne transaktioner, ikke kan siges, at være en eksakt videnskab. Der sker meget på området, og både ved national og internationale koncerninterne handler, skal man være opmærksom på en del. Selvom den koncerninterne transaktion har ren national karakter, skal der ved fastsættelse af transfer pricing prisen, ikke kun anvendes dansk lovgivning på området. I Danmark har man både henvisninger i forarbejderne til den pågældende lovgivning, samt i retspraksis anerkendt, at OECD's henstillinger og anbefalinger skal benyttes som fortolkningsbidrag.

OECD's vigtigste fortolkningsbidrag indenfor transfer pricing, er OECD's Modeloverenskomst med kommentarer samt OECD's Transfer Pricing Guidelines. OECD's Modeloverenskomst har i deres vigtigste artikel vedrørende transfer pricing, art. 9 om forbundne foretagender, fastlagt at der skal anvendes et armslængdeprincip, og hvis ikke dette er tilfældet, kan der korrigeres i indkomsten fra myndighedernes side. OECD's Modeloverenskomst er som navnet forlyder, en model til hvorledes landene kan udforme deres dobbeltbeskatningsoverenskomster. Hertil er der til hver artikel i OECD's Modeloverenskomst lavet en lang række kommentarer, som kan anvendes som fortolkningsbidrag af dobbeltbeskatningsoverenskomster, som ofte indeholder bestemmelser om forbundne foretagender. Dette princip er udmøntet i OECD's Transfer Pricing Guidelines, som giver en række værktøjer til fastsættelse af armslængdepriser. Disse værktøjer er navnlig hvilke ting der skal tages højde for, ved sammenligning af transaktioner, samt metoder til prisfastsættelse.

I Danmark er de vigtigste bestemmelser vedrørende transfer pricing LL § 2 om armslængdeprincippet, og SKL § 3 B om oplysnings- og dokumentationskrav. Udover fortolkningsbidrag fra OECD, har SKAT lavede en række vejledninger, som skal hjælpe både virksomheder som myndigheder med, at overholde reglerne på området. Hertil kommer lempelsesreglen i LL § 33, som siger, at hvis en skattepligtig har betalt skat af indkomst i udlandet, har ret til nedslag i sin skattepligtige i Danmark.

Såfremt de koncerninterne transaktioner findes, at de ikke er sket på armslængdevilkår, vil myndighederne kunne gå ind og korrigere de pågældende transaktioner såfremt, at der er en væsentlig afvigelse mellem armslængdeprisen og den pris der er taget. Har den koncerninterne transaktion national karakter, vil man være sikret, at SKAT både foretager en primær korrektion, hvor der sker en forhøjelse/nedsættelse af indkomsten, og en korresponderende korrektion, hvor man laver en tilsvarende nedsættelse/forhøjelse af indkomsten, således, at man ikke bliver dobbeltbeskattet. De primære og korresponderende korrektioner behandler altså transaktionerne således,

at de skattemæssigt findes at være på armslængdevilkår. Har den koncerninterne transaktion international karakter, er det ikke altid der foregår både en primær og en korresponderende korrektion. Dette skyldes, at de forskellige landes skattemyndigheder skal blive enige om korrektionerne, førend det sker i begge lande. Hermed kan man blive dobbeltbeskattet, selvom det er det man søger at undgå. ydermere kan man ved særlig tilfælde få foretaget en sekundær korrektion, som skal udligne den økonomiske fordel, som det ene koncernselskab har opnået. Denne gør dog, at koncernen på internationalt niveau bliver dobbeltbeskattet, og den bør derfor kun foretages, hvis det er grov uagtsomhed eller forsæt, der er skyld i, at der ikke er handlet på armslængdevilkår.

Kan myndighederne ikke blive enige om korrektionerne, skal der hvis en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem landene foreskriver det, åbnes en Mutual Agreement Procedure. Her skal myndighederne i de pågældende lande søge at opnå enighed, men det er ikke et krav, at de opnår enighed. Der er i EF's voldgiftskonvention en udførlig fremgangsmåde for MAP sager. Man kan, hvis man ikke bliver enige spørge et "rådgivende udvalg", hvis svar vil være bindende for landene. Er der ikke opnået enighed efter 2 år, og har man ikke valgt at spørge det rådgivende udvalg, skal sagen overgå til voldgift.

Man kan også som virksomhed vælge, at få en forhåndsgodkendelse, således man er sikret, at der ikke efterfølgende sker korrektioner af ens transaktions dispositioner. En sådan forhåndsgodkendelse hedder en Advanced Pricing Agreement, og er en aftale mellem skattemyndighederne i to eller flere lande, hvor virksomheden har koncernselskaber. Ved rent nationale transaktioner i Danmark, er der også mulighed for forhåndsgodkendelse i skatteforvaltningsloven.

3. Allokering af omkostninger fra koncerninterne tjenesteydelser

Dette kapitel vil berøre de økonomiske problemstillinger, i forbindelse med allokering af omkostninger, fra koncerninterne tjenesteydelser. I kapitel 2 analyserede vi hvorfor koncerner vælger, at centralisere deres koncerninterne servicefunktioner, hvornår der opnået nytte af en tjenesteydelse, samt retsstillingen på området. I dette kapitel vil vi analysere de økonomiske rationaler for, at allokere omkostninger i relation til koncerninterne tjenesteydelser, samt hvordan den koncerninterne afregning foretages for, at være i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

I kapitel 2 fandt vi frem til tre typer af centraliserede omkostninger, hvoraf det kun er forretningsenhedsomkostninger kan viderefaktureres koncerninternt, i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

OECD anbefaler, at man, så vidt det er muligt, afregner koncerninterne tjenesteydelser efter den direkte metode. Den direkte metode anvendes, når det let kan identificeres, at der er leveret en specifik tjenesteydelse til en let identificerbar modtager.¹²⁰ Den direkte metode er dog ikke altid anvendelig ved koncerninterne tjenesteydelser, da den kan kræve en detaljeret registrering af de udførte aktiviteter for hver enkel modtager, som enten er upraktisk, byrdefuld eller ikke muligt i de anvendte IT-systemer.¹²¹

Den danske lovgivning har ikke fastsat krav til betalingsformen for tjenesteydelser, og praksis har vist, at både den direkte og indirekte afregningsmetode anerkendes.¹²²

De mest anvendte afregningsmetoder blandt koncerner er følgende:¹²³

- Direkte afregning for hver enkelt tjenesteydelse
- Allokering og fordeling af omkostninger til hvert enkelt koncernselskab, baseret på estimeret værdi af aktiviteten
- Godtgøre service centeret gennem betaling fra andre koncernselskaber, på baggrund af allokeringsmodeller
- Inkludering af en mark-up på de centraliserede omkostninger, det afholdende selskab har, ved afregning til andre koncernselskaber

¹²⁰ OECD Transfer Pricing Guidelines (Kap. VII, pkt. 7.20-7.21)

¹²¹ Hansen, Anders Oreby m.fl. (2008, Kap. 8, s. 147-148)

¹²² LL § 2, Wittendorff, Jens (2009, Kap. 17, s. 659), TfS 2006.634 Ø ITAB Inventar A/S mod Skatteministeriet

¹²³ OECD (1984, pkt. 45)

Direkte afregning for koncerninterne tjenesteydelser

Ved brug af den direkte metode, afregnes der for en leveret tjenesteydelse, som let kan identificeres og kvatificeres. Metoden er især optimal, hvor lignende tjenesteydelser ydes til uafhængige selskaber, og det let kan registres hvor meget tid, der er brugt på de enkelte aftagere. Samtidig findes der, dermed også en intern CUP, som kan anvendes til fastsættelse af armslængdeprisen.¹²⁴

Koncerninterne tjenesteydelser, der kan afregnes ved den direkte metode, bør faktureres ved endt levering af en tjenesteydelse, eller ved større projekter, faktureres et a conto beløb løbende, på samme måde, som man gør ved levering til uafhængige aftagere.

Tjenesteydelser, der kan afregnes efter den direkte metode, bør ikke blive bundled med andre tjenesteydelser. Dette vil sikre gennemsikkelighed af transaktionen og mindske risikoen for, at myndighederne efterfølgende foretager en korrektion af transaktionen. De økonomiske realiteter og finansielle principper er reflekteret bedst muligt i afregningen, og dermed er der heller ikke den store tvivl, om nytten for den modtagende part.¹²⁵

Det har vist sig, at myndighederne i mange lande, foretrækker anvendelsen af den direkte metode, og multinationale selskaber kan dermed mindske deres transfer pricing risiko ved, at benytte den direkte afregningsmetode så vidt det er muligt.¹²⁶

Indirekte afregning for koncerninterne tjenesteydelser

Det er dog ikke alle koncerninterne tjenesteydelser, hvor det er muligt at afregne direkte. Dette skyldes, at koncernforbundne selskaber operer under andre forretningsmæssige vilkår, end uafhængige selskaber, og derfor har mulighed for at organisere sig anderledes end uafhængige selskaber. Det kommer blandet andet til udtryk i en centralisering af koncerninterne tjenesteydelser, hvor omkostningerne fra udøvelsen af aktiviteterne allokeres ud til koncernselskaber.

Som nævnt ovenfor, kan det være meget byrdefuldt eller umuligt, at skulle opgøre andelen af en aktivitet for hver enkel modtager. Derfor kan det være nødvendigt, at afregne koncerninterne tjenesteydelser efter en indirekte metode.¹²⁷ Myndighederne må derfor acceptere, at selskaberne også anvender den indirekte afregnings metode, da den administrative byrde ikke bør overgå værdi af aktiviteterne, efter et almindeligt forvaltningsretsligt proportionalitetsprincip.

¹²⁴ OECD Transfer Pricing Guidelines (Kap. VII, pkt. 7.21)

¹²⁵ OECD (1984, pkt. 53-57)

¹²⁶ OECD (1984, pkt. 57)

¹²⁷ OECD (1984, pkt. 59-60)

Vi vil i det efterfølgende fokusere, på problemstillingerne ved indirekte allokering af omkostninger for koncerninterne tjenesteydelser.

3.1 Funktionsanalyse

For at afdække nytten eller interessen af en aktivitet, må der foretages en funktionsanalyse. Funktionsanalysen er beskrevet både i OECD's Transfer Pricing Guidelines og SKAT's vejledning om Dokumentationspligt, som et værktøj til, at identificere hvem der bidrager med hvilke funktioner til en transaktion, hvem der bærer risici ved transaktionen, samt hvilke aktiver der indgår i transaktionen, da det vil være disse parametre, der afspejler indtjeningen i en uafhængig transaktion. Funktionsanalysen bruges også til at fastslå, om uafhængige transaktioner eller enheder er sammenlignelige, med den koncerninterne transaktion, ud fra funktion, risici og aktiver involveret. Er der for stor forskellighed i risiko, aktiver og funktion, anses transaktionerne ikke for sammenlignelige.¹²⁸

OECD's Transfer Pricing Guidelines tager ikke stilling til, om funktionsanalysen skal foretages på transaktions- eller enhedsniveau. Afsnittet om funktionsanalyse i guidelines¹²⁹ angiver ikke, på hvilket niveau funktionsanalysen bør foretages, mens ordlisten til guidelines antyder, at analysen foretages på transaktionsniveau.¹³⁰ SKAT's dokumentationsvejledning er heller ikke entydig i sin gennemgang af, på hvilket niveau funktionsanalysen bør foretages.

Koncernens kompleksitet, kombineret med antallet af koncerninterne transaktioner, giver dog en god indikation af, på hvilket niveau funktionsanalysen bør foretages. Er der få transaktioner mellem enhederne samtidigt med, at hver enhed er involveret i få funktioner, vil det pege i retning af at en funktionsanalyse enhedsniveau. Det gælder f.eks. være hvis det primært er koncernintern handel med halvfabrikater og færdigvarer, der finder sted mellem produktions- og distributionselskaber, hvor funktionerne samlet, vil give et retvisende billede af aktiver og risici forbundet med transaktionerne.

Er der derimod mange koncerninterne transaktioner, hvor hver enhed er involveret i flere funktioner, og forskelligheden i aktiver og risici i transaktionerne er så store, at det ikke vil give et retvisende billede, at foretage funktionsanalysen på enhedsniveau, bør den foretages på transaktionsniveau. Det er f.eks. hos moderselskaber der varetager markedsføring af produkter, forskning og udvikling samt koncerninterne tjenesteydelser.

¹²⁸ OECD Transfer Pricing Guidelines (Kap I, pkt. 1.42 f.f.), samt SKAT's Vejledning om Dokumentation (afsnit 4.3)

¹²⁹ OECD Transfer Pricing Guidelines (Kap. I, afsnit D.1.2.2 Functional analysis)

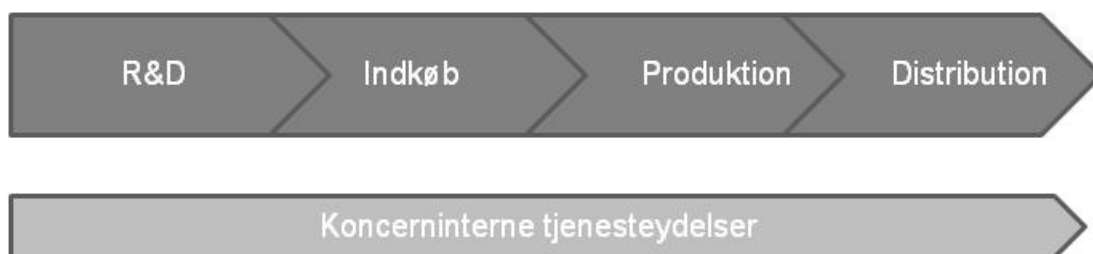
¹³⁰ OECD Transfer Pricing Guidelines (Glossary, s. 26), Hansen, Anders Oreby m.fl. (2008, kapitel 5, s. 97)

3.1.1 Funktioner

I transaktioner kan der indgå flere funktioner og forretningsenheder, det er derfor vigtigt at identificere, hvad de enkelte enheder bidrager med i transaktionen. Enhederne kaldes også omkostningsobjekter, og er der hvor omkostningerne opstår. Hver transaktion består af en række værdiskabende funktioner. Disse funktioner opnår, mindst et andet koncernselskab nytte af, og ville enten selv have udført funktionen, eller købt den fra tredjepart. Ved f.eks. produktionsaktiviteter kan der være flere enheder, der bidrager med aktiviteter der tilføje produktet værdi. Det kan være en enhed der indkøber råvarer, som forarbejdes til produkter eller halvfabrikater, der købes af en anden enhed. Denne enhed samler eller viderebearbejder så produktet eller halvfabrikatet til en vare, som sælges til et distributionsselskab. Alle funktionerne udføres her af kontrollerede parter, mens de kunne udføres af uafhængige selskaber i ukontrollerede transaktioner.

Ved koncerninterne tjenesteydelser er det derimod ofte kun én enkelt enhed, der bidrager med funktioner i transaktionen qua aktiviteten, f.eks. en juridiskafdeling i et moder- eller serviceselskab, og det er derfor relativt let, at identificere leverandøren af en funktion. Flere af de koncerninterne tjenesteydelser har karakter af supportfunktioner, der ikke direkte tilføjer det modtagne selskabs produkter værdi. Man bør derfor være opmærksom på, hvilke af ens koncerninterne tjenesteydelser, der er værditilførende og hvilke der supportfunktioner, i forhold til compensation herfor.

Figur 3.1: Værdikæde



Koncerninterne tjenesteydelser omfatter gerne for følgende funktioner:¹³¹

- Juridiskassistance
- Human Resources
- Marketing

¹³¹ Funktionerne er udvalgt på baggrund af de mest anvendte NACE koder fra benchmark studier for mangement fees, samt Annex 1 i EU Joint Transfer Pricing Forum. NACE koder er et Pan-Europæisk klassifikations system der gruppere virksomheder efter forretningsområde. Koderne anvendes til at søge efter sammenlignelige virksomheder i database-søgninger og er anerkendt af SKAT. Se evt. bilag 1.

- Kommunikation
- Regnskabsassistance
- IT funktioner
- Forretningsudvikling
- Skatterådgivning

3.1.2 Aktiver

På baggrund af de identificerede funktioner, identificeres de aktiver den enkelte forretningsenhed anvender i udførelsen af transaktionen. Som nævnt ovenfor, kompenseres uafhængige parter for de investeringer de må foretage i relation til en transaktion, som en del af afregningsprisen.

Et aktiv kan defineres, som følgende:

”Ressourcer, som er under virksomhedens kontrol som et resultat af en tidligere begivenhed, og hvorfra fremtidige økonomiske fordele forventes at tilflyde virksomheden.”¹³²

Ud fra definitionen kan opstilles en række punkter, som en ressource skal opfylde, for at kunne betegnes som værende et aktiv i virksomheden:

- Resultat af en tidligere begivenhed
- Forventning om fremtidige økonomiske fordele
- Under virksomhedens kontrol

Aktivet eller ressourcen skal være opstået på baggrund af en tidligere begivenhed, det kan både være gennem erhvervelse af et aktiv, eller være oparbejdet internt i virksomheden. Eksempler på internt oparbejdede aktiver, kan være et patent, varemærke eller software. At aktivet skal være et resultat af en tidligere begivenhed betyder også, at virksomheden skal råde over aktivet på balancen dagen, og ikke blot have en forventning om, at erhverve aktivet i fremtiden.

Et aktiv skal endvidere forventes, at give en økonomisk fordel i fremtiden. Har man ikke forventninger om fremtidige økonomiske fordele, bør aktivet afskrives. Den økonomiske fordel kan både bestå af øget omsætning, men også af en nedgang i virksomhedens omkostninger, eller anden fordel af anvendelsen af aktivet, som udgør en økonomisk fordel i denne forbindelse.

Ydermere er det et krav, at aktivet er under virksomhedens kontrol. En ressource kan godt give en virksomhed økonomiske fordel uden, at være under virksomhedens kontrol. Det kan f.eks. være en vej, som kommunen anlægger, hvorved der opnås bedre adgang til virksomheden. Dette kan

¹³² Elling, Jens O. (2006, Kapitel 6, s. 189)

give en økonomisk fordel for virksomheden, men vejen ejes og kontrolleres af kommunen, og kan dermed ikke regnes som virksomhedens aktiv.

Definitionen af et aktiv skelner ikke mellem materielle, immaterielle og finansielle aktiver. Ved koncerninterne tjenesteydelser, vil det primært være computer hardware samt software og lokaler, der udgør de materielle aktiver. I og med en tjenesteydelse præsteres af mennesker og resultere i en ikke-håndgribelig vare, indgår der derfor ikke produktionsapparater eller lignende til bearbejdelse af produktet. Til gengæld kan der ved tjenesteydelser indgå flere immaterielle aktiver.¹³³

Har koncernen en intern markedsføringsfunktion vil denne typisk have en række immaterielle aktiver i form af varemærker, kundelister, distributionskanaler samt unikke navne og symboler, der anvendes i salgsfremmende øjemed. En koncernintern IT funktion vil også involvere immaterielle aktiver, såsom licens til programmer, samt indkøbt eller udviklet software.

I fastsættelsen af armslængde prisen, skal der tages højde for både de materielle og immaterielle aktiver, der er involveret i udførelsen af aktiviteten, og enheden der afholder omkostninger til aktivet skal kompenseres herfor.

3.1.3 Risiko

Funktionsanalysen bør også indeholde, en fordeling af risiko forbundet med hver transaktion, således armslængde princippet overholdes. Ved transaktioner mellem uafhængige parter kompenseres den part, der har påtaget sig risiko, i form af et højere afkast eller en risikopræmie.¹³⁴

Et godt eksempel på fordeling af risiko, i forbindelse med koncerninterne tjenesteydelser er, hvor et moder- eller serviceselskab undersøger, hvilken software der er mest fordelagtigt for et datterselskab i forbindelse med deres drift. Efter dyre og grundige undersøgelser erhverves et softwareprodukt for datterselskabets regning. Efter et år viser det sig at softwaren er ubrugelig for datterselskabet, og investering er spildt.¹³⁵ Da erhvervelsen er sket for datterselskabets regning, lider de også tabet ved risikoen for, at softwaren ikke passede til selskabet. Denne risiko kunne have været placeret ved moder- eller serviceselskabet mod en risikopræmie, som compensation for at påtage sig risikoen. Som tidligere nævnt sker denne compensation også mellem uafhængige parter, og det er derfor vigtigt, at identificere risici i funktionsanalysen i forhold til prisfastsættelsen, samt at finde sammenlignelige selskaber eller transaktioner.

¹³³ Elling, Jens O. (2006, Kapitel 6, s. 189-191)

¹³⁴ OECD Transfer Pricing Guidelines (Kap, V, Pkt. 5.23-5.24), SKAT's vejledning om dokumentationspligt (Afsnit 4.3.2 Risici)

¹³⁵ Hansen, Anders Oreby m.fl. (2008, kap. 8, s. 141)

Risiko kan defineres, som:

"... den Usikkerhed med Hensyn til en bestemt Begivenheds Indtræden, der hersker i en given Situation"¹³⁶

Risiko opfattes ofte som en negativ begivenheds indtræden, der som oftest er forbundet med et tab eller noget uønskeligt.¹³⁷ Men definitionen ovenfor skriver intet om gevinst eller tab, blot at der hersker *usikkerhed* om, hvorvidt en given begivenhed vil indtræde. Historien har vist, at jo større usikkerhed der er forbundet med en begivenheds indtræden, desto større er præmien for, at påtage sig usikkerheden – eller omvendt, prisen for at få andre til at påtage sig usikkerheden er større.¹³⁸

Risikopræmien kan også betegnes, som *excess return*, og består af forskellen mellem afkastet på en risikofri investering, og afkastet på en investering med risiko.¹³⁹

$$\text{Risikopræmie} = \text{Forventet afkast} - \text{risikofrit afkast}^{140}$$

$$\text{Risikopræmie} = E(R) - R_f$$

Når et selskab investerer i et aktiv til brug for udførelsen af en funktion, forventer selskabet at få en form for afkast af investeringen. Afkastet af investeringen kan opdeles i to dele. Den ene del af afkastet på investeringen sker gennem løbende indkomst, ved f.eks. software kan det være igennem licensbetalinger for brugen af softwaren. Den anden del af afkastet består af en kapital gevinst/tab, når aktivet realiseres eller afvikles.

Det forventede afkast består af sandsynlighed for begivenheders indtræden, samt resultatet af begivenheders indtræden. I en simpel verden med kun to mulige situationer, er der 70 procent sandsynlighed for at en investering får succes og vil give et afkast på 30 procent, og 30 procent sandsynlighed for at investeringen ikke får succes og vil give et tab på 10 procent. Dette giver et forventet afkast på 18 procent. Det forventede afkast kan beskrives ved følgende formel:

$$E(R) = \text{ssh. for succes} \cdot \text{afkast ved succes} + \text{ssh. for fiasko} \cdot \text{afkast ved fiasko}$$

$$E(R) = 0,70 \cdot 30\% + 0,30 \cdot (-10\%) = 18\%$$

¹³⁶ Pedersen, H. Engberg (1942, s. 1)

¹³⁷ Politikens Retskrivnings- og Betydningsordbog (2003, s. 615)

¹³⁸ Ross, Stephen A. m.fl. (2006, Kap. 12, s. 379)

¹³⁹ Ross, Stephen A. m.fl. (2006, Kap.13, s. 396)

¹⁴⁰ Ross, Stephen A. m.fl. (2006, Kap. 13, s. 396, formel 13.1)

Som formelen viser, beregnes det forventede afkast ved, at lægge summen af de forventede afkast ganget med sandsynligheden for de forskellige udfald sammen. Har man 100 forskellige udfald, ganges det forventede afkast med hver deres sandsynlighed for udfald og lægges sammen.¹⁴¹

Som den risikofrie rente, anvendes renten på statsobligationer med en løbetid på 10 år.¹⁴² Den risikofrie rente er for denne opgave 2,90 procent, hvilket er historisk lavt.¹⁴³ Dermed bliver risikopræmien for vores eksempel følgende:

$$\text{Risikopræmie} = E(R) - R_f = 18\% - 2,90\% = 15,10\%$$

Når man vil finde frem til risikopræmien, er det kun muligt, at tage udgangspunkt i det forventede afkast, da det faktiske afkast selvsagt kræver, at en begivenhed er indtrådt, og har udløst en gevinst eller et tab.

Det faktiske afkast kan forklare, hvorfor et koncernforbundet selskab har givet underskud, idet en risiko kan have udløst et tab for selskabet, og er derfor en vigtig del af funktionsanalysen. Kunne man forudsige det præcise afkastet af en investering, ville den være risikofri. Risikoen kommer altså, som tidligere nævnt, fra det uforudsigelige.

Projektrisiko allokeres til det koncernselskab, der har kontrol over den pågældende risiko, f.eks. operationelle risici, strategiske risici og produktansvar. Den systematiske risiko allokeres til et selskab, som til gengæld kompenseres via en risikopræmie. Systematisk risiko betegnes også markedsrisiko, da det består af risici der vil ramme alle aktører på et marked, såsom nedgang i bruttonationalproduktet og rente stigninger. Projektrisiko kompenseres ikke med en risikopræmie, idet de er relateret til få eller et enkelt aktiv eller virksomhed, og man derfor kan diversificere sig ud af risikoen.¹⁴⁴

Risikoanalysen er en af sammenlignelighedsfaktorerne, når der skal findes sammenlignelige transaktioner, da risiciene ved en funktion afspejles i afkastet, jo højere risiko desto højere afkast. Transaktioner mellem kontrollerede parter kan ikke sammenlignes med transaktioner mellem uafhængige parter, hvis der er væsentlig forskel i risikoprofilen, og det ikke er muligt, at korrigere for denne forskel på retvisende vis.¹⁴⁵

Koncernforbundne selskaber har mulighed for, at allokere kontrollen over risici mellem sig på en måde, som uafhængige selskaber ikke har på grund af deres struktur. Dette medfører dog ikke, at

¹⁴¹ Ross, Stephen A. m.fl. (2006, Kap.13, s. 396)

¹⁴² SKAT's værdiansættelsesvejledning, FSR (2002)

¹⁴³ Dette er den gennemsnitlige rente for danske statsobligationer med en løbetid på 10 år i perioden juli 2010 til juni 2011. Kilde: Nationalbanken. Udtræk fra Nationalbankens Statistikbank er vedlagt i bilag 2.

¹⁴⁴ Hansen, Anders Oreby m.fl. (2008, Kap. 5, s. 100-101), Ross, Stephen A. m.fl. (2006, Kap.13, s. 404-411)

¹⁴⁵ OECD Transfer Pricing Guidelines (Kap. I, Pkt. 1.45)

armslængde princippet ikke er opfyldt.¹⁴⁶ Så længe at den part, der påtager sig risici kompenseres for disse, må det antages, at risikofordelingen ikke er grund for, at armslængde princippet ikke er overholdt. Et eksempel på dette findes i dansk praksis i Tfs 2002.336 V, hvor et salgsselskab fik en andel af produktionsselskabets overskud, idet salgsselskabet havde forpligtet sig til, at aftage hele produktionsselskabet produktion, og der med bar en forretningsmæssig risiko.

Risici kan dog ikke allokere til et hvilket som helst selskab. Er der udarbejdet en aftale om risiko allokering, er der krav om at en sådan aftale må have økonomisk substans, for at kunne anerkendes. For at sikre at en risikoallokering har økonomisk substans, er der tre krav, der bør overholdes:¹⁴⁷

1. Handlemåden skal være konsistent med den aftalte risikofordeling
2. Skatteyderen skal have finansiell kapacitet til at bære et tab afledt af risikoen
3. Skatteyderen udøver ledelses- og driftsmæssig kontrol over den aktivitet, som har direkte betydning for størrelsen af indkomsten

Det første krav betyder, at der hvor risikoen placeres ex post perioden, skal stemme overens med det, der er aftalt ex ante i perioden. Der kan altså være aftalt, at en risiko placeres hos selskab A, men når transaktionen er realiseret viser det sig, at risikoen ligger hos selskab B. I sådanne tilfælde er det den korrigerede risiko, som armslængde prisen skal beregnes ud fra.

Endvidere skal det selskab der bære risikoen, have finansiell kapacitet til at bære et økonomisk tab. Denne årsag kan være grund for, at en koncern vælger at allokere, eksempelvis en lagerrisiko upstream frem for downstream hos et nyetableret salgsselskab med begrænset kapital, ved at give salgsselskabet varekreditter frem for et kapitalindskud.

Slutteligt stilles der krav om, at selskabet der påtager sig risiko, skal have en vis kontrol med aktiviteten, der kan udmønte sig i en gevinst eller tab. Således kommer man ikke i en situation, hvor et selskab lider et tab, hvor de ikke selv har kontrol over aktiviteten og kan forsøge at mindske tabet, og på den anden side, har et selskab, der kan handle uden tanke for konsekvenserne, og uden incitament til at mindske risikoen.

Skal man udregne den specifikke risikopræmie for de enkelte funktioner, kræves der et omfattende statistisk grundlag, som ikke altid er til stede, eller meget byrdefuldt at fremskaffe. Man kan, som erstatning, anvende benchmark studier af sammenlignelige transaktioner mellem uafhængige selskaber, da den fri markedspris tager højde for både investeringer og risici ved en transaktion.

¹⁴⁶ OECD Transfer Pricing Guidelines (Kap. I, Pkt. 1.67), Hansen, Anders Oreby m.fl. (2008, Kap. 5, s. 101)

¹⁴⁷ Treasury Regulations § 1.482-1 (d) (3) (ii) (B) (1), OECD Transfer Pricing Guidelines (Kap. 1, Pkt. 1.48-1.49)

3.2 Rationalerne bag omkostningsallokering

Når man analyserer omkostningsallokering i virksomheder, skelnes der mellem direkte omkostninger og indirekte omkostninger. Direkte omkostninger opstår, som et resultat af frembringelsen af et produkt eller en ydelse, og kan henføres direkte til det pågældende produkt.¹⁴⁸ Direkte omkostninger kan være arbejdskraft og materialer.

Indirekte omkostninger kan også betegnes som fællesomkostninger eller faste omkostninger. De opstår, når der er flere der forbruger af en fælles ressource, i forbindelse med driften af virksomheden. Omkostningen kan ikke henføres direkte til frembringelsen af et givent produkt, på samme måde, som de direkte omkostninger, og må derfor allokeres mellem de afdelinger/forretningsenheder, der bruger ressourcen. Indirekte omkostninger kan være interne support- og serviceafdelinger i en virksomhed.

Vi vil i dette afsnit belyse, hvorfor indirekte omkostninger allokeres i virksomheder, virksomhedens bundlinje er jo den samme, om det er forretningsenhed A eller B der bærer omkostningen.

Grundene til at omkostninger allokeres internt i virksomheder, kan opdeles i tre kategorier:¹⁴⁹

- Samfundsmæssige hensyn
- Regulerede markeder og omkostningsbaserede kontrakter.
- Grundlag for beslutninger, evaluering og kontrol

3.2.1 Samfundsmæssige hensyn

Samfundet stiller høje krav til virksomhedernes eksterne rapportering. Det skyldes, at de eksterne rapporter danner grundlaget for, at få en markedsøkonomi til at fungere. Oplysninger om virksomhedernes indtjening, formue og finansieringsforhold har betydning for, hvordan andre virksomheder og ressourceejere allokerer deres ressourcer. Det er derfor vigtigt for en markedsøkonomi, at de finansielle rapporter udarbejdes efter de samme standarder, og at brugerne har stor tillid til de informationer der findes i rapporten.¹⁵⁰

Endvidere er der i skattelovgivningen regler for, hvordan den skattepligtige indkomst skal opgøres, således beskatningsgrundlaget bliver så korrekt som muligt. Transfer pricing lovgivningen er et godt eksempel på, at lovgivning kan påvirke virksomhedernes omkostningsallokering, idet virksomhederne kan have skattemæssige fordele ved, at allokere indkomst og omkostninger til andre forretningsenheder, især til udenlandske enheder. Derfor skal selskaberne overholde de alminde-

¹⁴⁸ Zimmerman, Jerold L. (2011, Kap. 7, s. 304)

¹⁴⁹ Zimmerman, Jerold L. (2011, Kap. 7, s. 303), Atkinson, A.A. (1987, Kap. 2, s. 39-41)

¹⁵⁰ Elling, Jens O. (2006, Kap. 1, s. 22-23)

lige skatteretslige regler om rette indkomsttager og rette udgiftsbærere, og vilkårlige fordelinger kan ikke anerkendes i skattemæssig henseende jf. SL §§ 4 og 6. Omkostninger skal derfor fordeles efter driftsøkonomiske principper, en forretningsenhed kan dermed ikke påtage sig usædvanlige og driftsfremmede omkostninger.¹⁵¹

For at undgå ekstra omkostninger, fører mange selskaber kun regnskab efter de eksterne rapporteringsregler, således der ikke skal bogføres to steder, hver gang der foretages en transaktion. Ekstern rapportering giver dog ikke en forklaring, på den udbredte brug af omkostningsallokering til intern rapportering, da ekstern rapportering ikke giver et retvisende grundlag for, at træffe interne operative beslutninger. Omkostningerne til dobbelt bogføring vil formentligt også udligne omkostningerne fra forkerte interne, operative beslutninger.¹⁵²

3.2.2 Regulerede markeder og omkostningsbaserede kontrakter

Omkostningsallokering er meget udbredt i den offentlige forsyning samt i omkostningsbaserede kontrakter, hvor leverandøren aflønnes på baggrund af sine omkostninger i forbindelse med varen eller ydelsen. Det er derfor afgørende for prisen, hvordan de indirekte omkostninger allokeres, således virksomheden kan få dækket, så mange som muligt, af sine faste udgifter gennem omkostningsrefusion, især i de tilfælde, hvor en virksomhed både har omkostningsbaserede og markedsbaserede kontrakter. Her er der incitament til, at få dækket så mange af sine faste udgifter, som muligt, via den omkostningsbaserede kontrakt.¹⁵³

Kun få virksomheder baserer deres indtjening på omkostningsbaserede kontrakter, det kan derfor ikke forklare udbredelsen af omkostningsallokering i virksomheder.¹⁵⁴

3.2.3 Beslutningstagning, evaluering og kontrol

Omkostningsallokering bruges endvidere i virksomheders budget systemer, som resultat evaluering samt til at påvirke managers adfærd.

Omkostningsallokering påvirker beslutninger internt i virksomheden på samme måde, som skatter og afgifter påvirker forbrugere og skatteyderes adfærd i samfundet. Jo flere faste omkostninger der allokeres til de enkelte enheder, desto mere beviste bliver enhedernes managere på, hvordan de forbruger af ydelsen. Det er i den forbindelse vigtigt, at man nøje udvælger sine allokeringssøgler således, at omkostningsallokeringen giver et retvisende billede af forbruget. Allokeringer der lavt i

¹⁵¹ Pedersen, Jan m.fl. (2009, s. 391-392)

¹⁵² Zimmerman, Jerold L. (2011, Kap. 7, s. 308)

¹⁵³ Zimmerman, Jerold L. (2011, Kap. 7, s. 306)

¹⁵⁴ Zimmerman, Jerold L. (2011, Kap. 7, s. 311)

forhold til forbruget, vil det lede til et overforbrug af ydelsen, mens der vil være et underforbrug, hvis der allokeres for højt i forhold til forbruget.

Omkostninger kan allokeres ved, at dele dem ligeligt mellem forbrugerne af ydelsen, f.eks. en HR-funktion. Dette vil dog lede til et overforbrug, da den enkelte enhed kun betaler en brøkdel for hver krone de bruger ekstra af HR-funktionen, f.eks. hvis en HR-funktion deles af 5 enheder, betaler den enkelte enhed kun 20 øre, for hver krone den forbruger ekstra. Samtidig betaler den enkelte enhed, også for de andre enheders merforbrug.

Den simple løsning vil være at betale for det faktiske forbrug, men denne løsning kræver, at det overvejes hvad omkostningerne er, ved at registrere forbruget kontra omkostningen. For nogle funktioner er det relativt let, at identificere forbruget, f.eks. på grundlag af timer forbrugt på opgaver for den enkelte enhed, mens det i andre funktioner vil være omkostningstungt, at finde frem til præcis hvor meget, de enkelte enheder har brugt af ydelsen. I de tilfælde må man anvende den allokeringssnøgle, der antages at give det mest retvisende billede af forbruget, typisk ud fra omsætning eller antal medarbejdere.

Omkostningsallokering anvendes også til at evaluere virksomhedens managere, det sker ved at hver enkel enhed behandles som et profitcenter. Et profitcenter i en virksomhed, bliver set som en virksomhed i virksomheden, og skal derfor være en rentabel forretning. Enhedens manager stilles til ansvar for enhedens indtjening og omkostninger - også de koncerninterne indirekte omkostninger.¹⁵⁵

Det kan diskuteres hvorvidt det er rimeligt, at charge managerne for de indirekte omkostninger, da det ikke er alle af disse omkostninger de har kontrol over, og man derfor i stedet bør give dem et mindre budget i stedet for.

På koncern niveau kan der opnås stordriftsfordele, ved at samle fælles funktioner i moderselskabet, eller i deciderede serviceselskaber (omkostningscenter). Her er det nødvendigt, at allokere omkostningerne ud til selskaberne, der nyder godt af de ydelser, som moder- eller serviceselskabet yder, idet selskabet i sig selv ikke skaber profit på funktionen. Endvidere kan strategien med at samle fælles funktioner anvendes uden, at det nødvendigvis er med stordriftsfordele for øje, men for at centralisere viden eller opnå kontrol med en funktion.¹⁵⁶

Det er dermed mest sandsynligt, at omkostningsallokering generelt set sker som led i beslutningstagning, eller til at kontrollere managere, selskaber og forretningsenheder, som f.eks. kontrol med

¹⁵⁵ Zimmerman, Jerold L. (2011, Kap. 7, s. 207)

¹⁵⁶ Oreby Hansen, Anders m.fl. (2008, s. 139)

forbrug, således overforbrug undgås. Regulering har også betydning for virksomheders omkostningsallokering, hvor især transfer pricing spiller ind.

3.3 Afregning for koncerninterne tjenesteydelser

Førend man kan foretage selve faktureringen af de brugte tjenesteydelser, er der en række punkter der skal overvejes, herunder valg af metode til prisfastsættelse af transaktionerne, vælge en eller flere passende allokeringsnøgler samt fastsætte en passende mark-up.

3.3.1 Transfer pricing metoderne:

Til at prisfastsætte koncerninterne transaktioner, har OECD opstillet fem metoder, de såkaldte transfer pricing metoder, som er gennemgået i kapital 2. Disse metoder er delt op i tre transaktionsbaserede; Den fri markedspris metode (CUP), Videresalgspris metoden (RPM) samt Produktionsomkostninger plus fastsat avance metoden (Cost plus) og to resultatbaserede; Den transaktionsbaserede nettoavance metode (TNMM) samt Avancefordelingsmetoden (Profit split). For en nærmere beskrivelse af metoderne, henviser vi til Kapitel 2.

”The best practice rule” foreskriver, som tidligere nævnt, at man skal vælge den mest retvisende transfer pricing metode. Dette gøres ved, at man forholder sig til forholdene i hver enkelt transaktion, og vælger en metode herudfra. OECD anerkender herved, at der ikke findes én metode der kan anvendes i alle situationer. Herudover er det valgfrit for selskaberne, om de vil bruge én af de fem metoder, eller om de vil anvende én anden metode, så længe denne metode giver et armslængde resultat.¹⁵⁷ Ydermere kræves det ikke, at der anvendes mere end én metode

3.3.1.1 Metode valg

Vi vil i dette afsnit analysere hvilke armslængdemetoder, der vil være passende at anvende, for de tidligere nævnte koncerninterne tjenesteydelser. OECD Transfer Pricing Guidelines prioritere ikke rækkefølgen af metoderne, men anbefaler at anvende den metode, der er mest passende for det pågældende setup.

Videresalgsprismetoden er baseret på brutto-avancer, og de primære sammenligningsfaktorer er funktioner og risici. Den bruges mest ved salgsselskaber og distributører, dog kun for så vidt, at der ikke tilføres produkterne væsentlig værdi. Den er ikke særlig anvendelig på koncerninterne tjenesteydelser, da disse ikke videresælges til en uafhængig part, hvilket er en forudsætning i forhold til Videresalgsprismetoden.

¹⁵⁷ Bundgaard, Jakob m.fl. (2001, Kap. 8, s. 147), Hansen, Anders Oreby m.fl.(2008, Kap. 6, s. 106)

De to resultatbaserede metoder; Avancefordelingsmetoden og den transaktionsbaserede nettoavance metode, er begge baseret på netto-avancer. Den transaktionsbaserede nettoavance metode sammenligner primært funktioner og risici, men er dog mindre følsom overfor eventuelle forskellighed i funktioner, i forhold til Videresalgsprismetode og kostpris plus avance metoden, hvis primære sammenlignelighedsfaktor er funktioner og risici.¹⁵⁸ Den transaktionsbaserede nettoavance metode anvendes gerne på salgsselskaber, distributører m.fl. samt specielle tilfælde. Avancefordelingsmetodens sammenlignelighedsfaktor er funktioner, risici m.m., og anvendes gerne på komplekse transaktioner, f.eks. hvor flere parter bidrager med immaterielle aktiver. De to resultatbaserede metoder ikke anvendelige på de koncerninterne tjenesteydelser, som afhandlingen omhandler, da disse funktioner udgør support og støtte funktioner. De udgør derfor ikke en væsentlig del af virksomhedens omsætning og avance (se eventuelt afsnittet om mark-up, for nærmere forklaring af "en væsentlig" del af virksomhedens omsætning), og vil ikke give det mest retvisende billede, som "the best practice rule" foreskriver.

Den fri markedspris metode er baseret på priser, og sammenligner primært på produkttegenskaber. Den kan anvendes på koncerninterne tjenesteydelser, og der sammenligner man i stedet tjenesteydelsernes egenskaber, og foretager justeringer for eventuelle forskelle. Kost pris plus avance metoden¹⁵⁹ er baseret på brutto-avance, og sammenligner som mange af de andre metoder funktioner og risici. Den sammenligner de kontrollerede transaktioner med ukontrollerede transaktioner, og kan dermed også anvendes på koncerninterne tjenesteydelser, da uafhængige parter med salg af sammen tjenesteydelser, ikke er helt utænkeligt.

3.3.2 Valg af allokeringsnøgler

Efter at have identificeret hvilke tjenesteydelser, der er blevet ydet, og til hvem disse er ydet, skal man finde den mest retvisende måde, at allokere de indirekte omkostninger herved, videre til de enkelte forretningsenheder. Der kan anvendes forskellige allokeringsnøgler, alt efter hvilken tjenesteydelse der er tale om. Når passende allokeringsnøgler er valgt, og man efterfølgende har pålagt en mark-up, hvis en sådan skal pålægges prisen, vil man samle de tjenesteydelser med samme allokeringsnøgle i omkostningspools.¹⁶⁰ Herefter vil selve allokeringen finde sted ud fra de fastlagte allokeringsnøgler, til de enkelte forretningsenheder, som har modtaget ydelserne.

Ved valg af allokeringsnøgle, kigger man på de enkelte tjenesteydelser hver for sig, og finder den mest retvisende metode til allokering, f.eks. antal ansatte, antal timer brugt, antal maskintimer. Valg af allokeringsnøgle bør ske med grundig overvejelse. Hvis en forkert allokeringsnøgle vælges,

¹⁵⁸ Hansen, Anders Oreby m.fl. (2008, Kap. 6, s. 106)

¹⁵⁹ Denne metode er den fortrukne metode, for prisfastsættelse af koncerninterne tjenesteydelser i Finland. I England er det også den foretrukne for så vidt, at fem opstillede betingelser er opfyldt jf. Andersen, Peter S. (2004).

¹⁶⁰ Hilton, Mahler & Selto (2008, Kap. 4, s. 147), Langfield-Smith m.fl. (2003, Kap. 7, s. 302)

vil det medføre, at omkostningerne for tjenesteydelserne bliver allokeret forkert til de enkelte forretningsenheder. Udover at det ikke giver et retvisende billede af, hvilke forretningsenheder der bruger hvilke ydelser og i hvilket omfang, vil det kunne betyde, at visse forretningsenheder ender med at betale mere for de samme ydelser. Dette kunne f.eks. være hvis human resource omkostninger fordeles efter antal kvadratmeter, i stedet for antal ansatte. I så fald vil de forretningsenheder med meget lagerplads, produktionsplads, udstillinger eller lignende, få allokeret en forholdsvis stor del af omkostningerne fra human resource til sig. Da human resource henvender sig til de ansatte, bør forretningsenheder med mere plads, men med samme antal ansatte, ikke skulle dække en større del af omkostningerne, end forretningsenheder med mindre areal og tilsvarende antal ansatte. I visse tilfælde kan en sådan skæv fordeling medføre, at den forretningsenhed der betaler mindre for ydelsen end andre, får større incitament til, at benytte sig mere af ydelsen.¹⁶¹ Denne overkonsumering af tjenesteydelsen, vil kunne medføre andre eksternaliteter. Uanset hvilken allokeringsnøgle der vælges, skal den være velbegrundet, og skal kunne anvendes kontinuerligt. Man bør altså ikke skifte allokeringsnøgler, eller bruge forskellige allokeringsnøgler til forskellige modtager.¹⁶²

I eksemplet fra før kunne det f.eks. være, længere svar tider fra HR-afdelingen ved problemstillinger vedrørende medarbejdere, ekstra ventetid på nyansættelser eller at human resource skal ansætte flere i deres afdelinger. Disse eksternaliteter vil som oftest øge forretningsenhedernes omkostninger. Den bedst mulige allokeringsnøgle vil ikke blot mindske sandsynligheden for overkonsumering og øgede omkostninger, men også give det mest retvisende billede, af den enkeltes forbrug, og dermed sørge for, at omkostningerne bliver allokeret til de rigtige forretningsenheder.¹⁶³

Der er i den økonomiske litteratur opstillet flere kriterier, som hjælp til virksomhedernes valg af den bedste omkostningsallokeringsnøgle. Horngren, Charles T. m.fl. (2000) nævner de fire mest brugte kriterier i økonomisk litteratur; årsag og virkning, opnåede fordele, fairness samt evnen til at bærer.¹⁶⁴

Årsag og virkning

Den eller de variable der er skyld i konsumeringen af ressourcerne identificeres, og omkostningerne allokeres herefter.

¹⁶¹ I økonomisk litteratur kendt som overkonsumering af fælles gode. For nærmere gennemgang af rationalerne bag dette begreb, henviser vi til H.S. Gordons kendte fiskeri eksempel fra 1954, kaldet "The economic theory of a common property resource: the fishery"

¹⁶² EU Joint Transfer Pricing Forum (2011, s. 15, pkt. 50 & 52)

¹⁶³ Zimmerman, Jerold L. (2011, Kap. 7, s. 319), Zimmerman, Jerold L. (1978, s. 8)

¹⁶⁴ Horngren, Charles T. m.fl. (2000, kap. 14, s. 501), Atkinson, A.A. (1987, kap. 2, s. 41), de sidste 2 kriterier er også nævnt af Bodnar, Georg m.fl. (1977, s. 4),

Opnåede fordele

Den eller de forretningsenheder, der har opnået en fordel af tjenesteydelsen identificeres. Man allokerer derefter omkostningerne proportionalt med den opnåede fordel.

Fairness

Man bliver enig mellem parterne om en fair pris for tjenesteydelsen, svarende til, hvad uafhængige parter ville have opnået, selvom de ikke har samme forhandlingsstyrke.

Evnen til at bære

Man allokerer omkostningerne ud efter forretningsenhedernes evne til, at bære disse omkostninger. Hermed vil de mere profitable forretningsenheder, bærer en større del af omkostningerne, for de tjenesteydelser der stilles til rådighed af hovedkvarteret, end de mindre profitable forretningsenheder. Forudsætningen er her, at de mest profitable forretningsenheder har nemmere ved, at bære omkostningerne.

De to sidste kriterier er forholdsvis subjektive, og mindre benyttet end de to første kriterier.¹⁶⁵ Dette skyldes blandt andet, at det ikke er nemt for to parter at forhandle sig frem til en fair pris, for hvad én part synes er fair, er ikke nødvendigvis det, den anden part vil finde fair. Ved det sidste kriterium falder man tilbage i diskussionen om overkonsumering og eksternaliteter. Netop fordi disse to kriterier er så subjektive, er man nødsaget til, at finde et mere håndgribeligt og retfærdigt kriterium.¹⁶⁶ Horngren, Charles T. m.fl. (2000) hælder mest til Årsag og virkning samt opnåede fordele, som kriterier til valg af allokeringsnøgler, især hvis omkostningsallokeringens formål er grundet i økonomiske beslutninger eller motivation.¹⁶⁷ OECD Transfer Pricing Guidelines samt Jens Wittendorff mener, at valget af allokeringsnøgle bør ske på grundlag af karakteren af tjenesteydelsen, og de forventede fordele herved.¹⁶⁸

For at opnå den mest korrekte allokering af omkostninger, kan det også være nyttigt at kombinere allokeringsnøgler. Det kan være i de tilfælde, hvor modtagerne i transaktionen er forskellige led i koncernstrukturen, og dermed har forskellige sammensætning, af f.eks. ansatte, aktiver og omsætning. Et eksempel herpå er i det tilfælde, hvor modtagerne er henholdsvis et produktionsselskab og et handelsselskab. Produktionsselskabet har mange aktiver, samt en del udgifter til lønninger, og samtidigt har de en relativ lav omsætning, som første led i værdikæden. Handelsselskabet har få aktiver og lave lønninger, men en høj omsætning, som sidste led i værdikæden. Det er

¹⁶⁵ Horngren, Charles T. m.fl. (2000) kap. 14, s. 500), Bodnar, Georg m.fl. (1977, s. 4)

¹⁶⁶ Choudhury, Nandan (1990, s. 2)

¹⁶⁷ Horngren, Charles T. (2000, kap. 14, s. 500)

¹⁶⁸ Wittendorff, Jens (2009, Kap. 18, s. 691), Hansen, Anders Oreby m.fl. (2008, kap. 8, s. 150)

her tydeligt, at det vil give et forkert billede af selskabernes forbrug af tjenesteydelser, hvis kun en allokeringsnøgle anvendes. De anvendte allokeringsnøgler kan vægtes forskelligt, i opgørelsen af forbruget af den koncerninterne tjenesteydelse.¹⁶⁹

Vi har på baggrund af dette valgt, at tage udgangspunkt i kriteriet om opnåede fordele, ved fastlæggelse af allokeringsnøgler, for vores valgte eksempler på koncerninterne tjenesteydelser.

Juridisk assistance

Den juridiske afdeling kan hjælpe med alt fra rådgivningsopgaver, gennemlæsning af kontrakter til domstolsprøvelse af tvister, samt styring og forhandling af forsikringer og lignede. Dele af en juridiskafdelings omkostninger kan afregnes direkte, da det vil være forholdsvis let at identificere ydelsen, de anvendte ressourcer samt modtageren. Disse transaktioner bør afregnes direkte, mens transaktioner hvor nytten tilfalder flere forretningsenheder, og det kan være vanskeligt, at opgøre hver enkeltes nytte, kan det være nødvendigt, at anvende den indirekte afregningsmetode.

Anvendes den indirekte afregningsmetode på juridiske tjenester, anbefaler vi, at anvende en kombination af omsætning og aktivmasse som allokeringsnøgle, da de selskaber med stor aktivmasse og omsætning, ofte vil have et større behov for ydelserne.

Human Resources

En human resource afdeling kan assistere med rekruttering og oplæring, kontraktudarbejdelse, fastsættelse af løn og skatteforhold og lignede. Alle forretningsenheder vil i forbindelse med ansættelser, gøre brug af human resource afdelingen på et eller andet niveau, også selvom dette ikke nødvendigvis sker bevidst. Derfor er antallet af ansatte i forretningsenhederne, være en retvisende allokeringsnøgle for nytten af funktionen.¹⁷⁰

Marketing

Marketingsafdelingen står for markedsføring af koncernen som helhed, eller for de produkter eller tjenesteydelser koncernen udbyder. Ydermere kan den fungere som rådgivende funktion, såfremt de enkelte koncernselskaber vælger, at markedsfører sig selv, eller vælger at ekspandere til nye markeder. De globale markedsføringstiltag som gavner alle koncernselskaberne, vil jf. OECD's Transfer Pricing Guidelines skulle allokere ud til alle koncernens selskaber. Da ingen af koncernselskaberne direkte har bedt om denne markedsføringskampagne, og man som udgangspunkt kan argumentere for, at de selskaber med størst omsætning bedst kan bære byrden, vil alloke-

¹⁶⁹ Hansen, Anders Oreby m.fl. (2008, kap. 8, s. 149-150)

¹⁷⁰ Langfield-smith m.fl. (2003, kap. 7, s. 303) lægger også antal ansatte i forretningsenhed til grund

ring efter dette være det mest retvisende. Herudover vil de forretningsenheder der har den største omsætning, også være de forretningsenheder der har kapitalen til, at forsøge sig på nye markeder, og det vil hermed bedst kunne retfærdiggøres, at de forretningsenheder der har størst mulighed for, "at benytte sig" af en sådan undersøgelse, skal betale en forholdsvis større del af omkostninger herfor. Hermed ikke sagt, at de "mindre" forretningsenheder ikke kan eller vil nyde godt af undersøgelsen. Da alle koncernselskaber vil få nytte af markedsføringsafdelingens tiltag, kan der argumenteres for, at de større selskaber har mere nytte af et reklamefremstød, allokering grundet i omsætning, vil derfor give det mest retvisende billede.¹⁷¹

Kommunikation

Kommunikationsafdelingen står gerne for rådgivning, vejledning og operationel assistance til forretningsenhederne ved forespørgsel fra disse. Desuden udarbejder en kommunikationsfunktion generelle kommunikations strategier, og står for pressehåndteringen for hele koncernen. Der vil derfor skulle skelnes mellem omkostninger, der kan afregnes direkte og indirekte. Til allokering efter den indirekte afregningsmetode anbefaler vi, at anvende omsætning, da behovet for kommunikation øges, jo tættere på slutbrugeren af produkterne man kommer. Salgsselskaber vil, alt andet lige, have en højere omsætning end produktionsselskaber.

Regnskabsfunktion

Regnskabsfunktion, der ikke drejer sig om den daglige bogføring. Regnskabsfunktionen hjælper forretningsenheder med budgettering, revisionen af regnskaber og kan være deres repræsentant i forbindelse med sager hos skattemyndighederne. Omkostningerne herfra bør derfor opdeles efter, om de kan afregnes efter den direkte eller indirekte metode. Til afregning efter den indirekte metode, mener vi, at en kombination af omsætning og aktiver, bør anvendes som allokeringsnøgle, da en stor omsætning og aktivmasse vil medfører et øget behov for regnskabsydelser.

IT funktioner

IT funktionen står for at opsætte medarbejdernes computere, når der kommer nye til eller de gamle skal udskiftes. Herudover varetager de f.eks. også oplæring af medarbejderne i systemet. Ud fra kriteriet om opnåede fordele, vil det helt klart være antal af brugere, der vil være den mest retvisende allokeringsnøgle her. Dette skyldes at der f.eks. i en del lagerfunktioner, ikke nødvendigvis bruges computere på dagligbasis af alle medarbejderne, og der derfor ikke vil være lige så store omkostninger forbundet med oplæring af medarbejdere, opsætning af computere til medarbejderne m.m., som der vil være i en forretningsenhed, hvis primære aktivitet er salg, hvor alle medarbejdere er udstyret med computer.

¹⁷¹Langfield-Smith m.fl. (2003, kap. 7, s. 303) lægger også omsætning pr. forretningsenhed til grund

Forretningsudvikling

Under forretningsudvikling ligger blandt andet tilsyn og styring af andre forretningsenheder, strategisk og organisatorisk planlægning, samt beslutningstagning i koncernen. Herudover er der de daglige administrative opgaver, rådgivning og operationel assistance og andre ledelsesmæssige problemstillinger. Den er defineret bredt, og vi har i derfor valgt, at anvende både omsætning, samt antallet af aktiver i forretningsenhederne, som allokeringsnøgler her. Dette skyldes i høj grad, at for så bredt et område, vil det skabe mere sikkerhed med flere allokeringsnøgler. Valget af netop de to allokeringsnøgler her, hænger i høj grad sammen med, at de forretningsenheder med højest omsætning bedre kan bærer omkostningerne herfor. Der er dog visse afdelinger hvor, der ikke nødvendigvis er høj omsætning, men hvor en stor del af koncernens aktiver kan være samlet, f.eks. et produktionsled tidligt i værdikæden. Disse benytter sig i høj grad også af funktionerne, der hører under forretningsudvikling, og de skal dermed også faktureres herfor.

Skatterådgivning

Skatterådgivningsfunktionen vil stå for rådgivning i forbindelse med skatteområdet, hjælpe med forretningsenhedernes selvangivelser, udarbejdelse af dokumentation til skattemyndigheder, og føre sagerne for en domstol, hvis det er i forbindelse med skattesager. Her vil det også være muligt, at henføre nogle omkostninger direkte, mens andre må afregnes indirekte. Til allokering af de indirekte omkostninger, anvendes en kombination af omsætning og aktiver.

Ved de analyserede funktioner, bør man så vidt det er muligt anvende den direkte afregningsmetode. Det kan dog i visse situationer være byrdefuldt, at skulle udskille omkostningerne til direkte afregning eller foretage løbende fakturering heraf, hvorfor den indirekte afregningsmetode kan anvendes.

Når de relevante omkostninger er afgrænset, og der er fastsat en passende allokeringsnøgle for de enkelte funktioner, kan følgende formel anvendes til at udregne den enkelte forretningsenheds andel af de samlede omkostninger. I dette eksempel er det omsætning der er anvendte som allokeringsnøgle, men formelen kan også anvendes på de øvrige allokeringsnøgler.

$$\text{Andel af omkostninger} = \frac{\text{BU's omsætning}}{\text{Alle deltagende BU's totale oms.}} \cdot \text{omk. ved funktionen}$$

Ved anvendelse af en kombination af allokeringsnøgler, skal der påregnes en faktor for, om begge allokeringsnøgler vægter ligeligt, eller den ene vægter tungere end den anden. I formelen repræsenterer m og n den vægt de allokeringsnøgler skal indregnes med. Summen af m og n er 1.

$$\text{Andel af omk.} = \left(\frac{1}{m} \cdot \frac{\text{BU's omsætning}}{\text{Alle deltagende BU's totale oms.}} + \frac{1}{n} \cdot \frac{\text{BU's aktiver}}{\text{Alle deltagende BU's totale aktiver}} \right) \cdot \text{omk. ved funktionen}$$

3.3.3 Fastsættelse af Mark-up

Ved fastsættelse af mark-up er der flere elementer der bør tages i betragtning.

Anders Oreby Hansen m.fl. har nævnt 6 aspekter som de mener, bør tages i betragtning i forbindelse med fastsættelse af avancetillæg, også kaldet mark-up:¹⁷²

- Bundled vs. pr. type af serviceydelser
- Pr. land vs. pr. region
- Core serviceydelser vs. non-core serviceydelser
- Er værdien af serviceydelser den samme for alle typer virksomheder?
- Kun benchmarks for de "økonomiske tunge" serviceydelser?
- Brug af vægtet gennemsnit vs. forskellige avancetillæg pr. type af serviceydelser

SKAT's dokumentationsvejledning kræver endvidere, at der udarbejdes en funktions- og risikoanalyse, som afspejler funktionerne udøvet af parterne, samt aktiver, risici og immaterielle aktiver i forbindelse med transaktionerne.¹⁷³ Armlængde prisen for en transaktion fastsættes efter værditilførsel til funktionen, aktiver anvendt samt påtaget risici, ligesom prisdannelsen sker på det frie marked.¹⁷⁴

Bundled vs. pr. type af serviceydelser

Ved fastsættelse af management fee vælger mange virksomheder, at bundle de koncerninterne tjenesteydelser. Fordelen ved dette er, at det letter den administrative byrde i transfer pricing dokumentationen, bl.a. fordi flere tjenesteydelser behandles som en samlet transaktion. Dette ses oftest hos større koncerner, der har en bred vifte af koncerninterne tjenesteydelser.

Ulempen ved at bundle er først og fremmest, at tjenesteydelserne ikke nødvendigvis skal aflønnes efter samme principper, og kan have forskellige mark-up alt efter funktioner, aktiver og risici. Ydermere sløres indholdet af transaktionerne, samt den reelle nytte af heraf. Da gennemsigtheden ved bundling falder, er der større risiko for, at SKAT vil gå ind og korrigere transaktionen.

Vælger man, at bundle de koncerninterne tjenesteydelser, kan man ved udarbejdelse af benchmark studie for f.eks. cost plus, udregne en mark-up for alle funktioner, og så udtage de særligt tunge funktioner til et rimelighedstjek. Funktionerne der udtages, kan enten være af en væsentligt større volumen end de øvrige funktioner, eller adskille sig fra de øvrige i funktions-, aktiv- og risikoprofil. Derefter kan det undersøges, om de sammenlignelige selskaber, der matcher den udtag-

¹⁷² Hansen, Anders Oreby m.fl. (2008, kap. 8, s. 151)

¹⁷³ SKAT's vejledning om Dokumentationspligt 6. februar 2006, sektion 4.3

¹⁷⁴ Se bilag 3 for model

ne funktion giver grundlag for f.eks. at tage en højere mark-up end for de øvrige funktioner, eller sikre sig, at den volumen tunge funktion opkræves korrekt.

Vælger man at opgøre armslængdeprisen for hvert enkelt type af tjenesteydelse, vil gennemsigtigheden af transaktionerne være større, og dermed mindskes risikoen for, at SKAT korrigerer transaktionen efterfølgende. Dette skyldes, at det bliver mere gennemskueligt, hvem der drager nytte af funktionerne, samt hvem der bærer risiciene, og hermed, om der er blevet kompenseret herfor.

Ulempen er som nævnt ovenfor, at den administrative byrde i forhold til dokumentation er tung. Dette skyldes, at transfer pricing politik samt dokumentation herfor, skal udarbejdes for hver enkelt tjenesteydelse.

Pr. land vs. pr. region

Ved fastsættelse af avancen for en given transaktion, bør man også overveje ligheden på tværs af koncernselskabernes geografi, da det generelle prisniveau kan variere meget fra region til region, eller land til land.

Set i forhold til f.eks. cost-plus metoden, vil de koncerninterne tjenesteydelser ikke variere i omkostningspriser, uanset hvilket land de bliver ydet til, og vil derfor for udbyderen, umiddelbart skulle faktureres til den samme pris. Forskellen kan dog ligge hos modtagerne af tjenesteydelsen, i det prisen de er villige til at betale, til en uafhængig udbyder, kan variere fra land til land. Dermed kan skattemyndighederne i modtager landet, udgøre en risiko for korrektion.

Koncernen bør derfor tage stilling til ligheden mellem landene, der modtager tjenesteydelsen, og skelne mellem lande og regioner med forskellig betalingsvillighed. F.eks. mener Angharad Miller m.fl., at der burde kunne opnås ens profit margins i de fleste EU lande, og de derfor kan ses som værende én region.¹⁷⁵

Da koncerninterne tjenesteydelser ikke er afhængig af den civile forbrugers betalingsevne, som produkter i høj grad er, vil man bedre kunne argumentere for, at vilkårene for koncernselskaber indenfor et større geografisk område er det samme.

Core serviceydelser vs. non-core serviceydelser

Som udgangspunkt indebærer armslængdeprisen, at der opbæres et avanceelement hos udbyderen af tjenesteydelsen. OECD tillader dog, at der ikke altid opnås avance på en transaktion, så-

¹⁷⁵ Miller, Angharad m.fl. (2009, Kap. 14, s. 312)

fremt den pågældende tjenesteydelse, ikke er del af selskabets kerneforretning.¹⁷⁶ Dette kan f.eks. være tilfældet, når et moderselskab varetager funktioner på vegne af koncernselskaberne.

I Danmark findes der ikke en definition af kerneforretning, men der kan skeles til amerikansk ret. Her opstiller Treasury regulation § 1.482-2(b)(7(i)-(iv)) følgende rammer for definitionen af kerneforretning:¹⁷⁷

- Serviceselskabet eller det modtagne selskabs primære forretningsaktivitet er, at levere den tilsvarende tjeneste til uafhængig aftager.
- Udgør den koncerninterne omsætning af tjenesteydelser minimum 25 % af den samlede omsætning i serviceselskabet, anses tjenesteydelsen for at være en primær del af selskabets virksomhed.
- Tjenesteydelsen udgør en del af kerneforretningen, hvis serviceselskabet råder over særlige kvalifikationer, som udgør en central del af modtagerens virksomhed. Værdien af tjenesteydelsen skal være væsentligt højere for modtageren, end kostprisen er for udbyderen.
- Udgør omkostninger til tjenesteydelser fra serviceselskabet mere end 25 % af det modtagende selskabs omkostninger, anses det også for at være en kerneforretning.

Der bør derfor skelnes mellem, om det er et moderselskab eller et serviceselskab der varetager tjenesteydelserne til koncernselskaberne. Er der tale om et serviceselskab hvis formål er, at supportere koncernselskaberne, vil man i de fleste tilfælde overstige grænsen på 25 %, og der skal derfor pålægges mark-up. Er der derimod tale om et moderselskab, som udover sine forretningsaktiviteter supportere koncernselskaberne, vil de formentligt ikke overstige grænsen på 25 %, og der er derfor ikke krav om mark-up.

Er værdien af serviceydelser den samme for alle typer virksomheder?

Ved fastlæggelse af værdien for en koncernintern ydelse, er man nødsaget til at skelne mellem det koncernselskab, der yder den pågældende ydelse, og det koncernselskab, der modtager den pågældende ydelse.

Kigger man på det koncernselskab der yder tjenesteydelsen, vil den pågældende tjenesteydelse ikke have forskellig værdi, uanset hvilket andet koncernselskab, der er modtager heraf. Da tjenesteydelsen derfor vil have samme nytteværdi for det ydende selskab, vil der ikke kunne argumenteres for, at der skal skelnes mellem de forskellige modtagere, når mark-up skal fastlægges, og omkostningerne forbundet med tjenesteydelsen viderefaktureres. Hermed vil én standard mark-up blive pålagt ved viderefakturering, af den pågældende tjenesteydelse.

¹⁷⁶ OECD Transfer Pricing Guidelines (Kap. VII, Pkt. 7.34)

¹⁷⁷ Bundgaard, Jakob m.fl. (2001, Kap. 9, s. 178)

Kigger man derimod fra de enkelte forretningsenheders side, kan nytteværdien af den pågældende koncerninterne tjenesteydelse godt være forskellig. I de tilfælde forretningsenhederne på eget initiativ, benytter sig af en koncernintern tjenesteydelse, vil deres nytteværdi af tjenesteydelsen være den samme, som andre forretningsenheders nytteværdi af samme koncerninterne tjenesteydelse. I disse tilfælde kan man diskutere for, at der godt kan tages én standard mark-up på tjenesteydelserne ved viderefakturerings.

I visse tilfælde kan forretningsenheder dog godt blive pålagt en koncernintern tjenesteydelse, de ikke nødvendigvis selv har taget initiativ til. Dette kan f.eks. være globale reklamefremstød samt PR kampagner, såfremt de anses for at være en aktiv promovering.¹⁷⁸ Her kan det diskuteres, om salgsafdelingen i koncernen ikke har større nytteværdi heraf end f.eks. produktionsafdelingen, især fordi der kan argumenteres for, at salgsafdelingen i højere omfang ville have købt denne form for tjenesteydelse af en uafhængig part, end produktionsafdelingen ville. Hermed kan det diskuteres, om én standard mark-up til alle forretningsenheder vil være passende, eller om man bør skelne mellem forretningsenhederne ved viderefakturerings af omkostningerne herfor.

Normalt laves benchmarks/dokumentationen ud fra moderselskabets side, hvilket oftest vil være det ydende koncernselskab, og de enkelte tjenesteydelser har en fastlagt mark-up uanset aftager. SKAT kan dog godt tage udgangspunkt i det modtagende selskab, og dermed korrigere den pålagte mark-up, såfremt den ikke findes at være på armslængdevilkår.

Kun benchmarks for de "økonomiske tunge" serviceydelser?

Økonomisk tunge serviceydelser er de transaktioner, der i hyppighed og omfang udgør en væsentlig del, af virksomhedens koncerninterne transaktioner med relaterede virksomheder.

Ifølge Skattekontrollovens § 3 B, stk. 5 samt Dokumentationsbekendtgørelsen § 10, stk. 1, er den skattepligtige ikke forpligtet, at udarbejde en benchmark undersøgelse, medmindre skattemyndighederne anmoder om det i forbindelse med en skattekontrol. Dokumentation skal endvidere kun udarbejdes for transaktioner, der af hyppighed og omfang er væsentlige, jf. Skattekontrolloven 3 B, stk. 5.

Det betyder, at det bør vurderes, hvor tungt de enkelte transaktioner vejer i forhold til koncernens samlede koncerninterne samhandel, samt hvor hyppigt transaktionen sker i vurderingen af, om transaktionen anses for at være væsentlig eller ej. Endvidere har det betydning for SKAT, om der er risiko ved transaktionen, det kan være hvor selskabet har haft større underskud, eller hvis transaktionen sker med parter, der har et stort overskud.

¹⁷⁸ OECD Transfer Pricing Guidelines (VII, Pkt. 7.13), Wittendorff, Jens (2009, Kap. 17, s. 648)

Funktionerne vi har defineret, anses for at være af en sådan hyppighed og omfang, at de som hovedregel, vil anses for at være væsentlige, og skal derfor dokumenteres.

Kan virksomheden internt dokumentere, at transaktionen er sket på armslængde vilkår, i form af sammenlignelige transaktioner med uafhængige, er dette tilstrækkeligt dokumentation. Dette er som regel ikke tilfældet for koncerninterne tjenesteydelser.

Dermed skal der udarbejdes benchmark undersøgelser af sammenlignelige transaktioner, der kan danne grundlag for, hvorvidt transaktionen er sket på armslængde vilkår.

Udarbejdes benchmark undersøgelsen i forbindelse med transfer pricing dokumentationen for selskabet eller koncernen, skal undersøgelsen vedlægges som en del af dokumentationen til skattemyndighederne. Udarbejdes en benchmark undersøgelse i denne fase, bør den udarbejdes i overensstemmelse med Dokumentationsbekendtgørelsens § 10, således myndighederne ikke efterfølgende ved en skattekontrol, rekvirere en undersøgelse der lever op til bestemmelsen.

En benchmark undersøgelse der udarbejdes i forbindelse med dokumentation, kan anvendes aktivt til, at fastsætte koncernens transfer pricing politik, og kan mindske risikoen for en efterfølgende korrektion. Hermed sikre man sig, at den valgte politik ligger inden for armslængde intervallet. Der er selvfølgelig en risiko for, at skattemyndighederne anfægter søgekriterierne i benchmark undersøgelsen.

De ovenfor definerede tjenesteydelser, vil virksomhederne som regel kunne købe fra en uafhængig udbyder også, og dette vil derfor styrke skattemyndighedernes krav, om benchmark undersøgelser af sammenlignelige transaktioner mellem uafhængige parter.

Brug af vægtet gennemsnit vs. forskellige avancetillæg pr. type af serviceydelse

Ved "forskellige avancetillæg pr. type af serviceydelser" menes der, at man finder en passende mark-up til hver tjenesteydelse for sig, og derefter videreallokere omkostningerne inklusiv de respektive mark-up's til de forretningsenheder, der har modtaget dem. Dette har den fordel, at man gør det gennemskueligt for skattemyndighederne, hvilken mark-up der er taget for de forskellige ydelser.

Man kan også vælge, at udregne et vægtet gennemsnit. Ved udregning af vægtet gennemsnit, bruges følgende formel:

$$\text{Vægtet gennemsnit} = A_1 \cdot V_1 + A_2 \cdot V_2 + \dots + A_n \cdot V_n$$

A = Mark – up for den enkelte funktion

V = Funktionens omsætning, som andel af den samlede omsætning for tjenesteydelser

$V = 1 = 100\%$

Her finder man altså én samlet mark-up, som man derefter tillægger alle ydelser ved videreallokering, uanset hvilken ydelser der er tale om. Da man ikke behøver skelne mellem hvilke ydelser der forbruges af forretningsenhederne ved videreallokering, gør det videreallokeringen nemmere.

Det gør dog allokeringen mindre gennemsigtig, og kan derfor hurtigere vække skattemyndighedernes opsigt, især hvis der ved enkeltvis allokering, ville have været et stort spread på den pålagte mark-up. Man kan derfor nemmere få udtaget sine transaktioner til kontrol, og især ved stort spread på mark-up's kan det være svært at modargumentere skattemyndighederne, hvis de kan dokumentere en højere/lavere mark-up på ukontrollerede transaktioner.

Anden undtagelse for kompensation

I visse tilfælde er det i overensstemmelse med armslængde princippet, at der ikke skabes profit på levering af koncerninterne tjenesteydelser.

I henhold til OECD's Transfer Pricing Guidelines pkt. 7.34 anerkendes det, at der ikke altid skabes profit på levering af en tjenesteydelse koncerninternt. Det kan være i tilfælde hvor tjenesteydelsen er komplementær med selskabets øvrige aktiviteter, som selskabet samlet opnår profit ved, selv om det isoleret set sker uden avance.

3.3.4 Omkostningspooling

Efter fastlæggelse af, hvilke koncerninterne tjenesteydelser de enkelte forretningsenheder har benyttet sig af, hvilke allokeringsnøgler disse tjenesteydelser skal have, og der er lagt en passende mark-up på omkostningerne, kan man omkostningspoole de tjenesteydelser, som har samme allokeringsnøgle. I forhold til de valgte funktioner, vil man kunne omkostningspoole juridisk assistance, forretningsudvikling og skatterådgivning, da omsætning samt aktiver, er valgt som allokeringsnøgle for alle disse.

Ved at omkostningspoole funktioner vil man få en stor pulje af omkostninger fra diverse forskellige koncerninterne tjenesteydelser, som skal fordeles efter samme allokeringsnøgle. Der vil i sidste ende ikke være nogen forskel i, hvilke forretningsenheder der vil blive faktureret eller hvor meget de bliver faktureret, uanset om man benytter sig af omkostningspools eller fakturere enkeltvis. Det kan dog være mindre omkostningsfyldt, at omkostningspoole og viderefakturere samlet, end fakturering af hver enkelt koncernintern tjenesteydelse. Dette skyldes, man herved undgår at skulle lave samme fordeling for flere funktioner, i stedet for blot at samle omkostningerne og fordele på én gang.

Hvis man benytter sig af omkostningspooling kan det dog være svært at identificere, hvilke koncerninterne tjenesteydelser der er blevet faktureret, og hvor meget hver enkelt tjenesteydelse udgør af den samlede faktura. Dette kan, som tidligere nævnt, være en ulempe i forhold til dokumentationen overfor SKAT.

3.3.5 Allokering

Ved brug af en indirekte afregningsmetode, kan der let opstå tvivl om, hvorvidt afregningen lever op til armslængdeprincippet, idet forholdet mellem omkostninger og den ydede tjenesteydelse udviskes, og det kan være vanskeligt, at fastslå værdien af nytten. Det kan medføre, at det modtagende selskab er mindre opmærksomt på, om de har en nytte af den aktivitet de betaler for, end ved den direkte metode.

I OECD's rapport fra 1984¹⁷⁹ er der opstillet en række kriterier der bør følges, hvis man anvender den indirekte afregningsmetode således, at myndighedernes frygt for skatteplanlægning og profitflytning mindskes, og de dermed bedre kan acceptere metoden.

Man bør udarbejde en klar politik for, hvordan omkostningerne allokeres til modtagerne af de koncerninterne tjenesteydelser, som indarbejdes i kontrakter mellem parterne. Kontrakterne bør udarbejdes ex ante perioden for tjenesteydelserne, og indgås med de selskaber, som forventes at drage nytte af aktiviteterne. Samtidigt bør de kontraherende selskaber have fuld adgang til de services, som omkostningerne dækker, og de må ikke betale for den samme service på anden vis, f.eks. som del af en licens.

Kontrakterne der indgås, bør overvåges over en årrække, og afregning bør ske i overensstemmelse med de fastlagte politikker. Sker der ændringer i forpligtelser og aktiviteter, som kan ændre nytten af de koncerninterne tjenesteydelser, bør ændringerne indarbejdes i kontrakterne hurtigst muligt. En ændring i rentabiliteten af aktiviteten legaliserer, som udgangspunkt, ikke en ændring af kontrakten. Er der et år, en afvigelse fra den fastlagte politik, bør man inkludere en forretningsmæssig begrundelse herfor, i sin transfer pricing dokumentation for den pågældende periode.¹⁸⁰

Dette leder videre til, at et management fee ikke bør sættes væsentligt op og ned fra år til år, uden at det er begrundet i sammensætningen af tjenesteydelser. Ændringer i fee'et kan give det modtagende selskab problemer med at bevise, at omkostningerne kan henføres til modtagne ydelser, og dermed er fradragsberettigede.¹⁸¹ Samtidigt vil myndighederne over en årrække være opmærksom på resultatet i det selskab, der modtager tjenesteydelserne. Er der vedvarende underskud og udsving i det betalte management fee, tager myndighederne ofte dette som en indikation for, at det betalte fee ikke stemmer overens med de modtagne tjenesteydelser.¹⁸²

¹⁷⁹ OECD Transfer Pricing and Multinational Enterprises – Three Taxation Issues, The Allocation of Management and Service Costs (1984)

¹⁸⁰ OECD (1984, pkt. 67)

¹⁸¹ Hansen, Anders Oreby m.fl. (2008, Kap. 8, s. 150)

¹⁸² OECD (Kap. I, pkt. 1.70-1.72)

3.3.5.1 Prisjusteringer (Year-end adjustments)

Har de interne afregningspriser i perioden, ikke været i overensstemmelse med armslængdeprincippet, er der mulighed for, at foretage en priskorrektion med tilbagevirkende kraft, også kaldet *year-end adjustment*. Ved transaktioner mellem uafhængige parter, sker der som regel ikke efterfølgende justeringer af prisen på en transaktion, medmindre der foreligger en klausul herom.

Normalt foretages prisjusteringer med virkning fremadrettet, f.eks. ved at prisen for en ydelse justeres hvert kvartal. Der kan dog opstå situationer, hvor et selskab ønsker at foretage bagudrettede prisjusteringer. Det kan være, hvor et selskab opdager, at omkostninger til centrale tjenesteydelser ikke er blevet fordelt, eller ved brug af de profitbestemte transfer pricing metoder.

Har et selskab valgt, at anvende en profitbestemt transfer pricing metode, kan der ved transaktionstidspunktet være usikkerhed om, hvilke afregningspriser der vil give et armslængderesultat. Det kan være, at en analyse har vist, at et serviceselskab skal have en overskudsgrad på 5-8 %, og ud fra det er priserne for ydelserne leveret fastsat. Ved årets afslutning, viser det sig dog, at selskabet kun har en overskudsgrad på 2 %. Dermed kan selskabet have et ønske om, at foretage en justering af afregningspriserne således, at selskabets overskudsgrad kommer til at ligge i armslængdeintervallet.¹⁸³ Dette kan være relevant, hvor man har valgt at centralisere de koncerninterne tjenesteydelser i et serviceselskab.

Bliver skattemyndighederne opmærksomme på, at et selskab har foretaget en prisjustering, er dette ofte en trigger for, at foretage en gennemgang af selskabets transfer pricing dokumentation.¹⁸⁴ Derfor bør selskaberne sikre sig, at en prisjustering er forretningsmæssigbegrundet således, at myndighederne ikke underkender justeringen.

Det er først og fremmest et godt udgangspunkt, at have indarbejdet en klausul om en efterfølgende prisjustering i sin aftale, som også danner grundlag for fastsættelse af transfer pricing politiken. På den måde sker justeringen på baggrund af en aftale, på samme måde som uafhængige parter, ville indarbejde en mulighed for en efterfølgende justering, hvis der var usikkerhed om afregningsprisen.¹⁸⁵ Det kan indarbejdes i aftalen, at bestemte begivenheder udløser en efterfølgende justering, eller være fordi tredjeparts priserne, som man sammenligner med, har ændret sig væsentligt. Muligheden for en prisjustering kan også med fordel indarbejdes i aftalen, hvis der opereres indenfor et område, med stor usikkerhed om prisernes udvikling på transaktionstidspunktet. Justeringen skal dog stadigvæk være i overensstemmelse med armslængdeprincippet.¹⁸⁶

¹⁸³ Bundgaard, Jakob m.fl. (2001, Kap. 11, s. 233-235), Hansen, Anders Oreby m.fl. (2008, Kap. 6, s. 120-122)

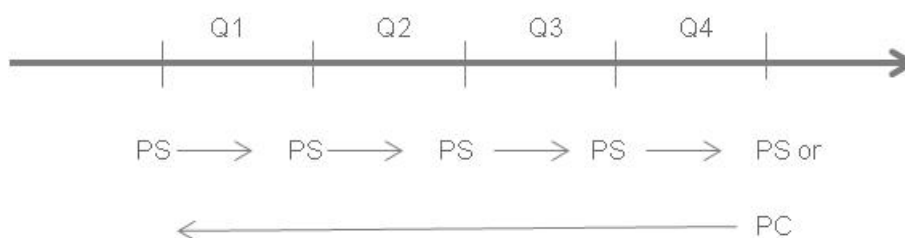
¹⁸⁴ Transfer Pricing Associates (slide 10)

¹⁸⁵ Bundgaard, Jakob m.fl. (2001, Kap. 11, s. 234), TfS 1984.53 H

¹⁸⁶ Bundgaard, Jakob m.fl. (2001, Kap. 11, s. 233-235), Hansen, Anders Oreby m.fl. (2008, Kap. 6, s. 120-122), Transfer Pricing Associates

En måde at undgå, at skulle foretage prisjustering ved årets afslutning er, at foretage justering af priserne fremadrettet, og fastsætte priserne for korte perioder, frem for en lang periode. På den måde minimeres risikoen for, at skulle lave en bagudrettet prisjustering og prisjusteringerne anvendes fremadrettet. Dette medfører dog en administrativ byrde, i form af løbende kontrol med de fastsatte priser, og justering heraf, når det er nødvendigt.¹⁸⁷

Figur 3.2: Prisjustering¹⁸⁸



PS = Price setting
PC = Price checking

Danske myndigheder ser dog traditionelt på efterreguleringer med skepsis, og det er derfor vigtigt, at muligheden for efterregulering indarbejdes i aftalen for de koncerninterne tjenesteydelser. Især når de løbende betalinger er estimeret ud fra tidligere års forbrug af ydelserne.¹⁸⁹

Foretages en prisjustering inden, selskabet har indgivet sin selvangivelse for det pågældende år, sker der principielt ikke ændring af det pågældende års indkomst forhold. Er selvangivelsen indgivet, må der anmodes om genoptagelse af skatteansættelsen jf. SFL §§ 26 og 27.¹⁹⁰

3.3.5.2 Hyppighed for fakturering

Armslængde princippet indebærer, at transaktioner mellem kontrollerede parter skal indgås på samme vilkår, som uafhængige parter ville have aftalt. Det er dermed ikke alene prisen der skal svare til, hvad uafhængige parter ville aftale, men også vilkårene for aftalen, der skal være på armslængde.¹⁹¹ I naturlig forlængelse af diskussionen om prisfastsættelse og -justering, kommer diskussionen om, hvornår man bør afregne koncerninterne transaktioner.

Der kan ikke fastsættes en generel periode for fakturering, som kan anvendes for alle transaktioner, da hyppigheden for fakturering afhænger af transaktionens natur.

¹⁸⁷ Transfer Pricing Associates, Bundgaard, Jakob m.fl. (2001, Kap. 11, s. 233)

¹⁸⁸ Transfer Pricing Associates

¹⁸⁹ Hansen, Anders Oreby m.fl. (2008, Kap. 10, s. 189)

¹⁹⁰ Bundgaard, Jakob m.fl. (2001, Kap. 11, s. 235)

¹⁹¹ OECD's Modeloverenskomst (art. 9, stk. 1), OECD Transfer Pricing Guidelines (Kap. I, pkt. 1.6-1.7)

Ved fakturering af omkostninger, der afregnes efter den indirekte afregningsmetode, er det mere vanskeligt, at fastsætte hyppigheden for fakturering end for omkostninger der kan afregnes efter den direkte metode. Koncerninterne tjenesteydelser der afregnes efter den indirekte metode, er ofte allokeret på en måde, der ikke ses blandt uafhængige parter, uden at dette dog krænker armslængdeprincippet jf. ovenfor. Det kan derfor være svært, at finde transaktioner med sammenlignelige vilkår.

Vi har derfor valgt, at tage udgangspunkt i prisjusteringsmodellen ovenfor. Når selskabet foretager en prisjustering for en fremadrettet periode, mener vi, at man kan fakturere for den periode, der afsluttes. I eksemplet ovenfor vil det resultere i, at der bør faktureres kvartalsvis. Dette støttes af tjenesteydelser, hvor modtageren har løbende nytte, som det er tilfældet med mange af funktionerne gennemgået ovenfor, f.eks. løbende regnskabsassistance, bogføring og HR-services. Har modtageren af tjenesteydelsen løbende nytte, bør der også faktureres løbende for, at være i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Ved fastsættelse af hyppighed for fakturering, bør man også tage tjenesteydelsernes omfang, i forhold til den administrative byrde, med i betragtning. Er omfanget af de koncerninterne tjenesteydelser beskeden, kan der argumenteres for en mindre hyppig afregning, hvor i mod omfattende tjenesteydelser vil agitere for en hyppig fakturering for, at være i overensstemmelse med armslængdeprincippet, herunder armslængde betalingsvilkår.

OECD skriver endvidere i Transfer Pricing Guidelines, at en faktura med betaling af "management fee" ikke udgør et prima facie bevis for, at der er blevet ydet koncerninterne tjenesteydelser under henvisning til, at de koncerninterne tjenesteydelser må opfylde nyttebetingelsen, der er beskrevet ovenfor. På den anden side udgør manglende fakturering heller ikke bevis for, at der ikke er blevet ydet koncerninterne tjenesteydelser.¹⁹² Et eksempel her på findes i svensk praksis, hvor et selskab fik forhøjet sin indkomst, da selskabet ikke havde debiteret sit datterselskab et allokeret management fee.¹⁹³

Faktureres der en procent del af det modtagende selskabs omsætning som management fee, frem for en allokering af de faktiske omkostninger, sker der i forhold til armslængdeprincippet, en udviskning af sammenhængen mellem betalingen og nytteværdien. I dansk praksis er det dog accepteret, at opkræve en procentdel af et selskabs omsætning jf. TfS 1987.177 LSR, hvis selskabet i rimelig omfang, har modtaget ydelser svarende til betalingen. Det må dog konkluderes, at allokering på baggrund af omkostninger er det "sikre valg" i forhold til, at tilfredsstille skattemyndighe-

¹⁹² OECD Transfer Pricing Guidelines (Kap. VII, pkt. 7.18)

¹⁹³ Kamarrätten i Sundsvall, dom nr. 627-10, Nefab Aktiebolag mod Skatteverket

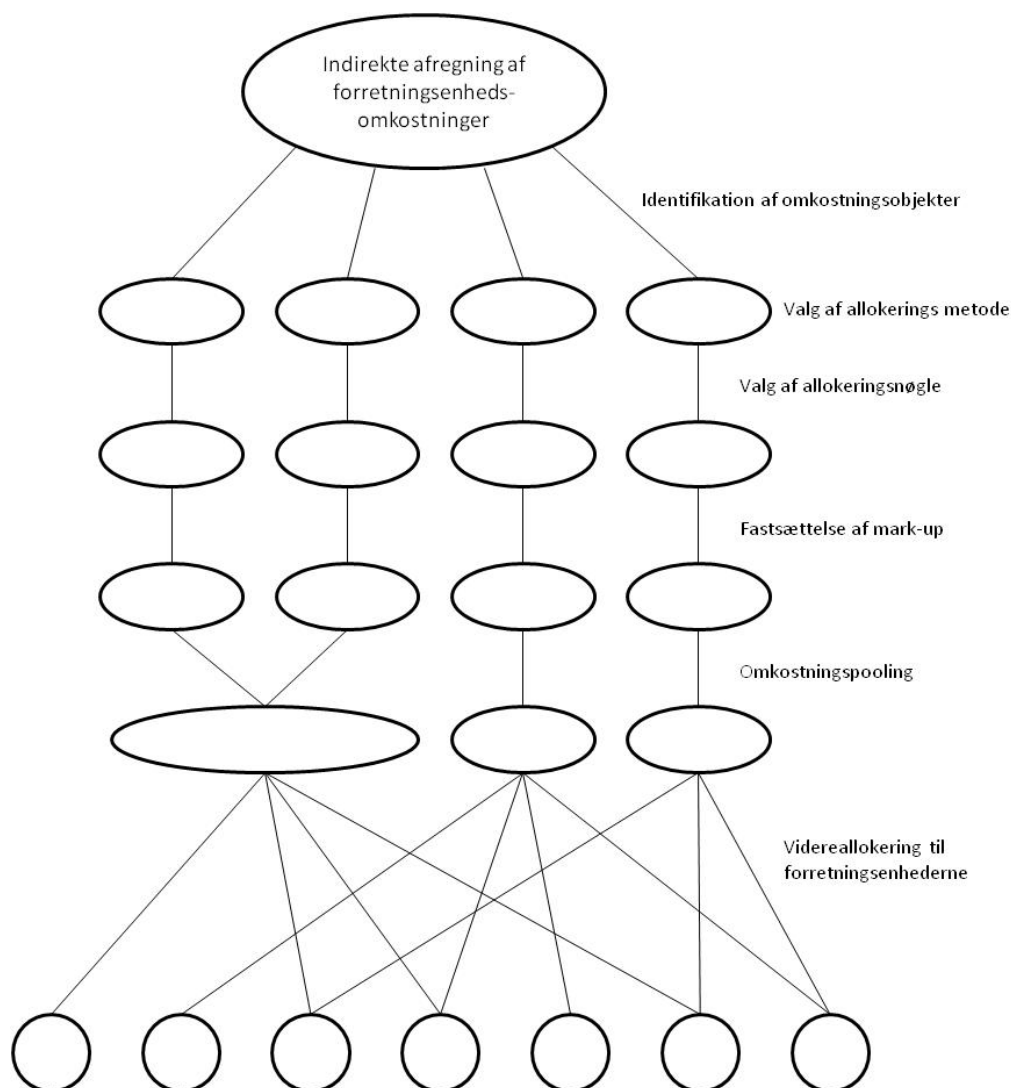
derne, og en opkrævning af en procentdel af omsætningens sammenhæng med nytten, er af en mere tilfældig karakter.¹⁹⁴

3.4 Sammenfatning

Modellen nedenfor viser de steps, vi har analyseret her i kapitlet, i forhold til, at fastlægge armslængdevilkårene for de koncerninterne tjenesteydelser, der afregnes efter den indirekte metode. Det første step er identifikation af omkostningsobjekterne, som er en del af funktionsanalysen. Her fastlægges, hvem der er rette modtager af tjenesteydelsen, førend man vælger den mest retvisende allokeringsmetode, af de 5 metoder, som OECD har opstillet. Herefter fastlægger man én eller flere passende allokeringnøgler. Disse vil ved videreallokering sørge for, at omkostningerne bliver allokaret videre på den mest retvisende måde således, at dem der har haft nytte af ydelsen, er dem der bliver faktureret. Inden videreallokering til forretningsenhederne, pålægges der en mark-up, hvis en sådan skal pålægges, hvorefter omkostningerne samles i omkostningspools således, at man samlet kan fakturere de respektive forretningsenheder, for de tjenesteydelser der har haft nytte af. Denne model vil også være udgangspunktet for vores vurdering af, hvorledes man reducere sin risiko for korrektioner af skattemyndighederne

¹⁹⁴ Bundgaard, Jakob m.fl. (2001, s. 177-178), Hansen, Anders Oreby m.fl. (2008, Kap. 8, s. 149-150, 186-189)

Figur 3.3: Model for allokering af indirekte afregnede omkostninger i relation til koncerninterne tjenesteydelser



3.5 Reduktion af risiko for korrektion

Vi vil i dette afsnit analysere, hvordan man reducere risikoen for, at få foretaget en indkomst korrektion af ens betaling for en koncernintern tjenesteydelse, sammenholdt med omkostninger og ressourcer anvendt til allokering. I analysen vil vi blandt andet, inddrage elementer analyseret tidligere i opgaven.

Den danske lovgivning opstiller i samarbejde med OECD en række minimumskriterier, for implementering af armslængdeprincippet og dokumentation heraf. Ved implementering af armslængdeprincippet på koncerninterne tjenesteydelser, bør man foretage en afvejning af, omkostninger ved uddybende spørgsmål fra myndighederne, samt risici for korrektion, herunder dobbeltbeskat-

ning og bøder, contra omkostningerne og anvendte ressourcer ved, at udarbejde en detaljeret transfer pricing politik, og implementering heraf.

Det er udbredt, at selskaber opstiller deres politik således, at management fee'et afregnes som en procent del af det kontrollerede selskabs omsætning. Denne metode er simpel at anvende, i og med, den ikke kræver afgræsning af forretningsenhedsomkostninger, eller overvejelser om mark-up. Denne tilgang er dog præget af stor usikkerhed, da det ikke er en metode uafhængige parter vil anvende, og armlængdeprincippet kan derfor være vanskeligt at retfærdiggøre, og sammenhængen mellem betaling og ydelse udviskes. Ved anvendelse af denne metode, er risikoen for en transfer pricing revision høj, hvor der kan stilles krav om uddybning af sammenhængen mellem betalingen og den modtagne ydelse jf. nyttekravet. Vi vil derfor ikke anbefale, at man anvender denne tilgang, fordi sammenhængen mellem nytte og betalingen ikke er klar.

Vi vil i stedet anbefale, at man basere sit management fee på de faktiske omkostninger ved, at stille de koncerninterne tjenesteydelser til rådighed, da sammenhængen mellem betaling og ydelser er mere klar her. Risikoen for en indkomst korrektion er i den forbindelse, for især moderselskaber, at de ikke får inkluderet alle forretningsenhedsomkostninger således, at myndighederne foretager en indkomst forhøjelse, for ikke-debiterede omkostninger hos moder- eller serviceselskabet. Dette skal sammenholdes med risikoen, for en nedsættende korrektion af betalingen fra det modtagende selskab, hvis dette anses for at have overpris for de modtagende tjenesteydelser.

Med udgangspunkt i figur 3.5 bør forretningsenhedsomkostningerne fordeles mellem omkostningsobjekterne, for jo mere detaljeret opdelingen mellem omkostningsobjekterne er, desto mere gennemskuelig er sammenhængen mellem ydelser og omkostninger for myndighederne. Vi mener dog, at denne allokering sker i mange virksomheder, som grundlag for beslutningstagning, evaluering og kontrol med de enkelte funktioner og managere jf. afsnit 3.2. Derfor vil byrden ved, at skulle allokere omkostningerne ud på de enkelte omkostningsobjekter, ikke være væsentlig.

Har man allokeret forretningsenhedsomkostningerne ud på omkostningsobjekterne, bør man som tidligere nævnt, fastsætte passende allokeringsnøgler for de enkelte omkostningsobjekter, som afspejler forbruget af ydelsen. Allokere man ikke omkostningerne til omkostningsobjekter, men i stedet samler omkostningerne under et, bør man nøje overveje sin allokeringsnøgle, da det kan være vanskeligt at finde en allokeringsnøgle, som kan give et retvisende billede af forbruget af alle funktionerne. Derfor kan man fordel anvende en kombination af flere allokeringsnøgler, for at mindske risiko en korrektion.

Store selskaber har øget risiko korrektioner, fordi SKAT systematisk udtager selskaber med en omsætning på mere end 3 mia. kr. til manuel gennemlæsning.¹⁹⁵ Selskaber, der falder i denne kategori, bør derfor være særligt grundige ved udarbejdelse og implementering, af deres transfer pricing politik, samt dokumentation herfor.

En måde hvorpå selskaber kan mindske risikoen for korrektioner, er ved løbende at være i dialog med myndighederne. Gennem en åben dialog med myndighederne, kan selskabet sikre sig, at myndighederne har forståelse for koncernens transfer pricing setup. Dette kan føre til, at myndighederne ved en revision ikke anser hele setup'et for problematisk, men kun vælger enkelte del ud til revision. F.eks. kan det resultere i, at der ikke gås i dybden med spørgsmålet om, hvorvidt der er leveret en tjenesteydelse, hvis graden af tillid fra myndighedernes side, er tilpas stor.¹⁹⁶ Det kan dog være byrdefuldt, at have dialog med myndighederne, da dette kan involvere eksterne rådgivere, og kræve stor forberedelse. Det er derfor primært større selskaber, dette vil være relevant for.

Er selskabet i åben dialog med skattemyndighederne, kan dette i visse tilfælde, lede til forhandlinger om indgåelse en APA. APA'er anvendes som regel ved komplekse transaktioner, hvor der er stor usikkerhed om prisfastsættelsen, og det derfor kan være en fordel med en forhåndsgodkendelse fra de involverede skattemyndigheder. Forhandlinger om APA'ere er dog meget tids- og resourcekrævende, og der bør derfor være en vis volume bag transaktionen der forhandles om, eller stor usikkerhed om myndighedernes accept.

¹⁹⁵ Handlingsplan (2010, s. 25)

¹⁹⁶ EU Joint Transfer Pricing Forum (Appendix 1, pkt. 17)

3.6 Delkonklusion

Der findes flere rationaler for, at allokere indirekte omkostninger ud til de enkelte forretningsenheder. De mest almindelige er allokering på baggrund af samfundsmæssige hensyn, regulerede markeder samt omkostningsbaserede kontrakter, og som grundlag for beslutninger, evaluering og kontrol.

De samfundsmæssige hensyn sikrer, at et samfund med markedsøkonomi har adgang til pålidelige oplysninger, om de enkelte virksomheders indtjening, formue og finansieringsforhold gennem ekstern rapportering. Samfundet har endvidere standarder for, hvordan de eksterne rapporter udfærdiges samt regler for, hvordan den skattepligtige indkomst opgøres. Disse stemmer dog ikke altid overens med, hvorledes omkostninger allokeres internt i forhold til, at træffe operationelle beslutninger. Derfor kan der være omkostninger forbundet med, at bogføre to steder. Dette udlignes dog af omkostningerne ved, at beslutninger bliver truffet på et forkert grundlag ved udelukkende, at anvende principperne for eksternrapportering.

Regulerede markeder og omkostningsbaserede kontrakter er også et rationale for, at omkostningsallokere indirekte omkostninger. Her er der incitament til, at allokere flest muligt af de indirekte omkostninger til kontrakter, som er omkostningsbaserede, f.eks. indenfor den offentlige forsyning. Det er dog kun en brøkdel af virksomheder, der opererer på regulerede markeder, eller med omkostningsbaserede kontrakter.

Det alt overvejende rationale for, at allokere indirekte omkostninger, må dog siges, at være som grundlag for beslutningstagning og kontrol. Koncernledelsen kan have et ønske om kontrol med udførelsen af en funktion, der findes flere steder decentralt i koncernen, og derfor centralisere den i et moder- eller koncernselskab. Centraliseringen kan også ske på baggrund af potentielle forstordriftsfordele.

Når en koncern har centraliseret funktioner, kan ledelsen allokere de indirekte omkostningerne til forretningsenhederne, som et værktøj til, at evaluere de enkelte forretningsenheder og disses managere ved, at behandle dem som profitcentre. Ved at allokere omkostningerne, kan managernes adfærd påvirkes, på samme vis, som skatter kan påvirke et samfunds adfærd, og til at øge eller mindske forbruget af en given ydelse.

Vi har i kapitlet fundet frem til en proces for, hvordan allokering af indirekte omkostninger i relation til koncerninterne tjenesteydelser, bør foretages for at undgå, at skattemyndighederne foretager en indkomst korrektion.

Ved allokering af omkostningerne for de koncerninterne tjenesteydelser, bør de allokerbare indirekte omkostninger afgrænses fra omkostningerne, der kan direkte allokeres. Herefter laves en funktionsanalyse der fastslår, hvem der er henholdsvis leverandør og modtager af de enkelte funktioner i tjenesteydelserne, for at sikre sig, at modtageren har nytte af det der betales for, og mindske risikoen for en korrektion.

Koncernselskaber har mulighed for, at organisere sig anderledes end uafhængeselskaber, uden dette krænker armlængdeprincippet. Derfor bør der fastsættes en politik for allokering og regning ex ante perioden for transaktionerne, da uafhængige parter ikke vil acceptere, blot at betale et ufastsat beløb ex post.

En transfer pricing politik bør indeholde, valg af prisfastsættelsesmetode for transaktionerne. Her blev det fastslået, at den fri markedsprismetode og kostpris plus avance metoden, er de bedst egnede til prisfastsættelse af tjenesteydelser. Politikken bør også fastsætte en passende allokeringsnøgle, der kan give en retvisende allokering, set i forhold til nytte af transaktionen, og der bør være sammenhæng mellem allokeringsnøglen og den faktor, der udløser brug af ydelsen, f.eks. antal ansatte ved allokering af human resource omkostninger.

I politikken skal der også tages stilling til, hvorvidt der skal tillægges en avance på omkostningerne for, at være i overensstemmelse med armlængdeprincippet. Her spiller det blandt andet ind, om den udbudte ydelse er en del af det pågældende selskabs hovedaktivitet, da man ved oprettelsen af et serviceselskab har en forventning om profit, mens de kan retfærdiggøres, at omkostninger afholdt af et moderselskab i en vis udstrækning viderefaktureres uden avancetillæg.

Fakturering af omkostningerne bør ske med en hyppighed, der følger tempoet af nytten for ydelser der, tilflyder modtageren af tjenesteydelsen. Kombineret med den rette allokeringsnøgle, bør dette mindske sandsynligheden for, at det er nødvendigt at foretage justeringer ved årets afslutning, hvilket er noget myndighederne, som udgangspunkt, ikke ser positivt på i forhold til, at overholde armlængdeprincippet.

Sandsynligheden for en indkomst korrektion nedsættes væsentligt ved, at anvende allokering af de faktiske omkostninger frem for, at opkræve et management fee, som en procentsats af det modtagende selskabs omsætning. På den måde opretholdes sammenhængen mellem de modtagne ydelser og betalingen.

Selskaber med en omsætning på mere end 3 mia. kr. udtages til manuel revision hos SKAT, og de bør derfor være særligt grundige i udarbejdelsen af deres transfer pricing politik, implementering og dokumentation. Det kan være givtigt for denne størrelse virksomheder, at bruge tid på at føre en løbende dialog med myndighederne for, at give dem størst mulig indblik og forståelse for virksomheden og dens setup.

Dialog med myndighederne kan lede til, at der indgås en forhåndsgodkendelse af prisfastsættelsesmetoden fra myndighedernes side, som kan lede til indgåelse af en APA, som er en forhåndsgodkendelse fra to eller flere landes myndigheder for de pågældende transaktioner.

4. Perspektivering

Transfer pricing problematikken har været meget omdiskuteret de seneste år, og oftest mest i forbindelse med, hvorledes de multinationale selskaber kan bruge koncerninterne transaktioner til, at flytte kapitalen i koncernen rundt, så den ender i lav-skatte landende. Der sker derfor også en del nye tiltag indenfor skatteområdet, både internationalt og nationalt, herunder også transfer pricing problematikken.

I Danmark har SKAT siden 2008 og hvert år frem, haft underskudsselskaber/0-skatteselskaber som indsatsområde¹⁹⁷, som følge af en undersøgelse fra perioden 2006 til 2008 som viste, at ca. 30 % af de danske og udenlandske multinationale selskaber ikke betalte selskabsskat i periode.¹⁹⁸ Dette har mundet ud i en handlingsplan fra 2010, som omhandler beskatning af multinationale selskaber. Herudover har regeringen kommet med et tiltag, i forbindelse med 2020-planen; "Ambitioner om mere", som også berører transfer pricing området. På det internationale plan, har EU-kommissionen i marts 2011 vedtaget et forslag til et direktiv om et fælles selskabsskattesystem, på tværs af alle EU-medlemsstater; The Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), som vil få betydning for transfer pricing området.¹⁹⁹

Disse tiltag er ikke trådt i kraft endnu, og har derfor ikke virkning på nuværende tidspunkt, men vil formodentligt spille en rolle indenfor transfer pricing i fremtiden. Vi vil derfor analysere hvilke virkninger det vil få fremover, hvis de bliver aktuelle.

4.1 SKAT's handlingsplan for beskatning af multinationale selskaber

I forbindelse med SKAT's undersøgelse af underskudsselskaber/0-skatteselskaber i perioden 2006-2008, hvor de fandt frem til, at ca. 30 % af de danske og udenlandske multinationale selskaber ikke betalte selskabsskat i perioden, fandt de yderligere ud af, at mellem 40 % og 50 % af de danske selskaber slet ikke betaler selskabsskat i et givent indkomstår.²⁰⁰ Herefter har underskudsselskaber/0-skatteselskaber været et punkt i SKAT's indsats plan siden 2008. Dette samt det faktum, at regeringen siden 2001 har haft fokus på området og analyseret det løbende, har medført, at der i 2010 blev offentliggjort en handlingsplan for beskatning af multinationale selskaber af skatteministeriet.

Årsagerne til at der ikke betales selskabsskat, kan være flere, bl.a. lille indtjening som kun kan dække de faste omkostninger, dårlig indtjening, som følge af dårligt marked eller konjunkturerne,

¹⁹⁷ Indsatsplan (2008, s.19) (2009, s. 8) (2010, s. 27) & (2011, s. 44)

¹⁹⁸ Skatteministeriets handlingsplan (2010, s. 3)

¹⁹⁹ PWC (2011)

²⁰⁰ Skatteministeriets handlingsplan (2010, s. 3)

men det kan også være et udtryk for, at de interne afregningspriser er fastsat således, at man flytter overskuddet ud af Danmark.

SKAT har gjort meget de senere år for, at opnå en mere omkostningseffektiv anvendelse af ressourcerne, ved at benytte en risikobaseret tilgang til planlægningen af arbejdet med 0-skatteselskaberne. Det er kun selskaber med en omsætning på mere end 3 mia. kr. der gennemlæses manuelt, hvorimod de andre selskaber visiteres maskinelt via forskellige indsatsemner.²⁰¹ Det er altså kun de største selskaber, der gennemlæses både maskinelt og manuelt, da erfaring viser, at det i forhold til omkostningerne ved manuelt gennemlæsning af alle selskaber, slet ikke kan svare sig. Selvom SKAT har gjort meget for, at opnå en mere omkostningseffektiv anvendelse af ressourcerne er vurderingen, at der er behov for at styrke området yderligere ved, at tilføje yderligere ressourcer, herunder sikre den nødvendige ekspertise. Hertil har man valgt, at centraliserer opgaveløsningen indenfor transfer pricing således, at de eksperter de har siddende i afdelingen, kan gøre brug af hinandens ekspertise.

I forhold til transfer pricing området er deres indsats strategi, at udbrede et Compliance-koncept samt tilføje flere ressourcer til opnåelse af APA'er.²⁰²

Compliance-konceptet bygger på tanken om, at SKAT via dialog med virksomheden opnår enighed om den skattemæssige behandling og værdi, af en given koncernintern transaktion, når – eller gerne før – virksomheden disponerer. På denne måde bliver en efterfølgende kontrol unødvendig, og SKAT kan bruge deres ressourcer andre steder.

Herudover anvender SKAT flere og flere ressourcer på APA'er. En APA er som tidligere nævnt i kapitel 2, en aftale mellem to landes skattemyndigheder, der giver sikkerhed for en given virksomheds transfer pricing forhold i en given periode, og samtidigt sikrer den korrekte fordeling af skatteprovenuets mellem de to lande, i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Den tidligere indsats har vist sig, som en stigning i indkomstforhøjelserne over årene, og dermed har indsatsen tidligere vist sig at være effektiv, og man har derfor valgt, at transfer pricing området stadig skal være et indsatsområde for SKAT fremover.

Udover SKAT's indsats på transfer pricing området, har det også været oppe i forbindelse med regeringens 2020-plan, hvilket har resulteret i deres initiativ, "Ambitioner om mere".

²⁰¹ Skatteministeriet handlingsplan (2010, s. 25)

²⁰² Skatteministeriet handlingsplan (2010, s. 29)

4.2 "Ambitioner om mere" – Regeringens initiativ i forbindelse med 2020-planen

I forbindelse med 2020-planen, har regeringen indgået en aftale med Dansk Folkeparti og Pia Christmas-Møller, om øget kontrol med multinationale selskabers skatter, som er offentliggjort i publikationen "Ambitioner om mere".²⁰³ Heri nævnes der fire initiativer:²⁰⁴

- Krav om særlige revisor påtegninger for underskudsselskaber
- Bøder for manglende transfer pricing dokumentation. Her ændres bødestørrelsen til et grundbeløb på 250.000 kr., hvor bødestørrelsen hidtil er fastsat med udgangspunkt i sparede omkostninger. Herudover vil der forsat være en forhøjelse med 10 % af en eventuel forhøjelse. Samtidigt vil systematisk overtrædelse af transfer pricing reglerne med store besparelser, kunne medføre en bødeforhøjelse på 50 %.²⁰⁵
- Afregningsreglerne (henstand og sikkerhedsstillelse) skal vurderes, om de virker efter hensigten
- Solidarisk hæftelse for selskabsskatter/kildeskatte i koncerner, således at de andre koncernselskaber betaler skatten, hvis et koncernselskab går konkurs.

De første tre initiativer implementeres i efteråret 2011, hvorimod der ikke er fastsat implementeringsfrist for det sidste, da dette skal gennemgås yderligere.²⁰⁶ Formålet med disse initiativer er, at kunne øge det offentlige forbrug fremover, og initiativerne ændre ikke direkte transfer pricing lovgivningen i Danmark, men ændre kun på konsekvensen af, hvilken bøde der bliver tildelt, hvis ikke selskaberne overholder den i forvejen eksisterende lovgivning på området.

At bøderne for manglende overholdelse af reglerne bliver sat op, kan da muligvis også medfører den positive konsekvens, at flere selskaber vælger at overholde transfer pricing reglerne, da en forhøjet bøde for overtrædelse kan være større, end den benefit man kan opnå, ved ikke at overholde reglerne. Hermed kan en skærpelse af reglerne for bødestørrelse, have en effekt på selskabernes prisfastsættelse af de koncerninterne transaktioner.

Transfer pricing har dog ikke kun national karakter, og bliver derfor også diskuteret på internationalt plan. Dette har medført, at EU har nedsat en Working group, som har arbejdet på et internationalt transfer pricing regelsæt, som har resulteret i CCCTB direktivet.

²⁰³ Den kan findes her:

http://www.fm.dk/Nyheder/Pressemeddelelser/2011/05/~/_media/Files/Nyheder/Pressemeddelelser/2011/05/Ambitioner/Aftaletekst_Ambitioner%20om%20mere.ashx

²⁰⁴ Ambitioner om mere (2011, s. 11)

²⁰⁵ FSR (2011)

²⁰⁶ FSR (2011)

4.3 The Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)

EU-kommissionen har i marts 2011 vedtaget et forslag til et direktiv, om et fælles selskabsskattesystem, på tværs af alle EU-medlemsstater; The Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB).²⁰⁷ EU-kommissionens interesse for selskabsbeskatningen skyldes, først og fremmest den opfattelse, at den i øjeblikket udgør en barriere for grænseoverskridende økonomisk aktivitet indenfor EU. Problemerne er blandt andet, fastsættelse af korrekte interne afregningspriser for koncerninterne transaktioner, dobbeltbeskatning af indkomster, overbeskatning af indkomst, og i visse tilfælde dobbelt ikke – beskatning.²⁰⁸ Disse konsekvenser af det nuværende skattesystem, er motivationshæmmende for investeringer i et EU-land, og CCCTB anses som et vigtigt initiativ til, at få fjernet disse forhindringer imod ét stort fælles marked i EU.²⁰⁹

CCCTB skattesystemet vil, hvis det indføres, kører sideløbende med de nationale skattesystemer, og det er op til de enkelte medlemslande i EU, at vælge om de vil indføre CCCTB systemet. I de lande hvor dette er tilfældet, vil de koncernselskaber der operere i disse lande, selv kunne vælge, om de vil gøre brug af CCCTB systemet. Dette gælder både for koncernselskaber med hovedsæde i et EU-land, og for tredjelande med koncernselskaber i lande der har tiltrådt CCCTB.²¹⁰ Vælges CCCTB skattesystemet, gælder det for alle koncernens selskaber der ligger i CCCTB lande (one-stop-shop). Kravene for hvornår man er koncernforbundne, er lidt anderledes end i Danmark. I Danmark er det ved bestemmende indflydelse, dvs. direkte eller indirekte ejerskab/råden over mindst 50 % af aktierne/stemmerne. I CCCTB er kravene, at man skal eje mere end 50 % af stemmerrettighederne, samt have ret til mere end 75 % af selskabets kapital eller 75 % af profitten jf. art. 54 i CCCTB direktivet. I første omgang vil tilvalg af CCCTB skattesystemet gælde i en 5-årig periode, herefter i 3 års perioder.

Vælges CCCTB systemet, vil koncernen kun skulle opgøre sin skattepligtige indkomst i alle CCCTB lande, efter ét sæt samlede regler om indkomst, fradrag m.m., og der vil kun skulle indsendes én fælles selvangivelse til "the principal tax authority" for alle CCCTB selskaberne i koncernen. Herefter vil overskuddet, hvis der er et sådant, blive fordelt ud til CCCTB landene via en formel for, hvor megen økonomisk aktivitet koncernen havde i disse lande. Denne allokeringsmekanisme betegnes sædvanligvis formelallokering, eller i CCCTB direktivet for *formula apportionment*. Der er fra EU-Kommissionens side foreslået, at formlen baseres på tre ligevægtige faktorer; aktiver (faste materielle aktiver), salg (destinations princippet, hvor er varerne/ydelsen leveret) og arbejdskraft

²⁰⁷ PWC (2011)

²⁰⁸ Nielsen, Søren Bo (2009, s. 198), CCCTB (s. 4) og Matei, Gheorghe m.fl. (2010, s. 38)

²⁰⁹ CCCTB (2011, s. 4)

²¹⁰ CCCTB (2011, s. 5)

(lønsum og antal medarbejdere, tæller 50 % hver).²¹¹ Allokationsformlen for selskab A vil dermed se således ud:²¹²

$$T^A = \left(\frac{1}{m} \cdot \frac{Salg^A}{Salg^{Koncern}} + \frac{1}{n} \cdot \left(\frac{1}{2} \cdot \frac{Lønsum^A}{Lønsum^{Koncern}} + \frac{1}{2} \cdot \frac{Antal\ medarb.^A}{Antal\ medarb.^{Koncern}} \right) + \frac{1}{o} \cdot \frac{Aktiver^A}{Aktiver^{Koncern}} \right) \cdot CCCTB$$

Hvor T^A = Koncernens skattebetaling til land A,

og m, n og o er den vægt der gives hver faktor, og $m + n + o = 1$

Hvis en skattemyndighed i et CCCTB land, hvor en given koncern har et selskab beliggende, ikke finder fordelingen rigtig, kan de udfordre "the principal tax authority"'s beslutning for en domstol i den stat, hvor "the principal tax authority" er hjemmehørende. En klage skal ske indenfor tre måneder jf. art. 123, stk. 1 i CCCTB. Herudover kan selskabet der står for at indsende selvangivelsen til skattemyndigheden, appellere mod beslutninger fra skattemyndighedernes side indenfor en periode på 60 dage jf. art. 124 i CCCTB. I Danmark vil sådanne uoverensstemmelser blive ført for landsskatteretten.

Fordele ved CCCTB

Hvis CCCTB skattesystemet bliver en mulighed, vil de selskaber der vælger denne beskatningsform, skulle indkomst opgøre alle koncernselskaberne i CCCTB landene under ét, og de vil derfor få mulighed for, at trække det ene lands koncernselskabs underskud fra, i et andet lands koncernselskabs overskud. Dette vil være en fordel for de koncerner, som har selskaber der kører med underskud, da de derfor kan mindske deres samlede skattebetaling.

Herudover vil transfer pricing problematikken forsvinde, hvis CCCTB skattesystemet indføres, da virksomhedernes interne afregningspriser ikke længere vil have betydning. Dette skyldes, at der ikke længere er grund til, at flytte pengene fra et høj-skatte land til et lav-skatte land, da hele koncernens samlede indkomst opgøres under ét, og videre fordeles efter en fast formel. Så hvad enten den koncerninterne transaktion har armslængde priser eller ej, vil det ikke ændre på skattebetalingen til de forskellige lande i sidste ende.

Ulemper ved CCCTB

Som nævnt, bliver transfer pricing problematikken vedrørende armslængdevilkår irrelevant ved CCCTB skattesystemet, da koncernens indkomst opgøres under ét, og fordeles ud til landene via en formel. Til gengæld opstår der en række andre problemer i forbindelse hermed.

²¹¹ CCCTB (2011, s. 14, pkt. 21), For nærmere beskrivelse af, hvordan de forskellige faktorer gøres op, se CCCTB/WP060

²¹² CCCTB (2011, art. 86)

Én af de mere omtalte problematikker ved formel allokering er, at koncernen stadig selv kan have indflydelse på sin gennemsnitlige skattesats. Dette kan der spekuleres i ved, at man bestemmer hvor stor en del af omsætningen, der skal være i henholdsvis det ene og det andet land. Hvis der f.eks. er en høj skattesats i land B, vil man kunne mindske salget der, og forøge det i land A, hvor skattesatsen er lav, og dermed mindske sin gennemsnitlige skattesats. I stedet for, at man som nu har problemer med, at koncerner rykker penge rundt via koncerninterne transaktioner, vil koncernselskaberne under CCCTB spekulere i, at omlægge deres omsætning over mod lav-skatte landet.²¹³ Det samme gør sig naturligvis gældende, for de to andre faktorer; antal medarbejdere og aktiver.

De tre faktorer salg, antal medarbejdere samt aktiver, rejser også en række spørgsmål, samt tvivl om deres anvendelighed i alle brancher. EU-kommisjonen har f.eks. ikke taget stilling til, om måling af faktorerne, skal være en skattemæssig, regnskabsmæssig eller markedsmæssig måling.²¹⁴

Herudover har CCCTB working group selv nævnt, at disse tre faktorer næppe er relevante målinger i alle brancher.²¹⁵ Særligt nævnes der finansielle institutioner, advokatbranchen samt transportsektoren, hvor der menes at skulle udformes andre sektor specifikke formler til. Men da EU-kommissionens formål for indførsel af CCCTB, var et ensartet beskatningsgrundlag, mangles der stadig klarhed over, hvor de vil trække grænsen i forhold til sektor specifikke formler.

EU medlemsstaternes reaktion på CCCTB

I den danske skatteministers svar på spørgsmål 496 af 27/4 2011 til Folketingets skatteudvalg, kan man se, at der ikke kun i Danmark, men også i de andre EU stater, har været til diskussion hvorvidt CCCTB direktivet var foreneligt med nærhedsprincippet i art. 5 i EU-traktaten. Det fremgår heraf, at Skatteministeriet i Danmark ikke finder, at direktivforslaget er i strid med nærhedsprincippet, men at i hvert fald Polen samt Nederlandene ikke er enig med Danmark heri. Herudover har Malta, Storbritannien, Bulgarien, Sverige og Rumænien meddelt, at de finder CCCTB direktivet modstridende med nærhedsprincippet.²¹⁶

²¹³ Nielsen, Søren Bo (2009, s. 205-206)

²¹⁴ Nielsen, Søren Bo (2009, s. 208)

²¹⁵ CCCTB/WP060

²¹⁶ Artikel fra Chartered Accountants Ireland, Se bilag 4

4.4 Delkonklusion

SKAT har haft fokus rettet mod underskudsselskaber/0-skatteselskaber i en del år, og har med deres handlingsplan fra 2010 valgt to fokus områder; et Compliance-koncept og APA'er, som de vil bruge flere ressourcer på fremover. Compliance-konceptet vil kunne lette SKAT's administrative byrde, da vilkårene for de koncerninterne transaktioner på forhånd er godkendt, og dermed ikke behøves eftertjekket for, om armslængdeprincippet er overholdt. Herudover vil det kunne hjælpe de virksomheder, som ønsker at overholde transfer pricing reglerne, og sikrer dem, at der ikke senere hen vil ske korrektioner af deres dispositioner fra SKAT's side. Der er i SKAT's handlingsplan intet nævnt om tidshorisonten for godkendelse af vilkårene, og det må derfor konkluderes, at såfremt behandlingstiden hos SKAT ikke bliver for lang, er det et godt tiltag fra SKAT's side til, at få nedbragt transfer pricing byrden hos både dem og ude i selskaberne. På samme måde må konklusionen være, at hvis der tilføjes flere ressourcer til området for APA'er, og man herved vil kunne få nedbragt den lange behandlingstid der pt. er, vil det lette for transfer pricing problematikken, for både SKAT og for det selskab, for hvem aftalen indgås.

"Ambitioner om mere" vil ikke ændre på reglerne indenfor transfer pricing området, eller direkte mindske SKAT's arbejde for, at kontrollere de koncerninterne transaktioner. Det må dog her overvejes, hvorvidt risikoen for en forholdsvis stor bøde ved overtrædelse af lovgivningen, ikke vil få selskaberne til at overveje en ekstra gang, om snyd med de koncerninterne priser nu, har større benefit end omkostningerne ved bøden, hvis det bliver opdaget. Konklusionen må derfor være, at selvom det ikke har en direkte effekt for lettelse af SKAT's kontroller, kan det indirekte have en positiv indflydelse på virksomhedernes adfærd.

Hvis CCCTB skattesystemet bliver en realitet, og Danmark vælger at indfører det, vil det derimod få konsekvenser for både SKAT og de danske selskaber. SKAT skal kunne håndtere de nye regler sideløbende med de gamle, og selskaberne vil skulle forholde sig til de nye regler, og hvorvidt det vil være en fordel for dem, at gå over til det nye system. Herudover vil CCCTB give SKAT en hel ny række forhold, som der skal tages hensyn til ved kontrol af selskabernes selvangivelser. Pludselig vil SKAT have en række virksomheder, hvor de gamle regler er gældende, og dermed skal tjekkes for de vanlige forvridninger af interne afregningspriser. Ydermere vil de stå med en række selskaber, som har valgt CCCTB, hvor kontrol af de interne afregningspriser er underordnet, men hvor der kan ske skatteforvridninger i forbindelse med, at selskaberne rykker rundt på omsætningen. Kort fortalt, vil systemet med separat beskatning være sårbart overfor manipulering af interne afregningspriser, mens systemet med formelallokering (CCCTB) er sårbart overfor de faktorer, der indgår i allokering af selskabers indkomst til de enkelte lande. Dette vil uden lige, give en række udfordringer for SKAT, at skulle håndtere flere regelsæt sideløbende, og ikke mindst være mere omkostningsfuldt.

På nationalt plan her i Danmark, vil det være ressourcekrævende og omkostningsfuldt, at skulle køre to skattesystemer parallelt med hinanden, især fordi de der er problemer ved dem begge.

Det vil dog, såfremt mange af staterne i EU indføre CCCTB systemet, blive mere overskueligt for de multinationale selskaber, at opgøre deres indkomst. De behøver ikke længere hitte rede i flere staters forskellige regler, men kan vælge ét regelsæt for hele koncernen, og aflevere en selvangivelse, og samtidigt udnytte underskuddet fra et selskab i et andet selskabs overskud. Hermed vil CCCTB kunne være med til, at styrke den interne handel over grænserne indenfor EU, hvilket var EU-kommissionens formål med CCCTB-skattesystemet. Men førend EU-kommissionens formål bliver opfyldt, bør der være en relativ stor opbakning fra EU medlemslandene. Hvis f.eks. kun to stater vælger at indføre det, falder fordelene med én samlet selvangivelse lidt til jorden, og man vil som selskab måske synes, at det er nemmere at beholde det nuværende i stedet for, at bruge tid, penge og ressourcer på, at sætte sig ind i noget nyt for så få.

Allerede otte lande har tilkendegivet, at de finder CCCTB direktivet som værende i strid med nærhedsprincippet i EU-traktatens art. 5, og det ser umiddelbart ikke ud til, at der er planer om en revurdering af direktivet. Da CCCTB skattesystemet vil være valgfrit for EU staterne, taler dette ikke for, at disse stater har intention om, at tiltræde dette. Hermed kan man gisne om, at kun et fåtal af medlemslande vil deltage, og da det ydermere er valgfrit for selskaberne, om de vil beskattes efter disse principper, at endnu færre selskaber vil deltage.

Ydermere kan det vurderes hvorvidt, man i virkeligheden vil komme transfer pricing problemet til livs. CCCTB systemet er valgfrit, og hvis ikke alle medlemslande vælger at indføre systemet, vil der stadig internt i EU, være koncerninterne handler, hvor transfer pricing vil have en betydning. Herudover skal det huskes, at de multinationale selskaber ofte, har koncernselskaber udenfor EU, hvor CCCTB systemet ikke dækker, og der vil derfor stadig kunne spekuleres i de koncerninterne afregningspriser, med de koncernselskaber der ligger udenfor EU.

5. Konklusion

Den stigende globalisering har medført, at de internationale grænser er blevet mere åbne. Dette gør det lettere for internationale koncerner, at flytte aktiviteter samt kapital rundt i verden. Som sagt anslås det, at koncerninterne transaktioner udgør ca. 2/3 af verdenshandlen. Dette gør, at der er rig mulighed for koncernselskaber til, at allokere deres indkomst rundt mellem selskaberne således, at indkomsten ender i et lav-skatte land. Dette har medført, at reglerne på transfer pricing området løbende bliver opdateret, da der kan være store provenuer at hente og miste. Koncerninterne transaktioner er ofte af kompleks karakter, og dette gør dem ofte vanskeligere at håndtere, end transaktioner mellem uafhængige parter.

Transaktioner mellem uafhængige parter antages, at ske på armslængdevilkår. Dette princip har man indarbejdet i transfer pricing reglerne således, at koncerninterne transaktioner skal handles på armslængdevilkår. Armslængdeprincippet indebærer, at der skal foreligge en ydelse og der skal ske betaling herfor, som var handlen indgået mellem to uafhængige parter. Herved har man fra myndighedernes side begrænset virksomhedernes mulighed for, at charge for fiktive ydelser og kræve betaling herfor, eller tage overbetaling for en erlagt ydelse.

Af den juridiske analyse fremgår det, at man først og fremmest skal fastlægge, hvorvidt den modtagende part, har opnået en økonomisk eller kommerciel fordel af tjenesteydelsen. Hvis dette ikke er tilfældet, foreligger der ikke en koncernintern transaktion, og man kan dermed ikke kræve betaling. Findes det, at der foreligger en koncernintern tjenesteydelse, skal der fastsættes en passende armslængdepris. Da armslængdeprisen skal afspejle den pris, som to uafhængige parter ville have aftalt, vil man søge at sammenligne transaktionen med andre tilsvarende transaktioner. Hertil opstiller OECD fem kriterier, som skal afgøre graden af sammenlignelighed mellem transaktionerne. Dermed opnås det bedst mulige objektive grundlag, for en værdiansættelse af den koncerninterne tjenesteydelse. OECD opstiller endvidere tre transaktionsbaserede metoder; CUP, RPM samt Cost plus og to resultatbaserede metoder; TNMM samt Profit Split, som kan anvendes til, at fastsætte armslængdevilkår ved transaktioner. Ifølge "The best practice rule" skal man vælge, den mest retvisende metode for transaktionen. Vores analyse viser dog, at det for koncerninterne tjenesteydelser er CUP og Cost plus metoden der er bedst anvendelige.

Danmark er medlem af OECD, og benytter derfor i høj grad OECD's anbefalinger og vejledninger på transfer pricing problematikkerne, som fortolkningsbidrag. Herudover bygger de fleste af de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Danmark har indgået, på OECD's Modeloverenskomst, og de skal derfor fortolkes i overensstemmelse hermed. De danske regler på området; LL § 2 samt SKL § 3 B, henviser også til OECD's anbefalinger og vejledninger i forarbejderne. Det er især OECD's Modeloverenskomsts art. 9 om forbundne foretagender, som har resulteret i OECD's Transfer Pricing Guidelines, der har betydning for transfer pricing området. Art. 9 i Modeloverenskomsten fastlægger armslængdeprincippet, og at der skal ske indkomst korrektion såfremt, dette ikke overholdes.

Selve indkomst korrektionerne er opdelt i tre faser. Er der grundlag for en korrektion af vilår og priser, sker der først en primær korrektion, som gerne skal efterfølges af en korresponderende korrektion således, at man undgår dobbeltbeskatning. Hertil kan der i visse tilfælde ske en sekundær korrektion, men da dette resultere i en dobbeltbeskatning, hvilket strider imod princippet om ophævelse af dobbeltbeskatningen, sker den kun ved særligt grove overtrædelser af transfer pricing reglerne. Udover indkomst korrektioner, kan man ved overtrædelse af transfer pricing reglerne få bøder.

Den juridiske analyse ledte videre til de økonomiske problemstillinger, hvor det blev analyseret hvad rationalerne bag omkostningsallokering er, samt hvorledes omkostninger i relation til koncerninterne tjenesteydelser bør allokeres.

De mest almindelige rationaler for omkostningsallokering er; allokering på baggrund af samfundsmæssige hensyn, regulerede markeder og omkostningsbaserede kontrakter, samt grundlag for beslutningstagning, evaluering og ønske om kontrol. Det er dog mest sandsynligt, at virksomheder allokere deres omkostninger på baggrund af beslutningstagning, evaluering og ønsket om kontrol, da de her igennem kan behandle de enkelte forretningsenheder som profitcentre, og evaluere enhederne samt deres managers performance. Samtidigt opnår virksomhedens ledelse kontrol med centraliserede services, som ellers ville være udført decentralt, og kan dermed samle viden eller opnå stordriftsfordele.

Ved centraliserede services, kan ledelsen også påvirke de enkelte enheders forbrug af ydelser, gennem den metode, de anvender til allokering af omkostningerne herfor. Således kan der reguleres for et eventuelt over- eller underforbrug af de enkelte ydelser via den anvendte allokeringsnøgle. Det er også vigtigt, at allokeringsnøglen, giver et retvisende forhold mellem forbrug/nytte og de allokerede omkostninger.

Når man har afgrænset de relevante omkostninger til videreallokering, bør man overveje, om der skal tillægges et avancetillæg, til de afholdte omkostninger. Som udgangspunkt, skal de koncerninterne transaktioner være i overensstemmelse med armslængdeprincippet, hvor parterne normalt operer med profit for øje. Der findes dog undtagelser herfor, hvis f.eks. funktionen ikke er en del af det ydende selskabs hovedaktivitet, hvilket betyder, at serviceselskaber som hovedregel skal pålægges en avance, mens der kan være tilfælde hvor moderselskaber er fritaget herfor.

Betaling for de koncerninterne tjenesteydelser skal, så vidt det er muligt, ske i takt med, at nytten tilfalder det modtagende selskab. For at være i overensstemmelse med armslængdeprincippet, skal det undgås, at betalingen falder en gang årligt, da uafhængige parter næppe vil indgå en aftale på sådanne vilkår. Der bør derfor ske løbende fakturering for ydelserne. Vil man have muligheden for, at justere betalingen i slutningen af året på grund af usikkerheder, bør muligheden for dette indarbejdes i kontrakten ex ante.

Endvidere bør afregning for koncerninterne tjenesteydelser, ikke ske som en procentsats af det modtagende selskabs omsætning, da der her sker en udviskning i forholdet mellem nytte af ydelserne og omkostningerne herfor. Anvender man alligevel denne form for afregning, bør man sikre sig, at der er en rimelig sammenhæng mellem betaling og nytte af ydelserne, da dette kan være grundlag for en korrektion.

Sandsynligheden for en indkomst korrektion kan endvidere mindskes ved, at indgå dialog med skattemyndighederne, hvor der er mulighed for, at give dem bedre forståelse for selskabets transfer pricing setup, end der kan opnås gennem en dokumentation.

Man kan også forsøge, at opnå en bindende forhåndsgodkendelse fra myndighederne i de implicerede lande (APA). Dette er en aftale mellem myndighederne, hvor de godkender priser og vilkår for en koncernintern transaktion, og gælder gerne i 5 år. Det kan dog være en langtrukken og dyr proces, at få den forhandlet, og det er derfor ikke alle virksomheder, hvor APA'en vil være en god løsning.

Det vil dog fremover være lettere, at opnå en APA med de danske myndigheder, da SKAT i Handlingsplanen fra 2010 fik afsat flere ressourcer til netop APA'ere. Herudover skal SKAT være en mere aktiv partner på compliance området, hvilket gavner virksomhederne, og reducere sandsynligheden for korrektioner.

Som følge af den politiske opmærksomhed på transfer pricing området, har regeringen indgået en aftale med Dansk Folkeparti og Pia Christmas-Møller, hvor bl.a. bøderne for manglende transfer pricing dokumentation sættes op. Dette kan øge incitamentet for virksomhederne til, at udarbejde en fyldestgørende dokumentation.

På europæisk plan er der taget initiativ til, at lette byrden for virksomhederne i forbindelse med transfer pricing. Dette har blandt andet resulteret, i et forslag om et fælles selskabsskattesystem, kaldet CCCTB. Hvis det bliver en realitet, vil det fjerne problemerne med interne afregningspriser på det indre marked. Til gengæld rejser det en række nye problemer, f.eks. med fordeling af skatteprovenuets mellem landene, da virksomhederne stadig har mulighed for, at udnytte de forskellige skattesatser.

Hvorvidt CCCTB vil blive gennemført, er dog fortsat usikkert. Dette skyldes, at flere lande, her i blandt Sverige og Storbritannien, mener, at det strider mod nærhedsprincippet i EU-traktatens art. 5, og de vil formentligt ikke tilslutte sig ordningen.

6. Litteraturliste:

Bøger:

- Adams, Chris & Coombes, Richard (2003) Global transfer pricing – Principles and practice, LexisNexis (UK) Ltd
- Arvidsson, Richard (1990) Dolda vinstöverföringar – En skatterättslig studie av internprissättningen i multinationella koncerner, Juristförlaget
- Atkinson, A.A. (1987) Intra-firm cost and resource allocations: Theory and practice, The Canadian academic accounting association
- Bundgaard, Jakob & Wittendorff, Jens (2001) Armslængde princippet & transfer pricing, Magnus informatik, 1. udgave, 2. oplag
- Elling, Jens O. (2006) Årsrapporten – teori og regulering, Gads forlag, 1. udgave, 4. oplag
- Hansen, Anders Oreby & Andersen, Peter (2008) Transfer pricing i praksis, Magnus informatik, 1. udgave, 1. oplag
- Hilton, Mahler & Selto (2008) Cost management – Strategies for business decisions, McGraw-Hill, 4. udgave
- Horngren, Charles T. m.fl. (2000) Cost accounting – A managerial emphasis, Prentice Hall International, 10. udgave
- Langfield-Smith, Kim, m.fl. (2003) Management accounting – An Australian perspective, McGraw-Hill Australia, 3. udgave
- Lawrence, Paul R. & Lorsch, Jay W. (1967) Organization and environment – managing differentiation and integration, Division of research graduate school of business administration, Harvard University
- Miller, Angharad & Oats, Lynne (2009) Principles of international taxation, Tottel publishing, 2. udgave
- Nielsen, Ruth & Tvarnø, Christina D. (2005) Retskilder & Retsteorier, Jurist- og økonomiforbundets forlag, 1. udgave, 1. oplag
- Pedersen, Jan m.fl. (2009) Skatteretten 2, Thomson Reuters, 5. udgave, 1. oplag
- Pedersen, Jan (1998) Transfer pricing – I international skatteretlig belysning, Jurist- og økonomiforbundets forlag, 1. udgave, 1. oplag
- Ross, Stephen A. m.fl. (2006) Corporate finance – Fundamentals, McGraw-hill international edition, 7. udgave
- Politikens Retsskrivnings- og betydningsordbog (2003), 4. udgave, 3. oplag
- Von Eyben, Bo (2004) Juridisk ordbog, Forlaget Thomsen, 12. udgave
- Winther-Sørensen, Niels m.fl. (2009) Skatteretten 3, Thomson Reuters, 5. udgave, 1. oplag
- Wittendorff, Jens (2009) Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret, Thomson reuters, 1. udgave, 1. oplag
- Zimmerman, Jerold L. (2011) Accounting for decision making and control, McGraw-Hill, 7. udgave

Artikler:

- Andersen, Peter S. (2004) Europæiske Transfer Pricing-nyheder, SU 2004, 363
- Bodnar, Georg & Lusk, Edward J. (1977) Motivational considerations in cost allocation systems: A conditioning theory approach, *The Accounting Review*, Vol. 52, No. 4, pp. 857-868
- Bundgaard, Jakob (2003) Mobil indkomst (trykt i juridiske emner ved syddansk universitet 2003, redigeret af Bent Iversen)
- Choudhury, Nandan (1990) Is cost allocation just?, *Management accounting research*, 1990, 1, 217-232
- Csonka, Agi (2000) Ledelse og arbejde under forandring – Om indholdet, udbredelsen og konsekvenserne af fleksible organisationsformer i danske virksomheder, Københavns universitet, Institut for statskundskab, Ph.d.-serien 2000/2
- Gimsing, Kurt & Jepsen, Charlotte (2010) Transfer pricing – Skatteskrue eller sorteper? Revision og regnskabsvæsen 2010, nr. 8
- Gordon, H. Scott (1954) The economic theory of a common-property resource: The fishery, *The journal of political economic*, Vol. 62, no. 2 (1954), pp. 124-142
- Jensen, Søren Næsborg (1995) EU's voldgiftskonvention, SU 1995, 90
- Jones, C.S. (1985) An empirical study of evidence for contingency theories of management accounting systems in conditions of rapid change, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 10, no. 3, pp. 303-328
- Matei, Gheorghe & Pirvu, Daniela (2010) Effects of the Formula for Common Consolidated Corporate Tax Base Apportionment, *Theoretical and applied economics*, Volume XVII (2010), No. 10(551), pp. 37-48
- Nielsen, Søren Bo (2009) Selskabsbeskatning I EU – CCCTB, Udgivet i Design og styring af institutioner – økonomiske essays til ære for Niels Blomgren-Hansen, Handelshøjskolens forlag, 1. udgave, 1. oplag
- Nilausen, Karin S. (2005) Anvendelsesområdet for ligningslovens § 2, TfS 2005.573
- Noes, Phillip (2010) Ny adfærdskodeks til EF's voldgiftskonvention, SU 2010, 143
- Noes, Phillip (2011) Opdaterede statiske oplysninger vedrørende løsningsmodeller til behandling af internationale dobbeltbeskatningskonflikter, SU 2011, 2
- Oreby Hansen, Anders (2007) TP-dokumentationsregler i et internationalt perspektiv, SU 2007, 2
- Otley, David T. (1980) The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 5, no. 4, pp. 413-428
- Padgett, John F. (1990) Review essay: The alchemist of contingency theory, University of Chicago
- Pedersen, H. Engberg (1942) Risikofænomenet, *Nationaløkonomisk Tidsskrift*, Bind 80 (1942)
- Rossing, Christian Plesner & Rhode, Carsten (2010) Overhead cost allocation change in a transfer pricing tax compliant multinational enterprise, *Management accounting research* 21 (199-216)
- Schweikart, James A. (May, 1992) Cognitive-contingency theory and the study of ethics in accounting, *Journal of business ethics*, Vol. 11, no. 5/6, Behavioral aspects of business ethics, pp. 4

- Schoonhoven, Claudia Bird (September 1981) Problems with contingency theory: Testing assumptions hidden within language and contingency "theory", Administrative science quarterly, Vol. 26, no. 3, pp. 349 377
- Svanholm, Michael m.fl. (1996) Fordeling af koncernudgifter, SU 1996, 285
- Zimmerman, Jerold L. (1978) The cost and benefits of cost allocation, The accounting review, Vol. LIV, No. 3, July 1979

Andre publikationer:

- Ambitioner om mere:
http://www.fm.dk/Nyheder/Pressemeddelelser/2011/05/~media/Files/Nyheder/Pressemeddelelser/2011/05/Ambitioner/Aftaletekst_Ambitioner%20om%20mere.ashx
- CCCTB/WP060 (2007) CCCTB: possible elements of the sharing mechanism, European Commission, Brussels 13. November 2007
- Ernest & Young (2010) 2010 Global Transfer Pricing Survey
- FSR (2011) Regeringen strammer reglerne for beskatning af multinationale selskaber, Foreningen af statsautoriseret revisorer> Faglig information>Skat, moms og afgifter>Information fra skatteudvalget>Initiativer rette mod særligt multinationale selskaber, 09/06-2011
- FSR (2002) Fagligt notat om den statsautoriserede revisors arbejde i forbindelse med værdiansættelse af virksomheder og virksomhedsandele, Rådgivningsudvalget, December 2002
- OECD (2007) Manual on Effective Mutual Agreement Procedures, February 2007 version
- PWC (2011) Forslaget til direktiv om et fælles selskabsskattesystem er vedtaget
- SKAT's indsatsplan fra 2008 til og med 2011
- Kvartalsrapport for SKAT, 4. kvartal 2010, Skatteudvalget 2010-11. SAU alm. Del Bilag 261
- Skatteministerens svar på spm. 496 af 27/4 2011 til Folketingets skatteudvalg. SAU – alm. Del, også trykt i SU 2011, 244
- Skatteministeriet (2010) Handlingsplan for beskatning af multinationale selskaber, 9. juli 2010, J.nr. 2010-402-0009
- Subsidiarity principle and the Common Consolidated Corporate Tax Base, Chartered Accountants Ireland, 23/05 2011
- Transfer Pricing Associates:
http://www.tpa-global.com/index.php?option=com_content&view=article&id=77%3Asupply-chain-solutions&catid=1%3Atpa&Itemid=258&lang=en

Vejledninger:

- EU Joint Transfer Pricing Forum (2011) Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee, Brussel, 25.1.2011, COM(2011) 16 final
- Ligningsvejledningen; Dobbeltbeskatning 2011-1
- Model tax convention on income and on capital (July 2010) OECD – with commentary
- OECD Transfer Pricing Guidelines for multinational enterprises and tax administrations (July 2010) OECD

- Proposal for a council directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), 2011
- Transfer pricing and multinational enterprises – Three taxation issues (1984), Reports of the OECD Committee on Fiscal Affairs
- SKAT's vejledning om Dokumentationspligt 6. februar 2006 – Transfer Pricing; Kontrollerede transaktioner; Dokumentationspligt
- SKAT's vejledning om Værdiansættelse 21. august 2009 – Transfer Pricing; Kontrollerede transaktioner; Værdiansættelse

Konventioner:

- EF's voldgiftskonvention - LBK nr. 111 af 21/02/2006
- Wienerkonventionen af 23. maj 1969 om traktatretten

Traktater:

- Lissabon traktaten/Traktat om den europæiske union (EU-traktaten)

Lovgivning:

- Bekendtgørelse af lov om Den Europæiske Menneskerettighedskonvention (EF-voldgiftskonventionsloven) - LBK nr. 111 af 21/02/2006 tidligere Lov nr. 763 af 27.11.1991
- Bekendtgørelse af lov om skattemæssig behandling af gevinst og tab på fordringer, gæld og finansielle kontrakter (Kursgevinstloven) - LBK nr. 1002 af 26/10/2009
- Bekendtgørelse af lov om påligningen af indkomstskat til staten (Ligningsloven) - LBK nr. 1365 af 29/11/2010
- Bekendtgørelse af lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v. (Selskabsskatteloven) - LBK nr. 1376 af 07/12/2010
- Bekendtgørelse af skatteforvaltningsloven (Skatteforvaltningsloven) - LBK nr. 175 af 23/02/2011
- Bekendtgørelse af skattekontrolloven (Skattekontrolloven) - LBK nr. 1126 af 24/11/2005
- Lov om Indkomst- og Formueskat til Staten (Statsskatteloven) - LOV nr. 149 af 10/04/1922
- Bekendtgørelse af straffeloven (Straffeloven) - LBK nr. 1235 af 26/10/2010

Udenlandsk lovgivning:

- Title 26 of Code of Federal Regulation (C.F.R.), Treasury Regulation 1.482-1

Dobbeltbeskatningsoverenskomster:

- Bekendtgørelse af Overenskomst af 2. december 1988 mellem Kongeriget Danmark og Folkerepublikken Bulgarien til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter – BKI nr. 100 af 11/09/1989
- Bekendtgørelse af aftale mellem Danmark og Andorra om oplysninger i skattesager – BKI nr. 4 af 22/02/2011

- Bekendtgørelse af aftale af 2. september 2009 mellem Danmark og Antigua og Barbuda om udveksling af oplysninger vedrørende skattesager – BKI nr. 9 af 15/03/2011

Forældet love:

- Lov om ændring af ligningsloven, selskabsskatteloven og skattekontrolloven (Lovfæstelse af armslængdeprincippet og værn mod tynd kapitalisering) - LOV nr. 432 af 26/06/1998 Historisk (Lovforslag 101)
- Lov om ændring af skattekontrolloven og skattestyrelsesloven (oplysningspligt vedrørende koncerninterne transaktioner) - Lov nr. 131 af 25/02/1998 Historisk (Lovforslag 84)

Bekendtgørelser:

- Bekendtgørelse om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner - BEK nr. 42 af 24/01/2006
- Bekendtgørelse om fælles retningslinier, efter hvilke der kan udarbejdes transfer pricing-dokumentation – BEK nr. 582 af 05/06/2006
- Bkg. nr. 1023 af 13.12.1994

Lovforslag:

- L84 Forslag til lov om ændring af skattekontrolloven, 1997-98, 1. samling
- L140 Forslag til lov om ændring af skattekontrolloven, skattestyrelsesloven og ligningsloven, 2004-05, 1. samling – bortfaldet
- L120 Forslag til lov om ændring af skattekontrolloven, skattestyrelsesloven, ligningsloven og tonnageskatteloven, 2004-05, 2. samling – genfremsættelse af L140, vedtaget

Danske domme:

- Tfs 1984.53 H, Skatteministeriet mod Grosserer Lasse Knud Nørremark & grosserer Knud Christensen Nørremark, Højesterets dom af 06. januar 1984
- Tfs 1986.402 V, Skatteministeriet mod A/S Byggeselskabet af 30.11.1950, Vestre landsrets dom af 15. april 1986
- Tfs 1987.177 LSR, Selskab mod Statsskattedirektoratet, Landsskatterets dom af 20. februar 1987
- Tfs 1988.292 H, BP-Oliekompagniet A/S mod Skatteministeriet, Højesterets dom af 09. maj 1988
- Tfs 1993. 7 H, Texaco Denmark Inc. mod skatteministeriet, Højesterets dom af 18. december 1992
- Tfs 1994.184 H, William Ole Brekke mod skatteministeriet, Højesterets dom af 26. januar 1994,
- Tfs 1996.715 Ø, Citibank N.A. mod skatteministeriet, Østre landsrets dom af 13. august 1996
- Tfs 1997.392 H, Skatteministeriet mod Moffitt Investment Ltd., Højesterets dom af 16. april 1997

- Tfs 1998.238 H, Automobilfirmaet Im. Stiholt A/S og Norleasing Sæby A/S mod skatteministeriet, Højesterets dom af 03. marts 1998
- Tfs 1999.376 H, John Kristensen mod Skatteministeriet, Højesterets dom af 29. marts 1999
- Tfs 1999.730 V, J.S. Ejendoms- og Investeringselskab A/S mod Skatteministeriet, Vestre landsrets dom af 09. september 1999
- Tfs 2000.426 Ø, Maria Lucilia Moreira de Sousa mod skatteministeriet, Østre landsrets dom af 07 april 2000
- Tfs 2000.691 LSR, Selskab mod skatteministeriet, Landsskatterets dom af 23. maj 2000
- Tfs 2002.336 V, Vinderup Poultry A/S mod skatteministeriet og Marie Enemark Poulsen mod skatteministeriet, Vestre landsrets dom af 28. februar 2002
- Tfs 2003.222 H, Halliburton Company Germany GmbH c/o Halliburton Denmark A/S mod skatteministeriet, Højesterets dom af 04. februar 2003
- Tfs 2005.563 LSR, Selskab mod skatteministeriet, Landsskatterets dom af 18. maj 2005
- Tfs 2006.634 Ø, ITAB Inventar A/S mod skatteministeriet, Østre landsrets dom af 02. maj 2006
- Tfs 2008.518 SR: Forespørgsel vedrørende rente på koncerninternt lån og armslængdevilkår, Skatterådet d. 20. juni 2006

Udenlandske domme:

- HR-1999-41-B, Teleco Oilfield Company Ltd. mod staten v/sentralskattekontroet for utlandssaker, Højesterets dom af 01. juli 1999 (Norsk dom)
- Kammarrätten i Sundsvall: DOM 2011-02-16, Mål nr. 617-10 (Dok. Id 77432), Nefab Aktiebolag mod Skatteverket, Dom afsagt af Kammarrätten den 16. februar 2011

7. Bilag

7.1 Bilag 1: Anvendte NACE koder.

Anvendte NACE koder samt definitioner er taget fra Eurostats NACE Rev. 2 – Structure and explanatory notes:

http://www.rik.ee/orb.aw/class=file/action=preview/id=33023/NACE.Rev2_explanatory%20notes_EN.pdf

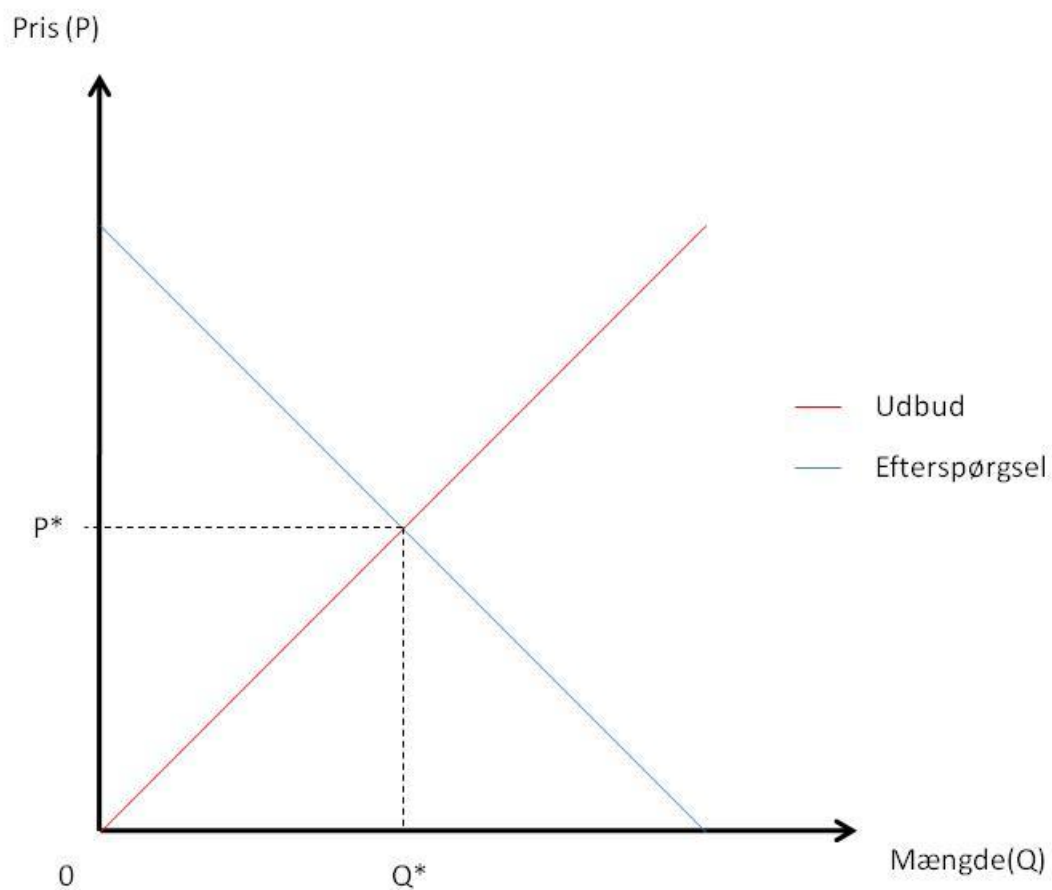
NACE koderne er udvalgt på baggrund af tre store danske, multinationale selskabers benchmark studie for management fees.

NACE kode	Overskrift
6202	Computer consulting activities
6209	Other information technology and computer service activities
6311	Data processing, hosting and related activities
6910	Legal activities
6920	Accounting, bookkeeping and auditing activities; tax consultancy
7010	Head office activities
7021	Public relations and communication activities
7022	Business and other management consultancy activities
7320	Market research and public opinion polling
7830	Other human resources provision
8211	Combined office administrative services
8219	Photo copying, document preparation and other specialised support activities

[illegible]

7.3 Bilag 3: Prisdannelse på marked med fuldkommen konkurrence

Ligevægt på det frie marked, vil være hvor den udbudte mængde er lig med den efterspurgte mængde. Denne pris vil tage højde for begge parter interesser, og er den pris armslængdeprincippet forsøger at simulere, hvor der er interessesammenfald.



102

[www.charteredaccountants.ie](#)

Sitescapes Forum Lo...

Tilpas links

e-campus: login

Webmail - CBS e-Ca...

webmail

Majestic Papir - A4 ...

Selvkøbende Plast ...

www.mzes.uni-man...

Andre bogmærker



**Chartered
Accountants
Ireland**

You Are Here - Home / News & Events / News / 2011

News

2011

- July
- June
- May
- April
- March
- February
- January

Subsidiarity Principle and the Common Consolidated Corporate Tax Base

Monday, May 23, 2011

As we reported last week, a Dáil Committee established for the purpose decided that the CCCTB proposals did not meet the Subsidiarity Principle. Ireland has formally conveyed to the European Union its opinion in this regard. It is reported that Britain, the Netherlands, Bulgaria, Sweden, Poland, Malta and Romania have done likewise.

The Treaty on the Functioning of the European Union provides that national parliaments are to ensure that certain Commission proposals and legislative initiatives be scrutinised, to ensure subsidiarity is not breached. The EU can only act if and in so far as the objectives of the proposed action cannot be sufficiently achieved by the Member States themselves.

It seems however that under the scrutiny rules, the negative opinions offered by the eight countries are insufficient to force a review of the CCCTB Draft Directive.

Chartered Accountants Ireland's position paper '[Europe and Corporation Tax – Setting the Record Straight](#)' which was published before the draft directive also examines the EU CCCTB proposal and concludes that the introduction of another set of tax rules does not constitute simplification. The paper also states that CCCTB will damage Europe's capacity to attract foreign investment as tax payable by multinationals in any one EU Member State will no longer be determined by the law of that State alone, but by reference to a complicated formula which can only be computed in retrospect. This will make accurate prediction of tax charges by such companies almost impossible.

The position paper concludes that in short, the CCCTB idea is no longer relevant. The Consolidation element is a needless complication no longer required because of the evolution of Transfer Pricing and Double Taxation Agreements, and the development of EU Member State domestic legislation, as mandated by the European Court of Justice.

Practical implementation of CCCTB would serve only to distort the distribution of taxes within the European Union, as highlighted by various economic surveys cited in the paper.

2010
2009
2008
2007
2006
2005
2004
2003
2002

[Home](#) [Contact Us](#) [eLibrary](#) [Shop](#) [About Us](#) [News & Events](#) [Location](#)

SEARCH



**Help us serve you better
by updating your details.**

How Can I

- Learn more about Chartered Accountants House
- Download Institute Logo
- Access CHAROT
- Find CPD Requirements

Follow Us





7.5 Bilag 5: Resumé af afgørelser og domme:

Fra Skatterådet:

TfS 2008.518 SR:

A A/S ejer B A/S 100 %. B A/S vil låne 650 mio. Kr. til A A/S over en 5-årig periode til rente på 4,34 %. Den samme rente har koncernens bankforbindelse tilbudt, for et lån magen til. De spørger om skatterådet kan bekræfte denne rente. Svaret er nej, da de mener renten skal være på 4.6, som er svarende til obligationsrenten.

Fra Landsskatteretten:

TfS 1987.177 LSR:

Selskab mod Statsskattedirektoratet

Amerikansk selskab indgår en Trademark & service agreement aftale med dansk datterselskab (selskabet). Aftalen indeholder blandt andet, at selskabet skal betale 5 % af sin årlige bruttoomsætning, som vederlag for, at modtage bistand fra moderselskabet, vedrørende generel industriel konsultation, kvalitetskontrol, forskningsarbejde m.m.. Koncernens andre datterselskaber, har ligeledes indgået disse kontrakter med moderselskabet. Afgiften til moderselskabet beregnes på grundlag af det klagende selskabs eksterne salg, dvs. salg til uafhængige parter.

Amtsligningsrådet har forhøjet selskabets indkomstansættelser, da de ikke anser de betalte beløb til moderselskabet, for fradragsberettigede driftsomkostninger. Dette skyldes, at de ikke finder en lignende aftale ville være indgået mellem uafhængige parter, da de næppe ville betale for forsknings- og udviklingsaktiviteter i moderselskabet. Der findes ydermere, at der savner en sammenhæng mellem betalinger og modydelser, og det anses ikke for almindeligt, at selskabet skal betale for besøg af leverandørselskabet med henblik på instruktion m.m.. Selskabets betalinger anses herfor som værende maskeret udbytte til moderselskabet i USA.

Landsskatteretten finder, at selvom den aftalte procentvise fastsættelse af driftsomkostningerne er usædvanlig, at selskabet har sandsynliggjort, at afgiften er rimeligt modsvaret af ydelser fra moderselskabet. Retten finder derfor ikke, at man kan afvise, at der er en sådan forretningsmæssig grund, at der kan nægtes fradrag herfor. Det er ydermere ikke godtgjort, at et af moderselskabet uafhængigt selskab, kunne have opnået gunstigere vilkår end det danske selskab, hvorfor en forhøjelse af indkomsten ikke kan ske.

TfS 2000.691 LSR:

Selskab mod skatteministeriet

Et selskab drev primært virksomhed med investering og finansiering, og deltog som kommanditist i et tysk kommanditselskab. Kommanditselskabet drev virksomhed i Tyskland. Selskabet havde ikke medregnet det skattemæssige resultat af kommanditistanparten i 1992 til 1995, men i 1996 var der fratrullet et underskud. Landsskatteretten fandt, at selskabet kunne vælge at påberåbe sig lempelsesreglen i LL § 33 frem for lempelse efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten, uanset at den lempelsesberettigede indkomst ikke var selvangivet. Herefter fandt reglen i LL § 33 D, stk. 3, om underskudsbegrænsning ikke anvendelse.

TfS 2005.563 LSR:

Selskab mod skatteministeriet

Selskabet A (herefter selskabet) driver virksomhed ved administration af det 100 % ejede datterselskab, samt investering i værdipapirer. Selskabet er ikke næringsdrivende med finansiell virksomhed. Datterselskabet driver virksomhed ved salg af købmandsvarer, og fersk køb fra et lavprismarked. Selskaberne er sambeskattet.

Datterselskabet har overfor selskab C stillet en bankgaranti på 1.700.000 kr. som sikkerhed, for kredit ved vareleverancer. Moderselskabet har stillet selvskyldnerkaution for datterselskabets bankgaranti. Datterselskabet har betalt 0,5 % for garantistillelsen, men har intet betalt for sikkerhedsstillelsen.

Skatteforvaltningen ansætter moderselskabets indtægt til 25.500 kr., for sikkerhedsstillelse for datterselskabets bankgaranti for vareleverancer. Dette er beregnet på grundlag af den normale provision fra pengeinstitutter på 1,5 %.

Moderselskabet gør gældende, at datterselskabet ikke har opnået nogen nytteværdi ved, at moderselskabet har stillet selvskyldnerkaution, hverken i forhold til moderselskabet, eller i form af rabatter eller lignende fra selskab C. Moderselskabet har ligeledes løbende modtaget udbytter, og da der uanset formen for sikkerhedsstillelse, ikke kunne være opnået andre indkøbspriser hos selskab C, har der ikke været "skjult" overførsel fra moderselskabet til datterselskabet, og korrektionen af moderselskabets indtægt, er derfor ikke berettiget.

Landsskatteretten bemærker hertil, at der ifølge ligningslovens § 2, stk. 1, skal anvendes markedspriser mellem koncernforbundne selskaber, da datterselskabet ikke ville kunne opnå vederlagsfri kaution fra tredjemand, skal der jf. ligningslovens § 2, stk. 1 og statsskattelovens § 4, litra a, fikse-

res et vederlag, svarende til datterselskabets besparelse. Da det ikke er bevist, at datterselskabet kunne opnå tilsvarende kaution til en lavere præmie, end den skatteforvaltning har fastsat, stadfæstes skatteforvaltningens fastsættelse.

Fra Landsretten:

Tfs 1986.402 V:

Skatteministeriet mod A/S Byggeselskabet af 30.11.1950

Byggeselskabet klagede over, at de blev anset som skattepligtige af fikserede renteindtægter fra udlån til dets moderselskab. Selskabets principale påstand var frifindelse, men sekundært, at der måtte være fradrag hos moderselskabet for disse renter, såfremt forhøjelsen var berettiget. Landsskatteretten fandt i dissens, at der ikke var sket en berettiget forhøjelse, og gav dermed sagsøgte medhold i sin principale påstand. Sagsøger ankede til Landsretten, og efter retten havde tilkendegivet deres opfattelse af omstændighederne, tog sagsøgte herefter rettens henstilling bekræftende til gemæle, overfor sagsøgers påstand om forhøjelse. Landsretten optog herefter sagen vedrørende sagsøgtes sekundære påstand, og fastslog hermed, at moderselskabet havde ret til, at fradrage de omhandlede renter.

Tfs 1996.715 Ø:

Citibank N.A. mod skatteministeriet

En bank i USA havde filial i Danmark, og havde for at efterleve den danske banklovgivnings regler om størrelsen af filialkapital og egenkapital, indskudt kapital i den danske filial, ligesom denne havde modtaget lån fra filial i Jersey som ansvarlig indskudskapital. Landsskatteretten fandt, at der ikke var fradrag for renter og kurstab, da der ikke var påvist en sådan sammenhæng mellem selskabets lånekapital og driften i filialen, at der kunne henføres en forholdsmæssig del af selskabets renteudgifter til filialen. Landsretten fandt endvidere, at der ikke var fradragsret.

Tfs 1999.730 V:

J.S. Ejendoms- og Investeringselskab A/S mod Skatteministeriet

Aktierne i selskabet J.S. Ejendoms- og Investeringselskab A/S (Selskabet) er ejet af Lars Brunsborg, og af et ham behersket selskab. Selskabet DRAS nr. 1163 A/S (Larsen rejser A/S) startede virksom-

hed indenfor rejsebranchen i 1989. Aktierne i dette selskab ejes af Lars Brunsborg med 50 % og to andre personer med hver 25 %. Selskabet skal sælge rejser fra Larsen rejser A/S mod en provision på 75 kr. pr. solgt rejse. I 1991 overtog Lars Brunsborg de resterende aktier i Larsen rejser A/S. Der indgås endnu aftale mellem selskabet og Larsen rejser, som forlyder således:

- Selskabet garanterer salg på min. 17.911 rejser
- Såfremt minimums salg ikke opnås, skal der betales erstatning på 800 kr. pr. manglende solgt rejse
- Erstatningen skal kun betales såfremt, at Larsen rejser har et resultat der overstiger et underskud på 10 mio. kr., betales erstatning bortfalder provisionen på 75 kr.
- Såfremt Larsen rejser opnår overskud på over 10 mio. kr., fordeles 50 % heraf forholdsmæssigt efter solgte antal rejser.

Landsskatteretten finder, at aftalen om 75 kr. i provision er forretningsmæssigt begrundet, idet salget indebar merudgifter for selskabet. Det findes ikke fornødent godtgjort, at selskabet skulle betale Larsen rejser erstatning, hvis minimumssalg ikke skete, og ydermere give afkald på sin provision. En sådan aftale findes ikke, at være forretningsmæssigt begrundet, idet selskabet reelt mod en betaling pådrog sig en risiko for erstatning på 800 kr. pr. rejse, som ikke blev solgt, og frasigelse af erstatning. En sådan risiko findes ikke opvejet i, at selskabet skulle have eventuel del af overskud fra Larsen rejser, hvis overskuddet oversteg 10 mio. kr.. Derfor må det lægges til grund, at en sådan aftale er kommet i stand, som udslag af aktionærindflydelsen, og kan derfor ikke anerkendes i skattemæssigt henseende. Dermed kan selskabet ikke fradrage erstatningen til Larsen rejser, og selskabet skal beskattes af de provisionsbeløb, som burde være blevet udbetalt til selskabet.

Landsretten fandt derimod, at skatteministeriet (sagsøgte) ikke har sandsynliggjort, at aftalens indhold var usædvanlig, i forhold til markedsbestemte vilkår ved dispositioner foretaget mellem uafhængige parter, under samme omstændigheder, og der som følge heraf ikke er grundlag for, at korrigerer aftalen på baggrund af armslængde princippet. Der er derfor fradrag, for erstatning betalt af selskabet til Larsen rejser, og selskabet skal ikke beskattes af provisionen.

Tfs 2000.426 Ø:

Maria Lucilia Moreira de Sousa mod skatteministeriet

En skatteyder havde indgået tegningsaftale om køb af obligationer, udstedt af bank i Portugal. Der opstod tvist om beregningen af den lempelsesberettigede renteindtægt. Myndighederne lagde et nettoprincip til grund, mens skatteyderen gjorde gældende, at der skulle anvendes et bruttoprincip. Landsretten fandt, at LL § 33 F, der indførte nettoprincippet ved beregning af creditlempelser, ikke var stridende mod den dagældende dansk-portugisiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, og

lagde herved vægt på, at det ifølge OECD's kommentarer til Modeloverenskomsten, er overladt til den nationale lovgivning og praksis, at udforme nærmere detaljerede regler for, hvorledes lempelses skal beregnes.

TfS 2002.336 V:

Vinderup Poultry A/S mod skatteministeriet og Marie Enemark Poulsen mod skatteministeriet

Vinderup fjerkræslagteri A/S (produktionsselskabet) har siden 1978 brugt Rose Brand Poultry (salgsselskabet) som salgsselskab, der har fået eneret på forhandling af fjerkræ fra Vinderup Poultry A/S. Rose Brand Poultry blev senere købt af Ålykke ApS Vinderup, som har samme ejerkreds som Vinderup Poultry A/S.

I aftalen er der indgået aftale om, at salgsselskabet skal have del i produktionsselskabets overskud, i form af bonus. Bonussen var betinget af overskud i produktionsselskabet, og at omkostningerne heri var dækket. Da salgsselskabet har påtaget sig, at aftage hele produktionen fra produktionsselskabet og dermed en forretningsmæssig risiko, fandtes det ikke af Landsskatteretten, at de opnåede avancer adskilte sig væsentligt fra priserne i branchen, til trods for, at salgsselskabet fik hvad der svarede til ca. 45 % af produktionsselskabets resultat før skat.

TfS 2006.634 Ø:

ITAB A/S mod skatteministeriet

ITAB AB (moderselskabet) ejer ITAB A/S (selskabet) og Super service Danmark A/S (datterselskabet). Dommen går på, at selskabet og datterselskabet har indgået en aftale om, at selskabet skal betale royalty på 6 % af den samlede omsætning til datterselskabet, for retten til at producere, markedsføre og forhandle datterselskabets produkter. Herudover betales der 6 % i management fee til ubegrænset brug af alle datterselskabets ledelsesressourcer indenfor områderne. Herudover overgår selskabets direktør til datterselskabet.

Den stedlige skatteregion har nægtet selskabet fradrag, for udgifterne til royalty og management fee, idet de anses som ikke-fradragsberettigede tilskud til datterselskabet. Regionen har ydermere anført, at aftalen ikke er indgået på almindelige markedsvilkår, og udelukkende er kommet i kraft af interessefællesskabet mellem virksomhederne.

Der er udvalgt syns- og skønsmand, som giver selskabet medhold. Landsskatteretten lægger ikke afgørende vægt på hans udtalelse, og finder, at de indgået aftaler mellem selskabet og datterselskabet ikke er sket på armslængdevilkår, og dermed ikke er forretningsbegrundede, men alene et

udslag af selskabernes sammenfaldende interesser. Landsskatteretten stadfæster derfor den stedlige skatteregions påstand om, at betalingerne er ikke-fradragsberettigede tilskud.

Østre landsret kom med følgende tilkendegivelse over, hvilket indhold præmisserne ville få, hvis der skulle afsiges dom i sagen, *"Landsretten finder der herefter godtgjort, at aftalen var forretningsmæssigt begrundet, og endvidere var indgået på almindelige markedsvilkår"*.

Sagen forliges på de vilkår, som Østre landsret anførte.

Fra Højesteret:

TfS 1984.53 H:

Skatteministeriet mod Grosserer Lasse Knud Nørreremark & grosserer Knud Christensen Nørreremark

De sagsøgte drev grossistvirksomhed med udenlandsk fodtøj, og udvidet i 1972 med salg af træsko, der blev fremstillet af de sagsøgte, i et aktieselskab stiftet til dette formål. Avancen til grossistvirksomheden, fastsattes ud fra avancen for udenlandsk fodtøj. I 1974 skete der omlægning i produktionen, og det vidste sig, at aktieselskab ville få et betydeligt underskud, såfremt fordelingen skete som hidtil. Herved forhøjede man det beløb, som var godskrevet aktieselskabet for varer, hvorved hovedparten af underskuddet udlignes. Overførslen fra grossistvirksomheden til aktieselskabet fandtes, at være et sådant led i interessenternes virksomhed, at det kunne fradrags som driftsudgift hos grossistvirksomheden.

TfS 1988.292 H:

BP-Oliekompagniet A/S mod Skatteministeriet

BP A/S ejes 100 % af et udenlandsk selskab, som leverer næsten hele det danske selskabs indkøb af olieprodukter. De danske skattemyndigheder forhøjede BP's indkomst, da de fandt, at BP ikke var underlagt de samme handelsmæssige og økonomiske vilkår, som uafhængige selskaber. Landsretten forkastede disse forhøjelser, men mente der var grundlag for en vis forhøjelse, da der var en væsentlig forskel mellem de koncerninterne priser, og priserne på markeder for tilsvarende produkter, svarende til 9,24 %. Højesteret fandt derimod ikke, at der var en væsentlig forskel, og der derfor ikke kunne ske en skønsmæssig forhøjelse af BP's indkomst.

TfS 1993.7 H:

Texaco Denmark Inc. mod skatteministeriet

Et amerikansk selskabs danske filial finansieredes, i betydeligt omfang af lån, fra hovedkontoret i USA. Filialen fradrog renter og kurstab på lånet. Dette mente Landsskatteretten ikke kunne lade sig gøre, da mellemværendet ikke kunne sidestilles med et sædvanligt juridisk forpligtende gældsforhold, da det var indenfor samme juridiske enhed. Der blev taget endnu et lån som led i finansieringsomlægning, der var begrundet i nægtelsen af fradrag, og i forbindelse hermed, skete der en udlodning til moderselskabet. Herefter fandtes det, at der ikke var fradrag for lånet, da man ikke fandt at udlodningen, kunne anses som led i filialens drift. Højesteret fandt dog, at lånet vedrørte filialens drift, og blev tilkendt fradragsret for renter og valutakurstab, samt pligt til at indtægtsføre valutagevinster på lånet.

TfS 1994.184 H:

William Ole Brekke mod skatteministeriet

En amerikansk statsborger flytter til Danmark, og senere flytter ægtefælle og børn med. I årene inden, havde han opholdt sig i Paris og Stockholm. Han fik ansættelse ved Københavns skolevæsen, og blev skatteanset af vederlaget herfra, idet man ikke fandt, at han var omfattet af professorreglen i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem USA og Danmark. Denne ville forudsætte han var bosat i USA, og kun opholdt sig midlertidigt i Danmark. Landsretten fandt på baggrund af flere omstændigheder, at han ikke opfyldte kravene i dobbeltoverenskomsten, og at Danmark derfor var berettiget til, at beskatte vederlaget. Højesteret stadfæstede dommen

TfS 1997.392 H:

Skatteministeriet mod Moffitt Investment Ltd.

A/S F. Bülow & Co. Eftf., Århus A/S ejer hele kapitalen i selskabet Troll Product Erik Jensen & Co. Maskinfabrik ApS, som fremstiller børnsniger. De er sambeskattede. A/S F. Bülow varetager salg til kunder i Norden, og Fersen Development Establishment i Liechtenstein, varetager salg til de tyske og hollandske kunder. Skattemyndighederne og Landsskatteretten fandt, at der skete underfakturering til Fersen Development, da videresalgsprisen til de hollandske og tyske kunder var ca. det dobbelte af de fakturerede priser. Endvidere fandtes det, at Fersen Development ikke havde erhvervmæssig virksomhed, og ikke kunne anses som værende en skattemæssig eksisterende virksomhed. A/S F. Bülow blev derfor skattepligtig af den fortjeneste, som var opnået ved salg mellem

Fersen Development og kunderne i Holland og Tyskland, og A/S F. Bülow's indkomst blev derfor forhøjet. Landsretten fandt dog, at selvom videresalgsprisen fra Fersen Development var ca. 50 % højere end hvad de blev faktureret, var der ikke sket en væsentlig afvigelse fra den pris, som blev taget ved handel med andre udenlandske aftagere. A/S F. Bülow's indkomst nedsættes dermed med den beskattede fortjeneste. Højesteret stadfæster Landsrettens afgørelse.

TfS 1998.238 H:

Automobilfirmaet Im. Stiholt A/S og Norleasing Sæby A/S mod skatteministeriet

Sagen drejer sig om hvorvidt, der er hjemmel til beskatning hos långiver af en fikseret renteindtægt, hvor et moderselskab rentefrit har ydet et lån til sit datterselskab. Selskaberne var sambe-skattede. Da Skatteministeriet tog bekræftende til genmæle, tog Højesteret appellanternes påstand til følge og bestemte, at långivers skattepligtige indkomst ikke påvirkes af, at der er ydet et rentefrit lån til datterselskabet

TfS 1999.376 H:

John Kristensen mod skatteministeriet

Amagercentrets Cafeteria tilhørte og blev drevet af John Kristensen (sagsøgeren) personligt, herudover drev han og hans kone, Susanne Kristensen, selskabet S. & J. Holding af 14/1 1986 ApS. Amagercenteret havde betalt S. & J. Holding for arbejde med bogføring, økonomistyring, markedsføring og indkøb, som Sagsøger og hans kone havde stået for.

Landsskatteretten udtalte, at udskillelse af visse funktioner i sin personlige virksomhed, for at lade disse funktioner udføre af sit eget selskab, ikke havde nogen forretningsmæssig begrundelse. Derfor anså de betalingen som en vilkårlig indkomstoverførsel mellem sagsøgeren og selskabet. Hvorved en del af sagsøgerens driftsoverskud uberettiget søges behandlet, og beskattet som selskabsindkomst.

Landsretten lægger til grund, at Cafeteriaet tilhørte og blev drevet af sagsøger og hans hustru, og at sagsøger og hans hustru ejede alle anparter i S. & J. Holding, at konsulentbistanden var fra S. & J. Holding til Cafeteriaet var udført af sagsøger og hans hustru, og at selskabet ikke udført konsulentbistand for andre. Så uanset om det var normalt for restaurationsbranchen, at få tilsvarende bistand ud fra af eksperter, findes der i dette tilfælde ingen forretningsmæssig begrundelse herfor. Derfor må det antages, at det alene har haft skattemæssige hensyn. Landsretten stadfæster landskatterettens afsigelse.

Højesterets bemærkninger til sagen er, at der ikke foreligger skriftlig aftale om konsulentbistand, der var ingen fakturaer, eller i øvrigt oplysninger om grundlaget for sådanne ydelser. Højesteret finder under disse omstændigheder ikke, at der var tale om en driftsomkostning for cafeteriaet, og kan derfor ikke fradrages. Dermed er forhøjelsen af sagsøgers indkomst retmæssig, og højesteret stadfæster dommen.

Tfs 2003.222 H:

Halliburton Company Germany GmbH c/o Halliburton Denmark A/S mod skatteministeriet

Vedrører hvorvidt, to arbejdstagere bosiddende i USA og Canada, kunne beskattes i Danmark efter reglerne om arbejdsudleje. Ingen af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne tog stilling hertil, men Landsretten havde fundet, at fortolkningen af de ældre dobbeltbeskatningsoverenskomster måtte ske med udgangspunkt i OECD's senere Modeloverenskomst og kommentarerne hertil, og således kunne arbejdsudleje anses, som værende omfattede af de dagældende overenskomster.

Højesteret udtalte, at fortolkningen af overenskomsterne i relation til arbejdsudleje måtte foretages i overensstemmelse med de på beskatningstidspunktet gældende skatteregler. Højesteret fandt derfor, at Danmark havde været berettiget til, at anvende de relevante bestemmelser i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne i overensstemmelse, med de nationale danske regler om arbejdsudleje. Højesteret udtalte, at dette var i overensstemmelse med den internationale udvikling, herunder OECD's kommentarer fra 1992 pkt. 8 til art. 15, der ikke kun kunne anses, at vedrøre misbrugssituationer. Skatteministeriet blev herefter frifundet.

Norsk retspraksis:

HR-1999-41-B:

Teleco Oilfield Company Ltd. mod staten v/sentralskattekontrolet for utlandssaker

Teleco Oilfield i Norge (TNO) har datterselskabet Teleco Oilfield Service Inc. (TUS). TNO lejede udstyr fra TUS, og der opstod tvivl om, hvorvidt lejen herfor var på armslængdevilkår, og TNO kunne kræve fradrag for de renter, som TNO havde betalt TUS. Højesteret fandt, at en afvigelse på 40 % mellem den fastsatte leje og armslængdelejen, var en betydelig forskel, og ligningsrådet derfor havde berettigelse til, at korrigere transaktionen, og nægte fradrag for renterne.

Svensk retspraksis:

Kammarrätten i Sundsvall: DOM 2011-02-16, Mål nr. 617-10 (Dok. Id 77432)

Nefab Aktiebolag mod Skatteverket

Et selskab fik forhøjet sin indkomst, for ikke debiterede management fees og royalty til et datterselskab i Brasilien, selvom selskabet gjorde gældende, at det var regler i Brasilien der var til hinder for aftalen, og man derfor ikke kunne debitere datterselskabet. Landsretten samt Kammerrätten stadfæstede forhøjelsen.