

Copenhagen Business School 2009

Institut for Regnskab og Revision

Cand.merc.aud

Kandidatafhandling

Transfer Pricing

- dokumentation i Danmark og EU

Udarbejdet af:

Lise Holm Lerche

Vejleder:

Christen Amby

Afleveringdato:

21. april 2009

Indholdsfortegnelse

1	Indledning.....	5
1.1	Problemformulering.....	6
1.2	Model og metodevalg	7
1.3	Afgrænsning.....	7
2	Det danske Transfer Pricing område	10
2.1	Historisk baggrund for transfer pricing lovgivningen i Danmark	11
2.2	Selskabsskattelovens § 12.....	12
2.3	Lovtiltag på transfer pricing området	13
2.3.1	Hvem er omfattet af transfer pricing lovgivningen?	16
2.3.2	Oplysningspligt – SKL § 3B	16
2.3.3	Dokumentationskrav.....	17
2.4	Armslængdeprincippet i Ligningslovens §2	18
2.4.1	Fysisk eller juridisk person.....	19
2.4.2	Kontrolbegrebet - direkte eller indirekte	20
2.5	Korrektionsmuligheder	22
2.5.1	Primære og sekundære korrektioner.....	22
2.5.2	Sekundære korrektioner og omgørelser.....	24
2.6	Forældelsesregler	27
3	OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises	28
3.1	De traditionelle transaktionsbestemte metoder	30
3.1.1	Den frie markedsprismetode (CUP-metoden)	31
3.1.2	Videresalgsprismetoden (resale price metoden).....	32
3.1.3	Kostpris plus fastsat avancemetoden (cost plus metoden)	32
3.2	De transaktionsbestemte avancemetoder	33
3.2.1	Avancefordelingsmetoden (profit split metoden).....	33
3.2.2	Transaktionsbestemt nettoavance-metoden (transactional net margin-metoden)	34
3.3	Dokumentationskrav	35
3.4	Andre forhold.....	36
3.4.1	Safe Harbours	37
3.4.2	Advance Pricing Agreement (APA).....	37
3.4.3	Mutual Agreement Procedure.....	38
3.4.4	"Set offs" - modregning	39
3.5	Omkostningsfordelingsaftaler - Cost Contribution Arrangements (CCA).....	40
4	Dokumentationens indhold og udformning	41

4.1	Beskrivelse af koncernen	42
4.1.1	Generel beskrivelse.....	42
4.1.2	Juridisk struktur	42
4.1.3	Organisatorisk struktur	43
4.1.4	Økonomiske resultater	44
4.1.5	Historisk udvikling	44
4.1.6	Branchemæssige forhold	46
4.2	De kontrollerede transaktioner.....	46
4.3	Funktions- og risikoanalyse	48
4.3.1	Produkternes egenskaber	48
4.3.2	Funktionsanalysen	50
4.3.3	Kontraktsvilkår	53
4.3.4	Beskrivelse af økonomiske forhold og forretningsstrategier.....	55
4.4	Sammenlignelighedsanalyse	56
4.4.1	Valg af prisfastsættelsesmetode	57
4.5	Skriftlige aftaler	59
4.6	Databaseundersøgelser.....	60
4.7	EU transfer pricing dokumentation (EU TPD)	63
5	EU Joint Transfer Pricing Forum (JTPF)	64
5.1	EF-voldgiftskonventionen	65
5.1.1	Adfærdskodeks for indbringelse af sager for EF-konventionen.....	65
5.2	Adfærdskodeks for transfer pricing dokumentation for forbundne foretagender i Den Europæiske Union	68
5.2.1	EU transfer pricing dokumentation	69
5.3	Retningslinjerne for indgåelse af APA'er	74
5.3.1	Fase 1 Uformel ansøgning.....	74
5.3.2	Fase 2 Formel ansøgning.....	75
5.3.3	Fase 3 Evaluering og forhandling vedrørende APA-aftalen	75
5.3.4	Fase 4 Formel aftale	76
6	Konklusion	77
7	Perspektivering	83
8	Litteraturliste	85

Forord

Det blev i 2001 udgivet en vismandsrapport omhandlende blandt andet indkomsttransformationer på tværs af landegrænser. Rapporten opgjorde det årlige skatteprovenutab til 7-14 mia. kr. som følge af spekulation i disse grænseoverskridende indkomsttransformationer. Begrebet indkomsttransformation dækker blandt andet over transfer pricing, det vil sige kontrollerede transaktioner mellem afhængige parter både inden for og på tværs af landegrænser.

Rapporten affødte en masse spørgsmål til skatteministeren omhandlende effekten af den i 1998 vedtagne transfer pricing lovgivning. Af svarene på disse spørgsmål fremgik det, at det endnu var for tidligt at vurdere hvorvidt det havde haft effekt at oprette Kontoret for International Selskabsbeskatning (TP-kontoret) i SKAT og vedtagelsen af transfer pricing lovpakken¹.

Vedtagelsen af transfer pricing lovpakken i 1998 lovfæstede blandt andet dokumentationspligt af armslængdeprincippet for selskaber med grænseoverskridende interne transaktioner. Dokumentationskravet har været gældende siden indkomståret 1999.

For at kunne imødekomme og opfylde de krav lovgivningen stiller til prisfastsættelsen af de interne afregningspriser, skal virksomhedernes økonomiske styring foretages således, at de koncerninterne transaktioner prisfastsættes til priser og vilkår, som kunne være opnået mellem uafhængige parter.

Det må antages, at denne problemstilling har indflydelse på en international koncerns interne økonomistyring, både af de enkelte enheder i koncernen og i koncernen som helhed, for at kunne udarbejde og dokumentere de koncerninterne transaktioner i en transfer pricing dokumentation som er påkrævet af lovgivningen.

Med udgangspunkt i SKATs dokumentationsvejledning søges det afklaret, hvorledes de koncerninterne transaktioner skal dokumenteres for at tilfredsstille skattemyndighedernes krav til en transfer pricing dokumentation. Problemstillingen er aktuel, da SKAT har indført

¹ SKAT Udland, oktober 2001: Jesper Skovhus Poulsen "Transfer Pricing - hvor er vi?", s. 622

bøder for manglende dokumentation for indkomstår, der begynder senere end 2. april 2006.

Vejledningen er baseret på transfer pricing dokumentationsbekendtgørelsen

(bekendtgørelse nr. 42 af 24. januar 2006) der gælder for indkomstår som begynder 1.

januar 2006 eller senere.

1 Indledning

Transfer pricing er i løbet af de seneste år blevet et af de mest aktuelle og omtalte emner indenfor selskabsbeskatning i både Danmark og udlandet. Stort set alle skattemyndigheder verden over har øget fokus på området og antallet af transfer pricing revisioner er steget væsentligt.

Ved indførslen af Det Indre Marked i EU er der fremkommet et stort europæisk hjemmemarked for de selskaber som agerer herpå. Samtidig med at blandt andet USA har indgået samhandels aftaler med EU for at lette kapitaloverførsler og få en friere handel er markedet udvidet yderligere. Det har med andre ord aldrig været nemmere for selskaber at etablere filialer, faste driftsteder og datterselskaber rundt omkring i verden og dermed foregår en stor del af en koncerns handel mellem dets selskaber.

Denne samhandel kan afføde tvivl om, hvorvidt der er anvendt korrekte afregningspriser på de interne transaktioner. Finder et af landenes skattemyndigheder at dette ikke er tilfældet, kan dette afføde en korrektion af indkomsten i det pågældende land som ikke nødvendigvis korrigeres af en tilsvarende korrektion i det land hvor samhandelspartneren er beliggende. Dette betyder at koncernen kan risikere at blive dobbeltbeskattet af den samme indkomst.

Der har siden 2002 været dannet et Joint Transfer Pricing Forum i EU, som har til formål at fremkomme med løsningsmodeller for de internationale koncerner så de undgår eller mindsker dobbeltbeskatnings problemer. En af metoderne til at undgå, eller i hvert fald minimere denne risiko, er at udarbejde en fyldestgørende transfer pricing dokumentation.

Vicedirektør Jesper Wang-Holm, fra Center for store selskaber i SKAT, har oplyst at de danske skattemyndigheder i 2008 har foretaget nettoindkomstforhøjelser af danske

selskaber på ca. 8,5 mia. kr². Selvom reguleringsbeløbet dækker over forskellige TP-områder understreger det vigtigheden af en fyldestgørende transfer pricing dokumentation.

1.1 Problemformulering

Af forord og indledning fremgår det, at der såvel nationalt som internationalt er stor fokus på transfer pricing. Opgavens overordnede formål er derfor at:

Afklare hvorledes en international virksomhed skal udarbejde deres transfer pricing dokumentation omkring de kontrollerede transaktioner for at leve op til de danske skattemyndigheders samt skattemyndighederne i øvrige EU-landes krav hertil.

For at kunne afdække denne problemstilling er det nødvendigt, at redegøre for hvordan de danske regler og vejledninger er på området og hvad der anbefales fra international side:

Hvordan er den danske lovgivning på TP området udformet?

Hvad danner grundlag/basis for de danske regler/lovgivning?

Hvordan er dansk retspraksis på området?

Hvor hviler bevisbyrden i TP sager?

Hvad danner grundlag for indkomstforhøjelser?

Hvordan er mulighederne for en tilsvarende korrektion?

Hvem er omfattet af dokumentationspligten i Danmark?

Er nogen undtaget af dokumentationspligten?

Hvad skal en TP dokumentationen som minimum indeholde?

Er der særlige krav til TP-dokumentationens udformning fra EU's side?

Er der fra EU's side tiltag til fælles retningslinjer på Transfer Pricing området?

Hvilket tiltag har der været fra EU's side for at mindske eller undgå risikoen for dobbeltbeskatning af selskaber?

Hvad angiver OECD's retningslinier på TP området?

² CFO Networking Meeting omkring transfer pricing afholdt af Copenhagen Capacity hos KPMG København d. 26/3 2009, indlæg af Jesper Wang-Holm.

Hvilke prisfastsættelsesmetoder anbefaler OECD?

Er der nogle dokumentationskrav?

Kan der indgås andre typer for aftaler for at mindske administrationsbyrden?

1.2 Model og metodevalg

Opgaven udarbejdes som en teoretisk beskrivelse af transfer pricing problematikken i Danmark, herunder beskrivelse af det danske lovgrundlag, OECD's retningslinjer og samarbejdet i EU's Joint Transfer Pricing Forum og den nye dokumentationsvejledning fra 2006, som er SKATs udtryk for en fyldestgørende TP-dokumentation.

Opgaven vil blive suppleret med skemaer og illustrationer hvor dette er skønnet relevant for forståelsen af problemstillingerne.

1.3 Afgrænsning

Opgaven vil koncentrere sig om udarbejdelse af dokumentationen af de koncerninterne transaktioner for koncerner. Transaktionerne kan være foretaget både indenfor og på tværs af landegrænser. Dog vil fokus blive lagt på de grænseoverskridende transaktioner, da det definatorisk vil være denne type transaktioner som vil være dominerende i relation til en transfer pricing problemstilling.

Fokus vil blive rettet mod aktie- og anpartsselskaber. Personer, interessentselskaber, faste driftssteder eller andre selskabskonstruktioner vil ikke blive inddraget i denne omgave da den ellers vil blive for omfattende. Særlige forhold i relation til finansielle institutioner, kapitalfonde, forsikringselskaber og selskaber omfattet af tonnagebeskatning vil ej heller blive omfattet af opgaven. Ligesom Pacific Association of Tax Administrators (PATA) dokumentationskravene ikke vil blive inddraget i opgaven.

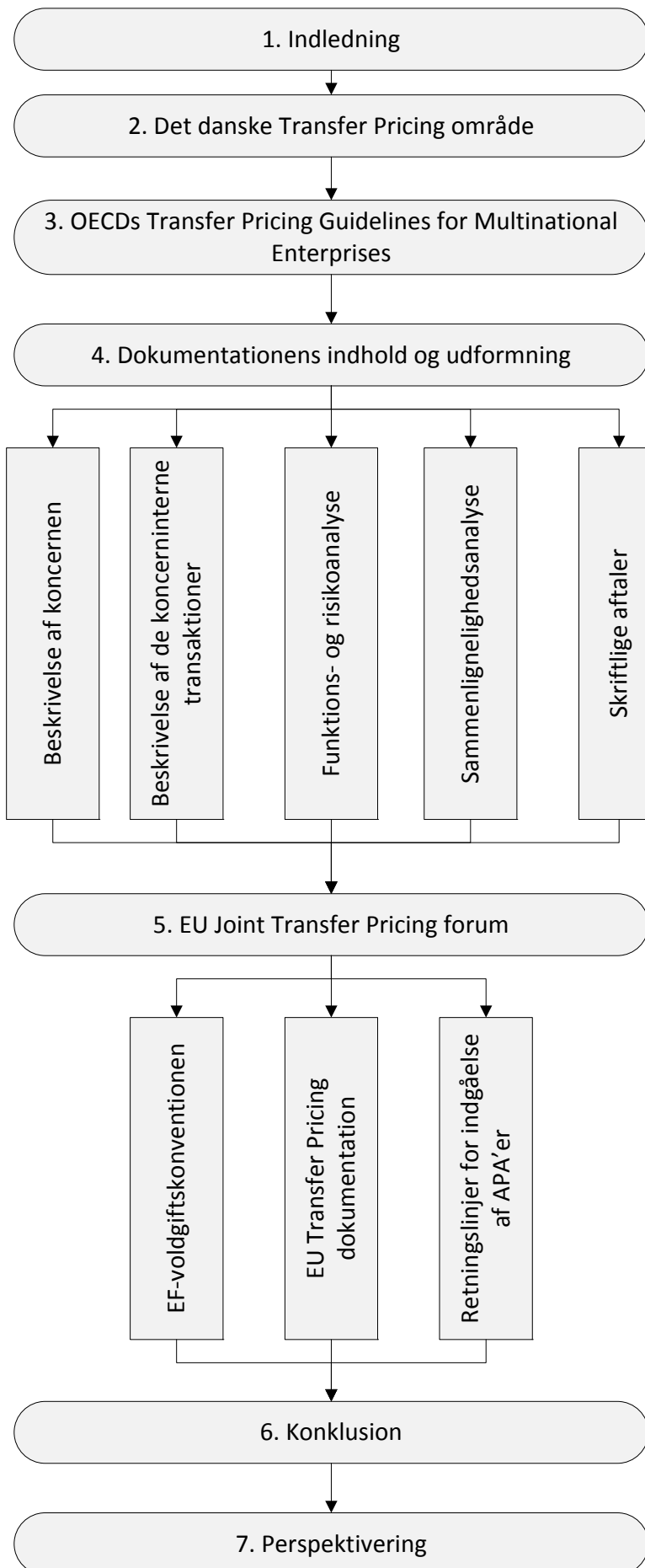
Området omkring tynd kapitalisering og rentefradragsbegrænsning vil ikke blive behandlet i opgaven. Der vil ej heller i opgaven blive taget stilling til om SKL § 3B er i overensstemmelse med EU rettens diskriminations bestemmelser (art. 43). Det er SKATs opfattelse, at SKL § 3B og LL § 2 er baseret på OECDs transfer pricing guidelines.

Vægten lægges på det skattemæssige aspekt i transfer pricing reglerne og på udarbejdelsen af en dokumentation som underbygger armslængdeprincippet i selskabernes koncerninterne transaktioner.

Moms og afgifter er et selvstændigt område, som kræver en mindst ligeså grundig gennemgang som transfer pricing området. Dette er ikke inde for denne opgaves rammer, derfor berøres dette område ikke.

Per definition kan kontrollerede transaktioner kun foretages mellem selskaber som kontrolleres ved en ejerandel på mere end 50%, eller ved besiddelse af mere end 50% af stemmerettighederne jf. SKL § 3B.

Datafangst til opgaven er stoppet den 1. januar 2009.



2 Det danske Transfer Pricing område

I takt med at samfundet moderniseres, at teknologien udvikles og globaliseringen forøges, nedbrydes barrierer og grænser usynliggøres og dermed skærpes konkurrencen selskaberne imellem. Det er kontinuerligt gennem det sidste århundrede blevet nemmere at handle og kommunikere på tværs af landegrænser.

Mange selskaber har udnyttet disse muligheder for at, som minimum, at fastholde deres markedsposition eller forsøge at forøge deres markedsandele og derigennem deres indtjening. Der etableres filialer, faste driftssteder og datterselskaber i udenlandske stater og selskaberne udvikler sig hermed til at være internationale koncerner.

I disse koncerner foregår der ofte handler indbyrdes og der er med disse transaktioner sandsynlighed for, at disse ikke foregår på markedsvilkår til armslængde priser. Parterne har ikke i dette tilfælde modstridende interesser som normalt ville gøre sig gældende mellem uafhængige parter, hvor køber vil betale en så lav pris som mulig og sælger vil have så høj pris som mulig for at tilgodese sine egne interesser.

Samlet set for koncernen sker der ingen indkomstforskydning, da det interne salg elimineres ud ved udarbejdelsen af koncernregnskabet og efterlader et uberørt realiseret eksternt salg for koncernen. Målt på resultat før skat har det for koncernen ingen resultatmæssig betydning hvilke interne afregningspriser, kaldet transfer priser, som anvendes.

De internt anvendte afregningspriser har en betydning for hvordan indkomsten fordeler sig imellem koncernens selskaber, da det ved brug af ikke-armslængde priser er muligt at flytte indkomst mellem selskaberne og dermed påvirke deres lokale resultater og herigennem den skat som betales i det pågældende land.

Skattemyndighederne forsøger ved hjælp af skattelovgivningen at hindre denne form for skattespekulation. Dette gøres ved at skattemyndighederne forsøger at kortlægge de vilkår, hvorunder de koncernforbundne selskaber foretager deres handler for den vej igennem, at kunne kontrollere hvorvidt der handles på markedsmæssige vilkår, de såkaldte armslængde vilkår.

2.1 Historisk baggrund for transfer pricing lovgivningen i Danmark

Begrebet "rette indkomstmodtager" blev introduceret i dansk ret med vedtagelsen af Statsskatteloven (SL) i 1903. Med SL §§ 4-6 lagde man kimen til vores nuværende lovgivning på transfer pricing området. Bestemmelserne angiver hvilke formuegoder og indkomster der skal beskattes eller er skattefrie og hvilke udgifter der fradragsberettigede og hvilke der ikke er.

SL § 4, stk 1 lyder:

*"Som skattepligtig indkomst betragtes med de i det følgende fastsatte undtagelser og begrænsninger **den skattepligtiges samlede årsindtægt...**"*

Bestemmelsen angiver, at det er de samlede årsindtægter som er skattepligtige, der skelnes ikke mellem indtægter fra afhængige eller uafhængige parter, ej heller om indtægten hidrører fra Danmark eller ej.

Af bestemmelserne i SL §§ 4-6 kan udledes princippet om "rette indkomstmodtager" og "rette omkostningsbærer" som relaterer sig til at et selskabs indkomst kun skal være det pågældende selskabs egne indtægter og ikke øvrige forbundne parter. Dermed kan der concernselskaber imellem ikke afholdes udgifter i et selskab, hvor det er et andet forbundet selskab som har den retlige forpligtelse, og indtægter skal ligeledes henføres til det selskab som har det retlige krav herpå³. Der vil i modsat fald være tale om indkomstforvridning som vil blive betragtet som driftstilskud, maskeret udlodning eller lignende.

Disse former for indkomstforvridning vil fra skattemyndighedernes side give anledning til korrektion af indkomsten, enten i form af en dispositionskorrektion eller som en vilkårskorrektion afhængig af grundlaget for korrektionen (se herom i afsnit 2.5).

³ Jan Pedersen m.fl. "Skatteretten 2", s. 423

2.2 Selskabsskattelovens § 12

I 1960 indførte man selskabsskattelovens (SEL) § 12 i et forsøg på at forhindre, at internationale koncerner overførte dansk indtjente overskud til udenlandske forbundne selskaber.

Den dagældende SEL § 12, stk. 1 lød:

”Såfremt et her hjemmehørende selskab eller forening mv., der kontrolleres af en udenlandsk virksomhed, i sine handelsmæssige eller økonomiske forbindelser med denne er underkastet andre vilkår end dem som ville gælde for et uafhængigt foretagende, skal til selskabets eller foreningens indkomst henføres den fortjeneste, som selskabet eller foreningen må antages at ville have opnået, hvis selskabet eller foreningen havde været et uafhængigt foretagende, der under frie vilkår afsluttede forretninger med vedkommende udenlandske virksomhed.”

Det var dengang en betingelse at det danske selskab skulle være undergivet kontrol af det udenlandske selskab og at samhandelsvilkårene ikke var armslængde. Det er værd at bemærke, at den omvendte situation ikke var omfattet af bestemmelsen, altså hvor der var tale om et dansk moderselskab med udenlandske døtre.

Myndighederne havde med denne bestemmelse mulighed for, at korrigere et selskabs indkomst hvis samhandlen ikke var foretaget på armslængdevilkår.

I praksis har det imidlertid vist sig at være svært for skattemyndighederne at løfte den bevisbyrde som lovgivningen pålagde dem⁴, idet den nødvendige dokumentation ikke har været til rådighed. Dette var især tydeligt efter at skattemyndighederne ikke havde succes med de såkaldte oliedomme i TfS 1987.60 Ø *Texaco A/S* og TfS 1988.292 H (UfR 1988.527 H) *BP Oliekompagniet A/S*, hvor domstolene ikke godkendte transfer pricing korrektionerne. Efter disse nederlag mente man hos skattemyndighederne, at der skulle en reform til på transfer pricing området⁵ for at vende denne udvikling.

⁴ Dette fremgår blandt andet af følgende citat fra kontorchef Sv. Allan Jensen og vicekontorchef Erna Christensen ”Transfer pricing – praksis og erfaringer”, Skat Udland, februar 1992, nr. 73:

”Ikke desto mindre har man forsøgt sig med nye sager, som synes rimeligt sikre og holdbare i klagesystemet. Også disse tabes”.

⁵ Jan Pedersen ”Transfer Pricing – i international skatteretlig belysning”, s. 54.

2.3 Lovtiltag på transfer pricing området

I 1998 valgte man at udvide den danske transfer pricing lovgivning ved at vedtage Lov nr. 131 af 25. februar 1998 og Lov nr. 432 af 26. juni 1998 for at modvirke den hidtidige tendens på området. Hensigten med vedtagelsen af lovene var at give skattemyndighederne et bedre udgangspunkt for at sikre en korrekt prisfastsættelse af de kontrollerede transaktioner og dermed den skattepligtiges indkomstopgørelse⁶, samt at forbedre myndighedernes muligheder for udsøgning af relevante virksomheder.

De væsentligste områder i lovene opridses nedenfor:

Lov nr. 131 af 25. februar 1998

- Oplysningspligt
- Dokumentationskrav
- Skattemyndighedernes adgang til skønnet ansættelse af den skattepligtige indkomst
- Forlænget ligningsfrist for transfer pricing spørgsmål
- Korresponderende korrektioner

Lov nr. 432 af 26. juni 1998

- Armlængde princippet for transaktioner mellem danske selskaber
- Sekundære korrektioner
- Tynd kapitalisering

Ved indførelsen af Skattekontrollovens (SKL) § 3B ved lov nr. 131 blev hjemlen for oplysningspligt og dokumentationskravet indført i dansk transfer pricing lovgivning. Skattemyndigheder fik med loven adgang til, at kunne skønsmæssig ansætte den skattepligtige indkomst i tilfælde af, at der fra selskabernes side foreligger en mangelfuld eller slet ingen dokumentation.

⁶ Magnus Informatik A/S: Lov nr. 131 af 25/2 1998, bemærkninger til lovforslaget s. 3

I 2005 udvidede man ved lov nr. 408 af 1. juni 2005 igen Skattekontrolloven, de vigtigste elementer i udvidelsen er oplistet herunder:

Lov nr. 408 af 1. juni 2005

- Koncerninterne indenlandske transaktioner nu omfattet af oplysnings- og dokumentationspligten
- Opstramning af dokumentationsbestemmelserne
- Lempelse af dokumentationspligten for en kreds af nærmere definerede små og mellemstore virksomheder
- Indførelse af bødestraf for manglende opfyldelse af dokumentationspligten samt afgivelse af urigtige eller vildlede oplysninger
- Afskaffelse af omkostningsgodtgørelse for udarbejdelse af lovpligtig dokumentation under klagesager
- Tonnagebeskattede selskaber undtages fra oplysnings- og dokumentationspligten i visse situationer

Der blev med denne lovændring indført en mindste grænse for dokumentationskravet for små og mellemstore virksomheder. Hvis disse alene eller sammen med koncernforbundne selskaber, efter opgørelsesmetoden anført i SKL § 3B, stk. 7:

- ikke har mere end 250 ansatte og
- enten har en årlig samlet balancesum som ikke overstiger 125 mio. kr.
- eller en samlet årlig omsætning som ikke overstiger 250 mio. kr.

skal der kun udarbejdes dokumentation for priser og vilkår for de kontrollerede transaktioner med selskaber beliggende i lande, som ikke er medlem af EU og EØS og som Danmark samtidig ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med. Ved opgørelsen af balanceværdier og omsætningen skal al koncerninterne gæld, fordringer og omsætning, kapitalandele i koncernforbundne selskaber skal ligeledes udeholdes.

SKAT udgav i december 2002 den første dokumentationsvejledning til virksomheder, rådgivere og andre med interesse indenfor området omkring udformning af dokumentation.

Denne vejledning var gældende frem til februar 2006, hvor der blev udgivet en ny vejledning omkring dokumentationspligten (se mere herom i afsnit 4)

Armlængdeprincippet blev lovfæstet ved lov nr. 432 af 26. juni 1998 i Ligningslovens (LL) § 2, således man i dansk ret skabte lovhjemmel til at kunne foretage indkomstkorrigeeringer, som var disse foretaget på armlængde vilkår.

Med loven blev der ligeledes indført strengere regler på området for tynd kapitalisering ved indførelse af Selskabsskattelovens § 11, som forhindrer fradragsret for renteudgifter hvor der foreligger et misforhold mellem gæld og egenkapital. Overstiger forholdet mellem selskabets fremmed finansiering og egenkapital 4:1 falder selskabet ind under reglerne for tynd kapitalisering og kan dermed risikere fradragsbegrænsninger i selskabets nettofinansieringsudgifter.

Lov nr. 432 ophævede de hidtil gældende stk. 1 og 2 i Selskabsskattelovens § 12.

Der blev med lov nr. 131 indført forlængelse af ligningsfrist for transfer pricing sager med yderligere to år i forhold til den almindelig gældende ligningsfrist på 3 år⁷, loven ophævede samtidig tidsfristen for genoptagelse af skatteansættelsen på baggrund af en af udlandet fastsat korresponderende korrektion.

Alle ændringer til den skattepligtige indkomst som foretages på baggrund af transfer pricing reglerne skal godkendes hos den centrale told- og skatteforvaltning jf. SKL § 3B stk. 5, som er Kontoret for International Selskabsbeskatning, som hører under Told- og Skattestyrelsen. Kontoret kaldes i daglig tale for TP-kontoret.

⁷ ”Cirkulære om transfer pricing regler” nr. 84 af 15. maj 1998.

2.3.1 Hvem er omfattet af transfer pricing lovgivningen?

For at en juridisk eller fysisk person er omfattet af de danske transfer pricing regler og armslængdeprincippet skal følgende betingelser være opfyldt:

- kontrolbegrebet skal være opfyldt jf. SKL § 3B (se herom senere)
- bestå skattepligt til Danmark, fuld eller begrænset jf. SEL §§ 1 & 2
- den skattepligtige skal være forbundet med en part i enten Danmark og/eller udlandet

Såfremt armslængdeprincippet ikke er overholdt har skattemyndighederne mulighed for at foretage korrektion af indkomsten således at denne kommer op på niveau som var transaktionerne foretaget på markedsvilkår.

2.3.2 Oplysningspligt – SKL § 3B

I henhold til SKL § 3B stk. 1 nr. 5 skal der i forbindelse med udfyldelsen af selvangivelsen oplyses om *arten og omfanget* af de koncerninterne udenlandske transaktioner.

Oplysningskemaet medsendes fra SKAT sammen med selvangivelsen, dette skal udfyldes af hvert selskab i koncernen som er omfattet af kontrolbegrebet og den fra 2005 indførte tvungen danske sambeskatning. Blanketten hedder 05.021 og 05.022 for henholdsvis den danske og engelske version og kan desuden rekvireres på SKAT's hjemmeside (se bilag 1 og 2). Oplysningskemaet skal udfyldes af såvel fysiske som juridiske personer og omfatter både udenlandske og danske kontrollerede transaktioner som har fundet sted i indkomståret. Det er uden betydning om skatteyderen kun har været omfattet af bestemmelsen i SKL § 3B en del af eller hele indkomståret.

Oplysningspligten omfatter alle typer af transaktioner, ikke kun handel med varer og tjenesteydelser, men også overdragelser af aktiver, finansielle ydelser, modtagne og ydede lån, deltagelse i omkostningsfordelingsaftaler m.v. Dog er udlodninger af udbytter,

kapitalforhøjelser og –nedsættelser og lignende ikke omfattet af hverken oplysnings- eller dokumentationspligten⁸.

Oplysningspligtens formål er, at give skattemyndighederne de nødvendige informationer om faste driftssteder, koncernrelationer og arten og omfanget af transaktionerne. Skattemyndighederne vil få nemmere ved at vurdere, om de koncerninterne transaktioner er sket på armslængdevilkår og i overensstemmelse med retningslinierne i OECD's Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations på dette grundlag.

SKAT kan ved manglende overholdelse af oplysningspligten pålægge selskabet bøde og skattetillæg, jf. SKL § 5, stk.1 og 2. Ligesom der er mulighed for at straffe med bøde ved afgivelse af urigtige eller vildledende oplysninger omkring opfyldelse af betingelserne i SKL § 3B, stk. 6 for anvendelse af undtagelsesbestemmelsen for dokumentationsudarbejdelse, det er dog en forudsætning at oplysningerne er afgivet med fortsæt eller grov uagtsomhed⁹

2.3.3 Dokumentationskrav

Kravene til transfer pricing dokumentationen er angivet i SKL § 3B, stk. 5.

SKAT udgav i første omgang en dokumentationsvejledning i december 2002, denne vejledning må formodes at være gældende for dokumentation af udenlandske kontrollerede transaktioner for indkomståret 2002 og frem til og med 2005.

SKAT har i februar 2006 udgivet en mere omfattende og detaljeret transfer pricing dokumentationsvejledning i forlængelse af Folketingets vedtagelse af Bekendtgørelse nr. 42 af 24. januar 2006, omhandlende dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner (transfer pricing dokumentationsbekendtgørelsen). Denne vejledning erstatter den i 2002 udsendte vejledning.

Bekendtgørelsen har virkning for kontrollerede transaktioner foretaget i indkomstår der er påbegyndt 1. januar 2006 eller senere, og angiver de minimumskrav som SKAT stiller til

⁸ Jakob Bundgaard & Jens Wittendorff ”Armslægdeprincippet & Transfer Pricing”, s. 218.

⁹ Skattekontrolloven § 14, stk. 3.

udarbejdelsen af en transfer pricing dokumentation. Vejledningen er således en udvidet beskrivelse af de krav til beskrivelser og analyser der er oplyst i bekendtgørelsen, og må således være et udtryk for hvorledes SKAT ønsker en fyldestgørende dokumentation udarbejdet.

Undtaget fra dokumentationskravet er transaktioner som i omfang og hyppighed er uvæsentlige jf. SKL § 3B, stk. 5. Dokumentationskravet trådte i kraft for indkomstår påbegyndt pr. 1/1 1999 eller senere og er senest beskrevet i SKATs dokumentationsvejledning fra februar 2006.

Har selskabet ikke udarbejdet en TP-dokumentation eller er denne mangelfuld, set i forhold til angivelserne i transfer pricing dokumentationsbekendtgørelse, har SKAT mulighed for at straffe med bøde svarende til 200% af de sparede omkostninger til rådgiver eller interne ressourcer ved ikke at have udarbejdet dokumentationen. Udarbejdes dokumentationen efterfølgende nedsættes bøden til 100% af de afholdte udarbejdelsesomkostninger.

Foretages der indkomstforhøjelse på baggrund af manglende dokumentation skal der betales yderligere en bøde, svarende til 10% af forhøjelsen. Denne bøde kan undgås ved at udarbejde en dokumentation. Bøde og indkomstforhøjelses sanktionen er gældende for kontrollerede transaktioner foretaget i indkomstår påbegyndt 2. april 2006 eller senere¹⁰.

Foreligger der ingen dokumentation af de kontrollerede transaktioner har SKAT adgang til at foretage en skønsmæssig ansættelse af selskabets indkomst fra de kontrollerede transaktioner i henhold til SKL § 14, stk. 3. Hermed skifter bevisbyrden til at ligge på skatteyderen og ikke hos skattemyndigheden.

2.4 Armslængdeprincippet i Ligningslovens §2

Armslængdeprincippet er funderet i ligningslovens § 2 som blev indført ved lov 432 i 1998.

Ved armslængdeprincippet forstås de vilkår hvorunder uafhængige parter med modstridende interesser ville handle. Parterne vil utvivlsomt forsøge at skabe de bedste handelsvilkår for dem selv og der igennem opnå en større avance. Princippet er

¹⁰ Ligningsvejledningen afsnit S.I.2.6.2

internationalt anerkendt og er af OECD udsendt sammen med andre principper og fremgangsmåde, blandt andet i deres transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations.

Ved handel mellem koncernforbundne parter er armslængdeprincippet ikke altid gældende, især ikke hvis selskaberne er placeret i forskellige lande. Såfremt der er forskellige selskabsskatteprocenter i de pågældende lande, kunne man mistænke koncernen for at placere en del af overskud og indkomst i det eller de lande som har den laveste skatteprocenter, for dermed at minimere den samlede skattebetaling for koncernen.

LL § 2, stk. 1 angiver at skattepligtige, der:

- kontrolleres af fysiske eller juridiske personer
- kontrollerer juridiske personer
- er koncernforbundet med en juridisk person
- der har et fast driftssted beliggende i udlandet
- er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med fast driftssted i Danmark
- er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med kulbrintetilknyttet virksomhed omfattet af Kulbrinteskattelovens § 21, stk. 1 eller 4.

skal ved opgørelsen af den skatte- eller udlodningspligtige indkomst anvende priser og vilkår for handelsmæssige og økonomiske transaktioner med ovennævnte fysiske og juridiske personer og faste driftssteder (kontrollerede transaktioner) i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter¹¹.

2.4.1 Fysisk eller juridisk person

En juridisk person defineres i denne sammenhæng, som selskaber, moderselskaber, søsterselskaber, moderfonde og foreninger. Ved lov nr. 343 af 18. april 2007 er det blevet præciseret, at transparente enheder ligestilles med juridiske personer i henhold til LL § 2, stk. 3.

¹¹ Ligningslovens § 2, stk 1.

En fysisk person vil typisk være aktionærer, anpartshavere og personlige erhvervsdrivende med en personlig tilknytning til Danmark.

2.4.2 Kontrolbegrebet - direkte eller indirekte

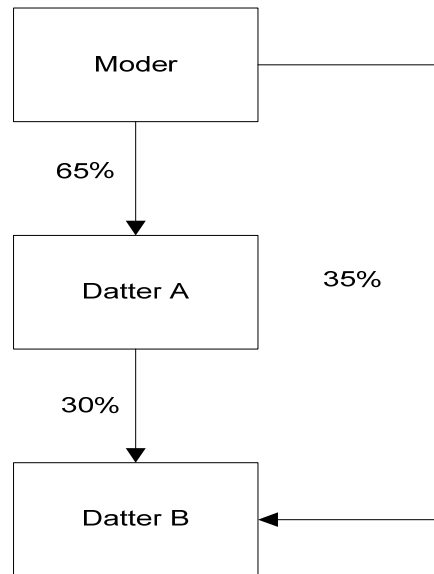
Ved kontrol eller bestemmende indflydelse forstås ejerskab, direkte eller indirekte, af aktiekapitalen med mere end 50% eller rådighed over mere end 50% af stemmerettighederne¹². Blot én af betingelserne er opfyldt foreligger der bestemmende indflydelse.

I bestemmelserne for transfer pricing ligger det implicit, at der foreligger *de-jure* kontrol, altså en vægning af, om de objektive krav til aktiekapital og stemmerettigheder er opfyldt. Bestemmelsen i Ligningsloven omfatter kun finansiel kontrol. Familiemæssige interessesammenfald er omfattet af Ligningslovens § 16 H, stk. 2. Lovgivningen omtaler ikke tilfælde hvor *de facto-kontrol* foreligger og det må derfor antages ikke at være omfattet. Det var tidligere gældende efter SEL § 12 gjorde det muligt at medtage situationer hvor *de facto-kontrol* forelå¹³. Der var ikke krav om at udenlandske selskaber skulle kontrollere mere end 50% af stemmerne/aktierne.

Som tidligere nævnt har strukturen i f.eks. kapitalfonde medført, at stemmerettigheder/ejerandele skal medregnes når der foreligger aftale om udøvelse af fælles bestemmende indflydelse. På områder hvor der ikke er selskabsretlig lovgivning er selskabsaftalen m.v. grundlaget for den løbende regulering af selskabsdeltagernes indbyrdes forhold. Det er normalt også det afgørende retsgrundlag i forhold til omverden, medkontrahenter og skattemyndigheder.

¹² LL § 2, stk. 2

¹³ Jakob Bundgaard & Jens Wittendorff "Armslængdeprincippet og Transfer Pricing", s. 59

Kontrol - aktiekapital

Kilde: Egen tilvirkning.

Ovenstående eksempel viser både direkte og indirekte kontrol over aktiekapital. Moder har direkte kontrol over datter A (65%) og indirekte kontrol over datter B i form af ejerandelen af aktiekapitalen som i ovenstående tilfælde udgør 54,5%.

Eksemplet kunne også have været illustreret med besiddelse af stemmerettigheder eller en kombination af stemmerettigheder og ejerandel.

I opgørelsen ser man bort fra samt stemmerettigheder, som alene er erhvervet ved sikkerhed i aktier, jf. KGL § 4, stk. 2.

Hvis SKAT vurderer, at de koncerninterne transaktioner ikke er sket på armlængdevilkår, skal selskabet kunne dokumentere prisfastsættelser, handelsvilkår, forretningsstrategier mv. for at underbygge en begrundelse for samhandlen. Kan denne form for dokumentation ikke tilvejebringes har skattemyndighederne bemyndigelse til at foretage en skønsmæssig ansættelse af indkomsten i henhold til SKL § 5, stk. 3.

Armlængdeprøven skal altid foretages på transaktionstidspunktet. En transaktion foretaget for eksempelvis 4 år siden, der på daværende tidspunkt opfyldte dokumentationskravene, vil

muligvis ikke kunne opfylde kravene til dokumentationen hvis transaktionen var foretaget i dag.

2.5 Korrektionsmuligheder

Lovgivningen hjemler mulighed for korrektion af forkert fastsatte interne afregningspriser.

Der er mulighed for at kunne foretage to typer af korrektioner, disse er dispositionskorrektioner og vilkårskorrektioner. Skattemyndighederne har mulighed for, at foretage disse korrektioner såfremt de påviser at der ikke er handlet på markedsvilkår mellem de forbundne parter.

Dispositionskorrektioner er en korrektion foretaget på baggrund af dispositionens indhold, det er forholdet rette indkomstmodtager eller omkostningsbærer som udløser korrektionen. Korrektionen udføres for, at allokere indkomsten eller omkostningen hen til rette enhed.

Vilkårskorrektionen består af korrektion af de underliggende vilkår for transaktionen, hvilket er begrundet i en transfer pricing synsvinkel. Det vil sige, at de i transaktionen oprindeligt anvendte priser ikke er i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Det retslige indhold af dispositionen skeles der ikke til i forbindelse med korrektionen, der korrigeres udelukkende for de faktiske vilkår, eksempelvis samhandlens aftalte prisvilkår.

Med andre ord så er vilkårskorrektionens formål at omfordele indkomsten mellem de involverede parter i transaktionen, hvorimod en dispositionskorrektion skaber en indkomst eller en omkostning hos én af de involverede parter¹⁴.

2.5.1 Primære og sekundære korrektioner

Hvis skattemyndighederne foretager korrektion af et selskabs indkomst på baggrund af, at den interne handel mellem interesseforbundne parter ikke er foregået på armslængde vilkår, betegner man denne korrektion som en primær korrektion. Korrektionens formål er, at neutralisere den fordel som det pågældende koncernselskab har opnået i form af

¹⁴ Jan Pedersen: "Transfer Pricing - i international skatteretlig belysning", s. 38

fordelagtige interne afregningspriser og dermed stille selskabet som var der handlet på markedsvilkår.

En korrektion kan eksempelvis blive udløst af, at der er handlet til afregningspriser som har haft til formål enten at forhøje eller formindske et selskabs indkomst. Indkomsten korrigeres hos den part som har opnået en fordel, som ikke ville være fremkommet ved handel mellem uafhængige parter. Oftest er de primære korrektioner indkomstforhøjelser.

Fristen for fremsendelse af varsel om den primære korrektion er 1. maj i det sjette år efter udløbet af det pågældende indkomstår. Det betyder, at korrektioner vedrørende indkomståret 2008 skal være varslet senest 1. maj 2014¹⁵.

For at koncernen samlet set ikke skal stilles ringere ved gennemførelse af den primære korrektion kan selskabet anmode skattemyndighederne i den samhandlende (modstående) parts land om, at foretage en korresponderende korrektion med en tilsvarende indkomstnedsættelse og dermed undgå en dobbeltbeskatning. OECD MDO Art 9.2 omtaler dette. Den korresponderende lands skattemyndigheder skal naturligvis være enige i de anvendte armslængde vilkår og transfer pricing metoder som er anvendt til beregning af korrektionen for dermed at anerkende korrektionen.

Det sker i sjældne tilfælde at den korresponderende korrektion er positiv, men det kan forekomme at den primære korrektion er en indkomstnedsættelse.

For at der kan gennemføres forhøjelser af indkomsten er det en forudsætning, at disse er skattepligtige og væsentlige¹⁶. Dette understreges også af de såkaldte oledomme, hvor skattemyndighedernes korrektioner til den skattepligtige indkomst blev tilsidesat af domstolene, da disse ikke vurderede, at der var en væsentlig forskel mellem den selvangivne indkomst og den armslængdeberegnete indkomst, jf. TfS 1987, 60Ø, Texaco A/S. Dansk skatteret angiver ingen mindstekrav til størrelsen af en korrektion, dog må det på baggrund af retspraksis antages at der implicit foreligger et sådant.

¹⁵ Skatteforvaltningsloven § 26, stk. 5

¹⁶ Jan Pedersen & Jens Wittendorff "Armslængdeprincippet & Transfer Pricing" s. 88

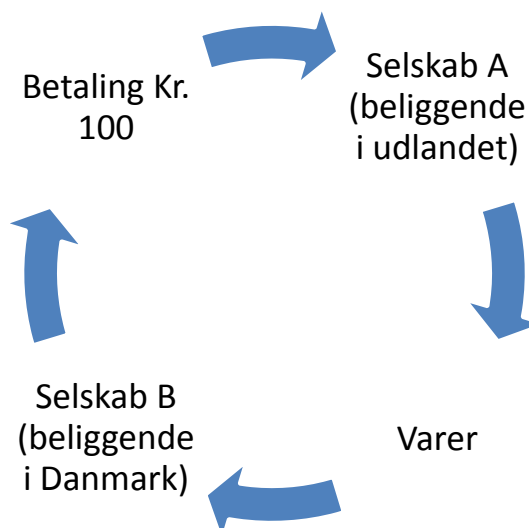
2.5.2 Sekundære korrektioner og omgørelser

En primær korrektion igangsætter en række af efterfølgende korrektioner, både nationalt og internationalt. Både de korresponderende korrektioner og de sekundære korrektioner er resultatet af den primære.

Når der foretages en primær og en korresponderende korrektion hos to selskaber, vil dette medvirke til, at der vil fremkomme en forskel mellem det driftsøkonomiske og det skattemæssige resultat og status posterne. En sekundær korrektion er en skattemæssig korrektion¹⁷ som følger af dette misforhold.

Forskellen er et udtryk for den værdioverførsel der er sket mellem de implicerede selskaber. Hvorvidt denne overførsel af værdier har affødt andre skattemæssige problemstillinger er spørgsmålet.

Problemstillingen kan eksempelvis illustreres således:



¹⁷ Jan Pedersen " Transfer Pricing - i international skatteretlig belysning" s. 281

Primær korrektion hos selskab A (armslængdepris vurderet til kr. 200 af udl. skattemyndighed) <i>Samlet indtægt i udlandet kr. 200</i>	+100	<hr style="border: 1px solid green;"/> 25
Korresponderende korrektion hos selskab B (DK skattemyndigheder er enige i korrektion af armslængdepris på kr. 200) <i>Samlet fradrag i Danmark kr. 200</i>	-100	
Sekundær korrektion Skattepligtigt tilskud, udbytte, lån mv (da betaling kun udgør kr. 100)	+100	
Total	<hr style="border: 1px solid black;"/> +100	

Selskab A sælger varer til selskab B for kr. 100 og er beliggende i udlandet, selskab B betaler selskab A kr. 100 og er beliggende i Danmark.

Herefter vurderer udenlandsk skattemyndighed, at armlængde prisen på varerne hos selskab A er kr. 200 og foretager herefter en primær korrektion på kr. 100. Indtægten i udlandet hos selskab a er herefter forøget til kr. 200.

De danske skattemyndigheder er enige i betragtningen om, at armlængdeprisen på varerne er kr. 200, foretages der en korresponderende korrektion hos selskab B på kr. 100 og det samlede fradrag er dermed kr. 200 hos selskab B.

Den primære korrektion på + 100 og den korresponderende korrektion på -100 udligner herefter hinanden. Den reelle varehandel har kun været på kr. 100, men det danske selskab har opnået fradrag på kr. 200 i forbindelse med den udførte korrektion. Dette betyder, at det driftsøkonomiske fradrag er kr. 100 og det skattemæssige fradrag er kr. 200, altså en forskel på kr. 100 som ikke er betalt til selskab A.

Fordelen i form af fradraget på de 100 kr. kan eksempelvis blive betragtet som et skattepligtigt tilskud, udbytte, lån mv. Dette er den sekundære korrektion (i visse tilfælde er tilskud mellem sambeskattede selskaber skattefri i henhold til lov 343 af 18/4 2007).

For at undgå en dobbeltbeskatning i den pågældende situation kan selskab B forpligte sig til, efter LL § 2 stk. 5, at foretage en betalingskorrektion. Ved foretagelse af betalingskorrektionen bringes de skattemæssige og faktiske forhold i overensstemmelse med hinanden.

Formålet med den primære og korresponderende korrektion er, at være indkomstfordelende selskaberne imellem i koncernen, hvorimod den sekundære korrektion ofte er indkomstskabende for koncernen da den ophæver effekten af en korresponderende korrektion. Dette strider mod ideen om transfer pricing princippet, som har til formål at regulere intern omsætning, og hermed beskatningen heraf, op på et armslængdeniveau.

Hvis der er tale om samhandel mellem søsterselskaber, kan der forekomme tilfælde hvor der er tale om triplebeskatning ved foretagelse af en sekundær korrektion. Eksempelvis hvis moderselskabet har fastlagt samhandelsvilkårene for datterselskaberne i koncernen, og disse ikke er på markedsvilkår, vil triplebeskatning forekomme når der foretages sekundære korrektioner.

Omgørelse

Ligningslovens § 2, stk. 5 foreskriver, at man ved at forpligte sig til, at foretage en betalingskorrektion i overensstemmelse med den primære og den korresponderende korrektion, kan undgå den sekundære korrektion. Det vil sige, at man tilbagebetaler de økonomiske fordele de oprindeligt foretagne transaktioner har medført. Dermed bringes de faktisk forhold i overensstemmelse med de skattemæssige.

Tager vi udgangspunkt i ovenstående eksempel hvor selskab 2 køber varer for kr. 100 men i form af korrektionen har opnået fradrag for kr. 200, ses det at der er afvigelse mellem de faktiske og de skattemæssige forhold med kr. 100. Ved at foretage betalingskorrektionen af kr. 100 vil der være overensstemmelse mellem de faktiske og skattemæssige forhold.

Det er en forudsætning, at betalingskorrektionen knytter sig til en transfer pricing korrektion. I TfS 2001, 769 afviste skattemyndighederne, at godkende en betalingskorrektion idet de økonomiske transaktioner ikke var omfattet af LL § 2, stk. 1.

Såfremt et selskab har forpligtet sig til at foretage en betalingskorrektion, men som enten ikke kan eller vil foretage den, kan der opstå en masse følgesituationer. Det vil være uden for denne opgaves rækkevidde at inddrage de heraf afledte dispositioner heri.

2.6 Forældelsesregler

Bestemmelserne omkring forældelsesfrister blev ved lov 427 af 6. juni 2005 flyttet fra den dagældende skattestyrelseslov (SSL), som blev ophævet fra og med 1. november 2005, over i skatteforvaltningsloven (SFL). Det blev i samme moment vedtaget, at der ikke længere skulle gælde en forældelsesfrist på transfer pricing korresponderende korrektioner affødt af primære korrektioner foretages af udenlandske skattemyndigheder, såfremt de danske myndigheder anerkender korrektionen i SFL § 27, stk 1, nr. 4.

SFL § 26, stk. 1 dikterer, at varsel om indkomstændringer skal udsendes senest 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb og ansættelser kan ikke foretages efter 1. august i samme indkomstår. I henhold til SFL § 26, stk. 5 gælder der for kontrollerede transaktioner en forlænget frist på yderligere 2 år, således at agterskrivelser og afgørelser skal udsendes inden udgangen af det sjette år efter indkomståret udløb.

Baggrunden for den forlængede ligningsfrist i transfer pricing sagerne skal søges i det omfattende og tidskrævende arbejde, det er for skattemyndighederne at føre disse sager. Det kræver et grundigt kendskab til de pågældende selskaber for, at kunne fastsætte de korrekte interne afregningspriser. De skal have et indblik i organisationens opbygning og struktur, strategier, økonomiske forhold, placering af risici mv.

3 OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises

OECD udgav i 1995 Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, både den danske og andre landes lovgivning på transfer pricing området er blevet dannet under påvirkning af denne publikation. Retningslinjerne er blevet dannet på baggrund af en række rapporter om emnet, som er blevet udarbejdet på tidligere tidspunkter. Rapporten er blevet yderligere udvidet med afsnit i 1996 og 1997. Det forventes, at OECD i 2010/11 vil offentliggøre en revideret udgave af deres transfer pricing guidelines.

Retningslinjerne lægger op til en ensretning af beskatningen af internationale koncerner i medlemslandene for at undgå dobbeltbeskatning. OECD har ligeledes udgivet en modeldobbeltbeskatningsoverenskomst som det også anbefales medlemslandene at følge. Ikke alle medlemslande følger retningslinjerne 100% i praksis, ligesom dokumentationskravene til en transfer pricing dokumentation er forskellige landene imellem. EU's Joint Transfer Pricing Forum har udarbejdet et adfærdskodeks på området, se herom i afsnit 5.2.

OECDs Transfer Pricing Guidelines beskriver armslængdeprincippet, prisfastsættelses metoderne, mulighederne for korrektioner for at undgå dobbeltbeskatning, dokumentationskrav, immaterielle rettigheder/goodwill/patenter, koncerninterne services og omkostningsfordelingsaftaler (Cost Contribution Agreements) mv.

Transfer pricing princippet kan udledes ud fra bestemmelserne i Statskattelovens § 4-6 omkring princippet om rette indkomstmodtager¹⁸. Skattemyndighederne har ud fra disse beøjelse til beløbsmæssigt, at kunne korrigere vilkår for samhandlen mellem koncernforbundne parter.

¹⁸ Aage Michelsen "International skatteret" s. 372

Den danske transfer pricing lovgivning læner sig i høj grad op af OECDs Transfer Pricing Guidelines¹⁹. Disse angiver 5 anerkendte metoder til prisfastsættelse armslængde priserne på de koncerninterne transaktioner.

Nedenfor er de prisfastsættelsesmetoder OECDs retningslinjer anbefaler benyttet gennemgået. Metoderne kan opdeles i transaktionsbaserede metoder og avancebaserede metoder, fælles for alle metoderne er, at der skal prisfastsættes ud fra data samlet fra sammenlignelige uafhængige transaktioner.

De fem metoder er:

1. Den frie markedsprismetode (Comparable uncontrolled price method (CUP))
2. Viderealgsmetoden (Resale price Method)
3. Kostpris plus fastsat avancemetode (Cost Plus method)
4. Avancefordelingsmetode (Profit split method)
5. Den transaktionsbestemte nettoavancemetode (Transactional net margin method (TNMM))

Metode 1-3 er de traditionelle transaktionsbestemte metoder og metode 4-5 er transaktionsbestemt avancemetoder.

OECD har rangordnet metoderne således, at det bør tilstræbes at bruge en så højt rangerende metode som muligt. De mest accepterede og muligvis bedste metoder er således de traditionelle transaktionsbestemte metoder²⁰ og de mindre gode metoder er de transaktionsbestemte avancemetoder. OECD er i øjeblikket ved at gennemgå metoderne og der synes at blive lagt større vægt på metodernes egnethed end det metodehieraki som omtales i OECDs transfer pricing guidelines.

Metoderne adskiller sig ved at hente informationerne til brug for prisfastsættelsen fra forskellige steder i resultatopgørelsen. Afregningsprisen bruges som udgangspunkt i den frie

¹⁹ Ligningsvejledningen afsnit S.I. 2.7.

²⁰ Jakob Bundgaard & Jens Wittendorff "Armlængdeprincippet og Transfer Pricing", s. 149

markedsprismetode, videresalgsprismetode og kostpris plus fastsat avancemetode tager afsæt i bruttoavancen. Avancefordelings- og den transaktionsbestemte nettoavancemetode bruger resultat af primær drift som sammenligningsgrundlag.

Jo længere ned i resultatopgørelsen man bevæger sig, des mere støj kan der forekomme, som der skal korrigeres for at fremkomme til et fornuftigt sammenligningsgrundlag. Det skal blandt andet sikres, at samme regnskabsprincipper er fulgt i forbindelse med klassificering af omkostninger og bogføringen heraf foretages på samme poster i sammenligningsvirksomheden som i egen virksomhed.

Andre metoder accepteres også såfremt disse er veldokumenterede og på armslængdevilkår og ingen af de 5 anbefalede metoder finder anvendelse.

3.1 De traditionelle transaktionsbestemte metoder

De traditionelle transaktionsbestemte metoder er særligt velegnede til brug for armslængdeanalyser i af salgsselskaber, da metoden tager udgangspunkt i en direkte sammenlignelig markedspris. Det forudsættes, at transaktionerne er sammenlignelige eller at der ved foretagelse af korrektioner kan komme frem til et acceptabelt sammenligningsgrundlag. Det kan være faktorer såsom patent, varemærke, garantiperioder, valutaforhold eller markedsforhold, der påvirker den interne pris i den ene eller anden retning, og der skal selvfølgelig korrigeres herfor.

Der er mulighed for at foretage "eksterne sammenligninger"²¹ hvilket betyder, at prisen kan fastsættes ud fra en eller anden form for offentlig fastlagt notering, hvilket eksempelvis gør sig gældende med oliepriser, eller hvis prisen svarer til at den var blevet handlet mellem uafhængige parter. Denne pris vil være direkte sammenlignelig med den interne afregningspris en koncern har anvendt på en tilsvarende ydelse eller vare.

²¹ Jan Pedersen "Transfer Pricing - i international skatteretlig belysning", s. 197

Der kan således også foretages "interne sammenligninger"²². Dette kan lade sig gøre i situationer hvor koncernen sælger den samme vare eller ydelse både internt og eksternt. I dette tilfælde vil man kunne anvende den eksterne salgspris som sammenligningsgrundlag for den interne afregningspris. Det er ikke tilladt at sammenligne over til andre koncerners interne afregningspriser.

Der skal udføres en sammenligneligheds analyse for at kunne vurdere, om transaktionerne er sammenlignelige, se nærmere herom i afsnittet omhandlende dokumentationspligt.

3.1.1 Den frie markedsprismetode (CUP-metoden)

Den frie markedspris metode anvender som benævnt markedspriserne på transaktionerne mellem uafhængige parter til sammenligning med priserne på tilsvarende kontrollerede transaktioner. Det er naturligvis en forudsætning, at der foreligger et sammenligningsgrundlag med hensyn til transaktionstypen, betingelser, vilkår og valget af uafhængig virksomhed, eller at nødvendige korrektioner er foretaget.

Det forudsættes i anvendelsen af metoden, at der er stor sammenlignelighed mellem produkterne eller ydelserne. Der må ikke være forskelle som kan afspejle præferencer produkterne i mellem, som så afspejler sig på prisen. Metoden vil typisk kunne benyttes for standardvarer på et homogent marked.

Det vil naturligvis være at foretrække, at kunne fremfinde sammenlignelige transaktioner hvis en vare eller ydelse sælges såvel internt som eksternt. Det vil reducere behovet for justeringer.

Det har i praksis vist sig næsten umuligt at benytte metoden²³. Dog er der visse brabcher hvor samhandlen sker på baggrund af listepreiser såvel koncerninternt og eksternt ud af koncernen. Udfordringen består i at foretage justeringer for forskelle i leveringsbetingelser, mængder mv.

²² Jan Pedersen "Transfer Pricing - i international skatteretlig belysning", s. 197

²³ Ernest & Young "Afregningspriser i koncernforhold" s.18

3.1.2 Videresalgsprismetoden (resale price metoden)

Denne metode bruger markedsprisen for videresalg som udgangspunkt, herfra fratrækkes en passende bruttoavance for herefter at have fundet en armslængdepris.

Avancen fastsættes ud fra de funktioner og risici der er i den videresælgende koncern. Avancen skal dække salgs- og andre kapacitetsomkostninger som virksomheden har, samt fortjenesten i forbindelse med salget af varerne eller ydelserne.

Metoden er især velegnet til brug for salgsselskaber eller distributionsselskaber, som ikke tilfører varen eller ydelsen nogen væsentlig merværdi før videresalget.

Primært sammenlignes der ikke på varernes egenskaber, men nærmere på de funktioner og risici der indgår i transaktionen. Dog er det mere optimalt såfremt varerne er nogenlunde identiske.

Der kan også ved brug af denne metode foretages justeringer for, at opnå et bedre sammenligningsgrundlag mellem transaktionerne.

De vigtigste kriterier for sammenligneligheden er funktioner, risici og kontraktvilkår²⁴. Metoden bruges ofte i salgsselskaber.

3.1.3 Kostpris plus fastsat avancemetoden (cost plus metoden)

Varens kostpris inklusiv direkte og indirekte produktionsomkostninger tillagt en markeds-mæssig fastsat avance, svarende til den avance der ville være opnået mellem uafhængige parter, er udgangspunktet for denne metode.

Mark-up procenten eller procenttillægget beregnes på baggrund af omkostningerne, både de indirekte og direkte produktionsomkostninger, samt fortjenesten på en uafhængig

²⁴ Jakob Bundgaard & Jens Wittendorff "Armslængdeprincippet og Transfer Pricing", s. 151

transaktion. Det betyder alt andet lige, at hvis et selskab har store omkostninger vil den beregnede avance blive relativt større.

Metoden anvendes i produktions- og serviceselskaber, som leverer varer og tjenesteydelser til koncernforbundne selskaber. Oftest har det sælgende selskab en lille økonomisk risiko, har ikke foretaget omkostningskrævende investeringer og der er ingen eller ringe usikkerhed omkring betaling af varen eller tjenesteydelsen.

Også i denne metode er de vigtigste kriterier for sammenligneligheden funktioner, risici og kontraktvilkår²⁵. Metoden bruges ofte ved kontraktproduktion og kontraktforskning.

3.2 De transaktionsbestemte avancemetoder

OECD anbefaler de traditionelle transaktionsbestemte metoder som værende de primære metoder til fastsættelsen af armslængde priserne. De resultatbaserede metoder anbefales som "sekundære" metoder, hvilket vil sige at vis ingen af de traditionelle transaktionsbestemte metoder finder anvendelse²⁶ kan disse anvendes. Metoderne betegnes også som "den fjerde metode" eller som "andre metoder".

3.2.1 Avancefordelingsmetoden (profit split metoden)

Som navnet angiver deler denne metode den samlede nettoavance på en kontrolleret transaktion mellem de involverede koncernselskaber. Fordelingen sker ud fra hvad uafhængige parter ville have opnået ved en tilsvarende transaktion, altså foretaget på markedsvilkår.

Metoden anbefales ved transaktioner der er så integrerede, at de ikke kan vurderes separat eller hvis begge parter besidder immaterielle aktiver, der ikke kan testes (såkaldte "non-benchmark" aktiver).

Avancen fordeles oftest ud fra en bidragsanalyse eller en residualanalyse.

²⁵ Jakob Bundgaard & Jens Wittendorff "Armslængdeprincippet og Transfer Pricing", s. 153

²⁶ OECD Transfer Pricing Guidelines 1995, kapitel III, afsnit 3.1

Bidragsanalysen fordeler nettoresultatet mellem selskaberne ud fra hvilke risici de har påtaget sig, hvilke funktioner de har udført og hvilke aktiver de besidder. Avancen fordeles herefter relativt ud fra hvor meget der bidrages med af ovennævnte.

Residualanalysen foretages i to step. Første step består i at tildele selskaberne profit svarende til hvad de ville ha opnået hvis de havde handlet ved almindelige markedsforhold, og derefter fordeles det resterende overskud ud fra hvad selskaberne eventuelt har bidraget med af eksempelvis immaterielle aktiver og lignende.

Da metoden tager udgangspunkt i hvad den markedsbestemte normalavance for en type af transaktioner, kan den med fordel bruges i situationer hvor der ikke kan findes direkte sammenlignelige transaktioner mellem uafhængige parter.

Der skal foretages segmentering af balance og resultatopgørelse hvis der er andre typer af transaktioner end dem som søges undersøgt ved hjælp af profit split-metoden.

En styrke ved metoden er at den ikke er afhængig af tilstedeværelsen af sammenlignelige uafhængige transaktioner, samt at det er usandsynligt at nogen af de afhængige parter vil få en avance der er ekstrem på den ene eller anden måde, da det er begge parter der er vurderet. Ulempen kommer ved vurdering af i hvilken grad parterne skal dele residualresultatet. Tilsvarende kan der være uenighed om metoden skal anvendes.

3.2.2 Transaktionsbestemt nettoavance-metoden (transactional net margin-metoden)

For at fastsætte armslængde nettoavancen for koncernforbundne selskaber anvendes nettoavancen for sammenlignelige uafhængige transaktioner for selskaber med tilsvarende funktioner og risici.

De primære sammenligningsfaktorer i metoden er funktioner og risici. Dog er metoden mindre følsom overfor forskelle i funktioner og risici, da der i modsætning til videresalgs- og

kostpris plus avancemetoderne, sammenlignes på nettoavanceniveau og ikke bruttoavanceniveau.

Der skal være en hvis overensstemmelse mellem de sammenlignelige selskabers branche, markeder og lignende for at få det bedst mulige sammenligningsgrundlag.

Der kan foretages justeringer for at tilpasse til et bedre sammenligningsgrundlag og det tilrådes, at benytte data og intervaller for flere år eller perioder for at mindske usikkerheden på det indsamlede materiale.

Denne metode er velegnet til produktions-, salgs- og serviceselskaber med lav risiko og begrænsede funktioner.

3.3 Dokumentationskrav

Danmark var et af de første europæiske lande der indførte et dokumentationskrav for virksomhederne.

OECD angiver nogle retningslinjer for udarbejdelsen af en dokumentation i kapital 5 i OECD's Transfer Pricing Guidelines. Retningslinjerne skal tjene til formål for både skatteyder og skattemyndighed.

Pligten til at udarbejde en dokumentation og udformningen heraf, afhænger af hvem der har bevisbyrden i de respektive lande. Oftest er det skattemyndigheden der har bevisbyrden.

Udformningen af dokumentationen bør være af en sådan standard, at skattemyndighederne ud fra denne kan vurdere hvorvidt de kontrollerede transaktioner er sket ud fra et armslængde princip.

I tilfælde af manglende eller mangelfuld dokumentation kan bevisbyrden endog skifte således, at det er skatteyder der skal løfte den.

Virksomhederne forventes at have en skriftlig dokumentation for anvendelsen af armslængdepriser og vilkår.

Den skriftlige dokumentation skal være blandt andet indeholde:

- Beskrivelse af virksomhedens tiltag for indførelse af armslængdeprincippet
- Hvilket datagrundlag er princippet valgt efter
- Hvilke faktorer er overvejet
- Hvilke metoder er benyttet

Den relevante information og dokumentation skal vurderes fra virksomhed til virksomhed ud fra den konkrete situation. OECD anbefaler, at følgende bliver omtalt i dokumentationen:

- Struktur, ejerandel mv. på de koncerninterne selskaber som der handles med
- Transaktionstyperne, kontrakter og vilkår i øvrigt
- Omfanget af transaktionerne
- Fordeling af funktioner, produktion, markedsføring mv.
- Sammenlignelige uafhængige transaktioner
- Forretningsstrategier og prispolitikker
- Særlige forhold som gør sig gældende ved prisfastsættelse, så som gennemtrængning på nye markeder
- Risikofordeling

Det forventes, at virksomhederne lægger en rimelig indsats i udarbejdelse af dokumentationen. Dog skal der ikke afholdes uforholdsmæssigt store omkostninger til udarbejdelsen af dokumentationen.

3.4 Andre forhold

For at undgå og løse transfer pricing sager har OECD udarbejdet nogle administrative tiltag som alternativt kan benyttes. Disse tiltag er beskrevet i Transfer Pricing Guidelines kapitel 4.

Disse tiltag er:

- Safe Harbours
- Advance Pricing Agreements (APA)
- Mutual Agreements

3.4.1 Safe Harbours

Ved at holde sig inden for rammerne af en på forhånd fastlagt interval, hvori for eksempel internomsætningen kan bevæge sig, kan skatteyderen undgå at skattemyndighederne vil foretage korrektion heraf.

En safe harbour må ikke forveksles med en advance pricing agreement, se herom i afsnit 3.4.2, idet en safe harbour er en generel og almindelig godkendelse fastsat ved retsforskrift hvor en advance pricing agreement er en individuel aftale.

Holland havde f.eks. Safe Harbours med hensyn til godkendelse af renten på indlån til Holland, men Holland blev "bedt" om at fjerne disse retningslinjer for rentens størrelse.

OECD fraråder i deres Guidelines s. IV 33 brugen af disse aftaler, derfor bliver emnet ikke berørt yderligere.

3.4.2 Advance Pricing Agreement (APA)

En Advance Pricing Agreement (APA) er en på forhånd indgået aftale mellem skattemyndighederne i de involverede lande og skatteyderen om metoder og principper for koncernens kommende interne transaktioner. Aftalen indgås individuelt mellem skatteyderen og skattemyndigheden i et eller flere lande, for at undgå dobbeltbeskatning af koncernindkomsten. I øjeblikket har SKAT ca 12 igangværende APA forhandlinger.

Det er væsentligt, at armslængde princippet i aftalen er gældende både på aftaletidspunktet og anvendelsestidspunktet. En APA har normalt en varighed på 3-5 år og kan have tilbagevirkende kraft til tidspunktet for indsendelse af ansøgningen. Har selskabets kontrollerede transaktioner og de faktiske forhold ikke afvejet væsentligt fra de i aftalen såkaldte "critical assumptions" beskrevne og stadig er i overensstemmelse med armslængde princippet, kan aftalen i disse tilfælde udvides til også at omfatte disse år. Særligt i den

aktuelle finansielle situation bør man overveje formuleringen af forudsætningerne til APA'en.

Selskabet bør i god tid inden udløbet af APA'en anmode om, at få denne fornyet. Det vil i denne situation ikke være nødvendigt, at levere samme mængde af information som ved indsendelse af den oprindelige ansøgning.

Normalt skal selskabet udarbejde en årlig rapport til skattemyndighederne indeholdende beskrivelser af de realiserede resultater og øvrige oplysninger, som gør det muligt for SKAT at bedømme hvorvidt de i aftalen angivne betingelser og forudsætninger der forelå ved aftalens indgåelse er overholdt.

Har en koncern indgået denne type af aftaler skal det oplyses i dokumentationen. En APA er en forhåndsbesked og er ikke at forveksle med en forhåndsgodkendelse. Ligesom den ikke afskærer skattemyndighederne fra at foretage en skatterevision, dog vil revisionen oftest i disse tilfælde blive begrænset til kontrol af de underliggende betingelser i den indgæede APA.

3.4.3 Mutual Agreement Procedure

En mutual agreement er en gensidig forhandling mellem to eller flere landes skattemyndigheder for at undgå dobbeltbeskatning af en koncerns indkomst. Indledningen af aftaleproceduren forudsætter, at der er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem de to stater, samt at denne overenskomst indeholder en bestemmelse svarende til art. 25 stk. 1 og 2 i OECD's modelbeskatningsoverenskomst hvori aftaleproceduren er hjemlet. I øjeblikket har SKAT ca. 35 igangværende MAP-forhandlinger.

Der er i OECD's modelbeskatningsoverenskomst art. 9 angivet et andet kontrolbegreb om bestemmende indflydelse end det der er angivet i LL § 2 og SKL § 3 B.

Dette kan medføre, at såfremt:

- Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med et land som anvender en anden definition af bestemmende indflydelse end den danske
- og at overenskomsten indeholder en bestemmelse om gensidig aftaleprocedure

er Danmark forpligtet til at indgå i en gensidig aftaleforhandling og foretage en korresponderende nedsættelse, selvom kontrolbegrebet ikke er opfyldt efter de danske regler.

Forhandlingen indledes i tilfælde af, at der eksempelvis er foretaget en primær korrektion i udlandet og den skatteansættende danske myndighed ikke er enig i den korresponderende korrektion. I Danmark indledes forhandlingerne efter henvendelse fra Kontoret for International Selskabsbeskatning (TP-kontoret), som efter en gennemgang af sagen indleder forhandlingerne hvis de er uenige i ansættelsen af korrektionen. Sagen kan indbringes af begge de involverede parter i de stater de er hjemhørende. Det skal ske senest 3 år efter modtagelsen af den primære korrektion, hvilket i Danmark vil sige fra modtagelsen af skattemyndighedernes afgørelse²⁷.

Mutual agreement proceduren *forpligter ikke* de involverede landes skattemyndigheder til at nå til enighed, de er derimod *forpligtede til at forsøge* at nå frem til en løsning med henblik på at mindske eller helt at undgå en dobbeltbeskatning jf. OECDs Transfer Pricing Guidelines kap IV, afsnit i og artikel 25 i OECD's dobbeltbeskatningsoverenskomst.

3.4.4 "Set offs" - modregning

En "set off" er en aftalt modregning af interne transaktioner mellem de forbundne parter hvor armslængdeprincippet fraviges, men hvor modregningen forhindrer en transfer pricing korrektion af den interne omsætning.

²⁷ Anders Oreby Hansen & Peter Andersen "Transfer Pricing i Praksis", s. 238

Eksempel på "set off":

Selskab 1 sælger én type varer til selskab 2 til reducerede priser og samtidig sælger selskab 2 en anden type varer til selskab 1 ligeledes til reducerede priser. Prisreduktionen hos begge selskaber udligner hinanden så der ikke forekommer en transfer pricing korrektion.

40

Disse koncerninterne transaktioner går begge veje og dermed udlignes eller reduceres den samlede indkomstoverførsel ved modregningen.

Disse modregninger anerkendes både nationalt og internationalt. Dog er det et krav, at disse "set off" aftaler er veldokumenterede og er baseret på og resulterer i armslængdevilkår²⁸.

3.5 Omkostningsfordelingsaftaler - Cost Contribution Arrangements (CCA)

En omkostningsfordelingsaftale er en aftale som indgås mellem to eller flere koncernforbundne selskaber om fordeling af omkostninger og økonomisk risiko ved for eksempel samarbejde omkring forsknings- og udviklingsaktiviteter. Det afgørende er at omkostningsfordelingsaftalen dækker over en fælles aktivitet, facilitet eller lignende.

Typisk aftales det samtidig med aftalens indgåelse hvorledes en eventuel fremtidig indtjening skal fordeles mellem parterne. Denne del skal være proportionel med andelen af omkostningerne.

²⁸ Jan Pedersen "Transfer Pricing - i international skatteretlig belysning", s. 269

4 Dokumentationens indhold og udformning

Der er hverken i Bekendtgørelse nr. 42 af 24. januar 2006 eller i dokumentationsvejledningen udsendt af SKAT oplyst nogen formkrav for dokumentationen, dog skal den som minimum indeholde følgende dele:

1. Beskrivelse af koncernen
2. Beskrivelse af de koncerninterne transaktioner
3. Funktions- og risikoanalyse
4. Sammenlignelighedsanalyse
5. Skriftlige aftaler, herunder omkostningsfordelingsaftaler og aftaler indgået med andre landes myndigheder

Dokumentationen kan ud fra ovenstående punkter opdeles i tre hoveddele. Punkt 1-3 består af en beskrivende karakter, punkt 4 er den reelle transfer pricing analyse og punkt 5 er beskrivelse af indgåede aftaler.

Første del af dokumentationen har til formål at beskrive selskabet, de kontrollerede transaktioner samt andre relevante faktorer. Herefter kommer den egentlige transfer pricing analyse. Det er på baggrund af beskrivelsen i første del, at der findes sammenlignelige uafhængige transaktioner til brug for, at finde den prisfastsættelsesmetode til de kontrollerede transaktioner som er mest hensigtsmæssig for selskabet.

Sidste del af dokumentationen indeholder en beskrivelse af internt og eksterne indgåede skriftlige aftaler. Der skal være en beskrivelse af de koncerninterne aftaler der er indgået for vilkår, prisfastsættelse af de kontrollerede transaktioner og omkostningsfordelingsaftaler. Ligesom eventuelle aftaler med udenlandske skattemyndigheder skal omfattes af beskrivelsen.

4.1 Beskrivelse af koncernen

Dokumentationen skal indeholde en omfattende beskrivelse af koncernen i henhold til dokumentationsbekendtgørelsens § 4. Denne beskrivelse skal være så bred som muligt, og formålet er at give skattemyndighederne et overblik over koncernens struktur, og dermed bedre kunne vurdere sammenligneligheden med en tilsvarende koncerns uafhængige transaktioner.

Følgende områder skal indeholdes i beskrivelsen:

- generel beskrivelse af koncernen og de forretningsmæssige aktiviteter
- juridisk og organisatorisk struktur
- økonomiske resultater
- koncernens historiske udvikling, herunder omstruktureringer og underskud
- branchemæssige forhold

4.1.1 Generel beskrivelse

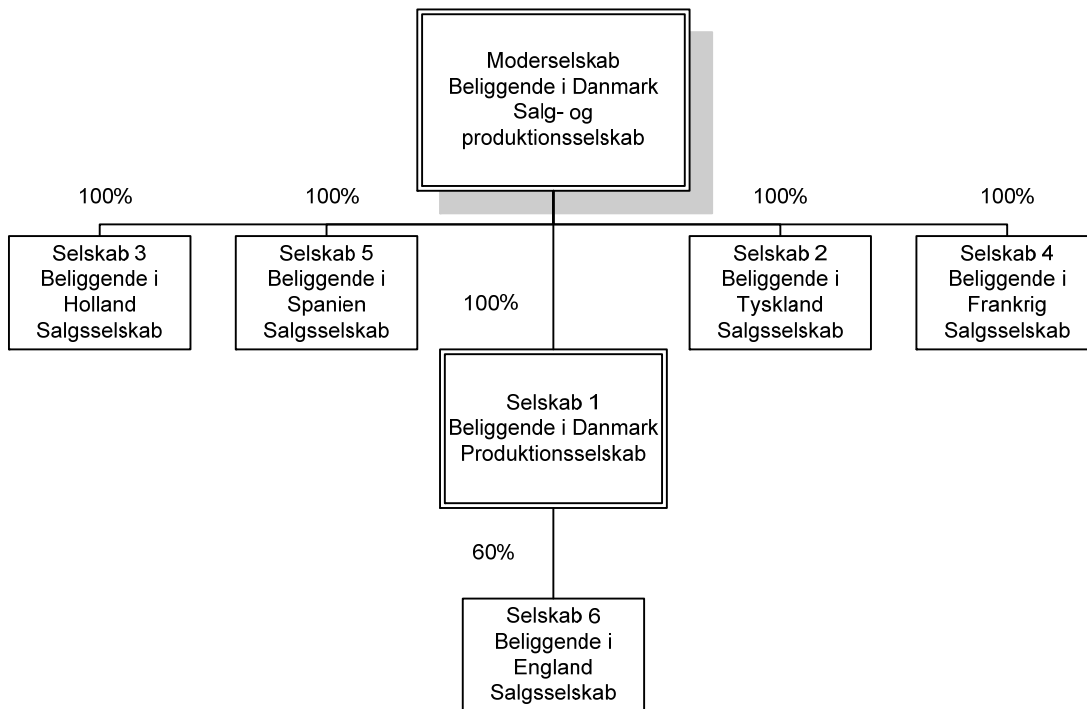
Dokumentationen skal indeholde oplysninger om alle de selskaber som indgår i koncernen, og ikke kun de selskaber hvorimellem der har været kontrollerede transaktioner.

4.1.2 Juridisk struktur

Der bør for en overskueligheds skyld udarbejdes et komplet organisationsdiagram over koncernens juridiske struktur hvori alle selskaber er medtaget. Der kan med fordel på dette diagram angives den geografiske placering og ejerandele i selskaberne. Den geografiske placering skal indgå i den verbale beskrivelse af koncernen.

Såfremt der er sket ændringer i den juridiske koncernstrukturen skal disse beskrives, ligesom der udover den krævede beskrivelse af koncernstrukturen ved indkomståret begyndelse, også udarbejdes en beskrivelse af strukturen ved indkomstårets afslutning.

Eksempel på en forenklet koncerns juridiske struktur (ejerandel af kapitalen):



Kilde: Egen tilvirkning

4.1.3 Organisatorisk struktur

Koncernens organisatoriske struktur set ud fra de primære forretningsmæssige aktiviteter skal beskrives og indarbejdes i dokumentationen. De forskellige specialiserede funktioners placering i koncernen skal beskrives med hensyn til hvor opgaverne udføres og for hvem. Ofte er funktioner som produktion, IT services, finansiering mv. centralt placeret i koncernen, eksempelvis i moderselskabet, og de mere lande specifikke funktioner som eksempelvis reklame og marketing er placeret decentral hos de enkelte selskaber.

Beskrivelsen af disse funktioner skal være medvirkende til, at kunne identificere hvilken primære funktion de forskellige selskaber har, eksempelvis salgs-, produktions- eller forsknings- og udviklingsenhed mv. SKAT er tilfredse med en beskrivelse af de parter i koncernen, som de kontrollerede transaktioner foretages imellem, dog kan det være hensigtsmæssigt at medtage hele koncernen for at opnå et bredere overblik over strukturen.

4.1.4 Økonomiske resultater

Der skal i dokumentationen indgå en beskrivelse af de seneste tre års økonomiske resultater, herunder det indkomstår som dokumentationen vedrører. Omsætning og resultat af primær drift for *både* den dokumentationspligtige og for de enheder som denne har haft kontrollerede transaktioner med skal indgå i beskrivelsen. De tal som indgår i de økonomiske oversigter skal i så stor udstrækning som muligt være opgjort efter samme regnskabsmæssige principper således en høj grad af sammenlignelighed sikres.

4.1.5 Historisk udvikling

Etableringen af koncernen, og dennes historiske udvikling frem til i dag, vil være relevant at beskrive i dokumentationen for at kunne bestemme i hvilken fase, henholdsvis den dokumentationspligtige og koncernen generelt, befinder sig i.

Som udgangspunkt skal kun forhold som vedrører den dokumentationspligtige direkte eller indirekte medtages i beskrivelsen.

Begivenheder som har haft en væsentlig indflydelse på den dokumentationspligtige og på koncernen, såsom ændringer i ejerkreds, opkøb/frasalg af selskaber, omstruktureringer, ændringer i forretningsområder, flytning af funktioner/aktiver/immaterielle aktiver internt i koncernen mv., skal indgå i beskrivelsen. Disse ændringer, og konsekvenserne heraf, skal omfattes og særligt ændringer som har en direkte afsmitning på de anvendte armslængde priser skal nøje beskrives.

Disse oplysninger er vigtige for at skabe det bedste grundlag for udarbejdelsen af den funktionsanalyse som skal tilvejebringe det sammenligningsgrundlag, som skal anvendes til prisfastlæggelse af de interne transaktioner. Analysen har netop til formål at identificere områder der er værdiskabende i koncernen og frasortering af mindre væsentlige begivenheder og faktorer.

Situationer hvor den skattepligtige har oppebåret underskud på sine kontrollerede transaktioner kræver en udbygning af dokumentationsmaterialet. Under normale omstændigheder vil et selskab ikke handle til priser som giver et underskud, medmindre der er særlige omstændigheder som gør sig gældende. Dette kunne være situationer hvor selskabet forsøger at komme ind på et nyt marked eller har indgået kontrakter om levering af varer eller ydelser til en forud fastsat pris. I tilfælde hvor koncernen har etableret et nyt salgsselskab på et nyt marked, kan der i opstartsfasen være behov for at sælge produkterne til selskabet til en nedsat pris for at kunne gennembryde adgangsbarriererne for at komme ind på det pågældende marked. Dette omtales i SKATs vejledning som kompensationsstrukturen og kan accepteres af skattemyndighederne såfremt det er godtgjort i dokumentationen, i form af eksempelvis budgetter, at der på sigt vil fremkomme en rimelig indtjening i det pågældende selskab.²⁹

Det dokumentationspligtige selskab skal udforme dokumentationen således, at det er muligt for skattemyndigheden at vurdere hvorvidt disse underskud er "armslængdeunderskud". Skattemyndigheden skal på baggrund af dokumentationen have mulighed for at fastslå, om det skattepligtige selskab er den rette omkostningsbærer (jf. afsnit 2.1 vedrørende SL § 4) og dermed har fradragsret for det tab de kontrollerede transaktioner måtte have afledt.

Det er vigtigt, at det ud fra den udarbejdede dokumentation er muligt, at kunne identificere de reelle årsager til underskuddet, hvilke faktorer som har spillet ind, hvem der har haft kontrollen over disse faktorer såfremt de har været kontrollable og om risikofordelingen selskaberne imellem hænger sammen med den økonomiske substans i transaktionerne.

Herudover skal der leveres oplysninger om de økonomiske resultater som de samhandlende koncernenheder realiserer på de kontrollerede transaktioner som er underskudsgivende for den skattepligtige. Generelt set afhænger udformningen af dokumentationsmaterialet af hvor kompleks en opbygning det dokumentationspligtige selskab og den koncern som denne indgår i er. Endvidere i hvilket omfang der er sket om- og restruktureringer.

²⁹ www.skat.dk; Transfer Pricing; Kontrollerede transaktioner; Dokumentationspligt, afsnit 5.1.4.3 Forklaring på eventuelle underskud.

4.1.6 Branchemæssige forhold

En stor del af forståelsen af en koncern skal søges i de omgivelser og den branche som der opereres i, der skal udarbejdes en generel og overordnet beskrivelse af forholdene i branchen. Ofte opererer store koncerner i flere forretningsområder indenfor én branche men kan også sprede deres aktiviteter til flere brancher. Hvor dette er tilfældet skal de områder som vedrører de kontrollerede transaktioner som den dokumentationspligtige har haft i året medtages.

Det er relevant at indarbejde en beskrivelse af væsentlige konkurrencemæssige parametre, dette kan være produkt portefølje/sammensætning, priser, forskning og udvikling, kvalitet, markedsposition mv. da disse parametre kan give en indikation af hvad der skaber værdien i koncernen, samt hvilke selskaber der forestår værdiskabelsen.

Overordnet set, skal alle væsentlige forhold omkring den dokumentationspligtige og den koncern som denne indgår i, indarbejdes i dokumentationen såfremt det kan lægges til grund for en vurdering af sammenlignelighed med et tilsvarende uafhængigt selskabs transaktioner.

4.2 De kontrollerede transaktioner

De kontrollerede transaktioner skal identificeres og der skal gives en fyldestgørende beskrivelse heraf for at opfylde kravene i dokumentationsbekendtgørelsens § 5. Det er vigtigt at disse beskrives så detaljeret som muligt, da en højere detaljeringsgrad er med til at give et bedre sammenlignelighedsgrundlag og dermed finde den bedste prisfastsættelsesmetode. Det skal bemærkes, at det ikke nødvendigvis er samme metode som skal anvendes til alle typer af transaktioner. Det er fuldt acceptabelt at anvende flere metoder, blot den relevante dokumentation er udarbejdet.

Det er alle transaktioner mellem de forbundne parter som skal medtages, det er uden betydning om der er foretaget betaling eller ej. Både transaktioner som indgår i resultatopgørelsen og balancen skal beskrives. Hver transaktionstype bør beskrives for sig, modtager, omfang og afregning skal ligeledes beskrives.

SKAT anbefaler, at man udarbejder et eller flere oversigt diagrammer til, at illustrere de kontrollerede transaktioners art og med hvilke forbundne parter de er foretaget.

OECD lægger, i deres transfer pricing anbefalinger op til, at de interne afregningspriser prisfastsættes på transaktionsniveau, dog er det i henhold til dokumentationsbekendtgørelsens § 5, stk. 2 muligt at aggregere ensartede transaktionerne, og beskrive dem under ét. Det skal angives og bør begrundes hvilke transaktioner som aggregeres. For at kunne foretage en aggregering af ensartede transaktioner, skal transaktionstyperne vurderes i forhold til OECD's fem sammenlignelighedsfaktorer og herefter kan der foretages en afgrænsning af de transaktioner som kan beskrives samlet.

I tilfælde hvor en transaktion dækker over mere end eksempelvis et varekøb, men også omfatter betaling for brug af et varemærke, skal transaktionen dekomponeres. De enkelte dele som indgår i transaktionen skal vurderes separat, for herefter at vurdere om transaktionen samlet set opfylder armslængdeprincippet.

Både afhængige og uafhængige parter kan operere med såkaldte intentional set-offs (tilsigtet modregning), hvor selskaberne udveksler varer og/eller ydelser med hinanden (en form for byttemandel). En set-off kan være udveksling af både varer og tjenesteydelser og involvere en delvis kontant betaling. Det er vigtigt, at få disse overdragelser beskrevet, dokumenteret og værdiansat, da der i modsat fald er overhængende risiko for, at SKAT ikke vil anerkende disse transaktioner som værende på markedsvilkår og dermed i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Der skal ved identifikationen af de kontrollerede transaktioner oplyses art, omfang og de til transaktionernes tilhørende samhandelspartnere skal angives. Transaktionerne skal angives med beløb ved enkeltstående handler og med den samlede omsætning for handel som foretages på en løbende basis. SKAT har ret til at udbede sig en specifikation af parametre som omsætningstal, pris, produkt mv.

4.3 Funktions- og risikoanalyse

Der er i dokumentationsbekendtgørelsens § 5, stk. 4 og i dokumentationsvejledningen angivet fem centrale sammenlignelighedsfaktorer, som OECD fremhæver i deres anbefalinger, for at kunne udsøge sammenlignelige uafhængige transaktioner (se afsnit om OECD TP Guidelines, afsnit 3).

De fem sammenligneligheds faktorer er³⁰:

1. Produkternes egenskaber (hvilken type er produktet: vare, tjenesteydelse, aktiv, immaterielt aktiv, lån mv.)
2. Funktionsanalyse (funktioner, aktiver og risiko)
3. Kontrakts vilkår
4. Økonomiske omstændigheder
5. Forretningsstrategier

Kun transaktioner som har relevans i forhold til en armslængdevurdering skal beskrives i forhold til de ovenfor angivne faktorer.

4.3.1 Produkternes egenskaber

Der skal foretages en detaljeret beskrivelse af produkternes art og egenskaber. Netop forskelle i produkternes egenskaber kan give en forklaring på afvigelser i prisfastsættelsen af produktet, både når det drejer sig om varer, tjenesteydelser, aktiver mv. Især forhold som gør, at produkterne adskiller sig væsentlig fra tilsvarende produkter er relevante at indarbejde i beskrivelsen, da disse har en betydning ved udvælgelsen af uafhængige transaktioner.

³⁰ ³⁰ www.skat.dk: Transfer Pricing; Kontrollerede transaktioner; Dokumentationspligt, afsnit 5.2 Beskrivelse af de kontrollerede transaktioner.

Varers egenskaber kan blandt andet være:

- Fysisk udformning
- Kvalitet
- Tilknyttede services
- Emballagens særlige udformning
- Varemærkets specielle karakter
- Garantiordninger

Tjenesteydelser kan omfatte:

- IT-support
- Økonomisk og juridisk bistand
- Distribution
- Reklame og marketings kampagner

Immaterielle aktiver skal beskrives således, at det er tydeligt hvilken type og hvem der ejer rettighederne til aktiverne (eksempelvis patenter, varemærker, knowhow, royalties mv.), og om der er tale om salg eller leje til de forbundne selskaber. Løbetiden på lejeaftaler samt angivelse af de forventede fremtidige økonomiske fordele der tilflyder lejeren/køberen af rettighederne skal beskrives. Man omtaler i dokumentationsvejledningen disse økonomiske fordele som den nytteværdi rettigheden tilfører selskabet.

Beskrivelsen af egenskaberne skal danne grundlag for vurderingen af sammenligneligheden med tilsvarende uafhængige transaktioners underliggende produkter. Jo mere specialiseret et produkt er, des mere fyldestgørende skal beskrivelsen af egenskaberne være for, at det bedst mulige sammenlignelsesniveau kan fremfindes.

4.3.2 Funktionsanalysen

Beskrivelsen af koncernen og de kontrollerede transaktioner skal suppleres med en funktionsanalyse. Analysen skal udarbejdes som en verbal beskrivelse, gerne suppleret med opstillinger i skematisk form som illustrerer fordeling og vægtning af funktionerne og risiciene.

Analysens formål er at identificere og dokumentere parternes funktioner og risici samt klarlægge hvor i koncernen den værdiskabende proces er placeret.

Væsentlige funktioners udførelse og fordeling mellem de i en transaktion involverede parter skal nøje beskrives, da disse indgår som en vigtig del af fastsættelsen af armslængdeprisen. Dette skal klarlægges for, at kunne finde det bedst mulige sammenligningsgrundlag når armslængdeprisen skal findes. Størstedelen af koncernens indtjening skal placeres hos den part hvis funktioner der står for den største del af værdiskabelsen og som påtager sig de største risici.

Ofte vil der for tjenesteydelsers vedkommende være tale om opgaver som løses eksempelvis i en koncernfunktion eller afdeling hos én af parterne for den modsatte part. Det vil i dette tilfælde ikke være svært, at identificere hvor funktionen udføres eller hvor risikoen ligger. Det skal holdes for øje, at de funktioner som skaber den væsentligste værdi skal beskrives meget udførligt. Mindre væsentlige funktioner som ikke skaber nogen særlig værdi skal selvfølgelig ikke underkastes en nær så udførlig gennemgang i dokumentationen.

Det er ikke uden betydning hvem der ejer produktionsanlæg og immaterielle rettigheder, da dette taler for en højere indtjening i den pågældende enhed. Ofte vil ejeren af et produktionsanlæg honoreres for den kapitalbinding, der er lagt i de aktiver som er grundlaget for værdiskabelsen, samt den risiko der er forbundet med driften af det pågældende aktiv.

Ofte vil markeder med høje adgangsbarrierer kræve et større kapitalanlæg og dermed vil der være en højere forretningsmæssig risiko forbundet med at operere på det pågældende marked.

Den dokumentationspligtige skal beskrive de aktiver, såvel materielle som immaterielle, som er involveret i produktionen af en pågældende vare. Har selskabet anskaffet aktiver som ikke anvendes skal disse også indgå i dokumentationsmaterialet.

Ethvert selskab påtager sig en nærmere bestemt risiko ved at entrere og operere på et marked, såfremt der er tale om en øget risiko vil dette naturligt afspejle sig i prisfastsættelsen af produktet. Dette gør sig naturligvis gældende for handel mellem både uafhængige og forbundne parter.

Derfor skal risici identificeres og beskrives med hensyn til type, omfang og fordeling mellem parterne for, at kunne indgå i analysen af sammenlignelighedsfaktorerne. Eksempler på risici kan være lager, produkt/garanti, finansielle, markedsmæssige mv.

Såfremt der er store afvigelser i risiciene mellem den dokumentationspligtige og den uafhængige part som der sammenlignes med, skal der foretages justeringer for at komme frem til et grundlag, hvor der er basis for sammenligning af transaktionerne i analysen.

Er der indgået kontrakter mellem de forbundne parter vedrørende samhandelsvilkår skal disse kontrakter beskrives. Især hvis disse indeholder betingelser og vilkår der afviger fra hvad der normalt ville gælde for handel mellem uafhængige parter indenfor branchen, for salg ud af koncernen til uafhængige parter og som ikke fremgår af den udarbejdede funktionsanalyse skal disse afvigelser beskrives og begrundes.

I henhold til dokumentationsbekendtgørelsen skal alle skriftligt indgåede aftaler, omhandlende de kontrollerede transaktioner, listes op i dokumentationsmaterialet, ligesom SKAT har ret til at kræve kopi af disse aftaler udleveret i forbindelse med en skattekontrol.

Markedsmæssige betingelser skal beskrives ud fra de primære forretningsområder de kontrollerede transaktioner vedrører, under hensyntagen til hvilken type selskab der er tale om, eksempelvis distributør, salgsselskab, producent eller en kombination af flere af disse funktioner.

SKATs dokumentationsvejledning henviser til OECD's retningslinjer omkring forhold der er relevante at indarbejde i beskrivelsen. Dette er blandt andet beskrivelse af markedsplacering, markedsposition, markedsstørrelsen og -typen, konkurrerende produkter og lovreguleringer mv.

Politiske og samfundsøkonomiske forhold skal ligeledes beskrives såfremt disse har en indvirkning på prisfastsættelsen af armlængde priserne for koncernen.

Ofte når en koncern forsøger at etablere et nyt marked via etablering af et fast driftssted eller datterselskab, kan koncernen i en periode vælge en forretningsstrategi hvor der sælges på det pågældende marked til en nedsat pris i opstartsfasen. Sådanne strategier skal beskrives i dokumentationen da disse klart har en indflydelse på prisfastsættelsen af armlængdeprisen. Parametre som baggrunden og målsætningen med strategien og hvordan denne strategi søges gennemført, hvordan dette påvirker priser, avancer mv. skal beskrives og dokumenteres for alle de strategier som koncernen opererer med.

Ud fra beskrivelsen af det dokumentationspligtige selskab samt de kontrollerede transaktioner kan der foretages en klassifikation af det pågældende selskab og muligvis også for koncernen samlet set. Klassifikationen af selskabet vil som udgangspunkt være en af disse tre hovedkategorier; produktions-, salgs- eller serviceselskab.

Oftest vil de fleste selskaber kunne klassificeres som værende overvejende tilhørende i én af de tre kategorier, men afhængig af selskabets kompleksitet kan den brede sig over flere af kategorierne. Dokumentationsvejledningen omtaler begrebet "full fledge"³¹ som dækker over, at et selskab varetager alle de funktioner som eksempelvis er indbefattet i at være produktionsselskab. Det betyder at alle funktioner, lige fra råvareindkøb til den endelige distribution ud til salgsløbet, varetages af selskabet selv for egen regning og risiko.

En "full fledge" selskab er den tunge ende af skalaen hvor alle risici hviler på selskabet og som uden tvivl er den mest komplekse selskab. I den modsatte ende findes kontraktproducenten som udelukkende producerer på vegne af et andet selskab, hvor alt

³¹ SKATs dokumentationsvejledning til transfer pricing, kontrollerede transaktioner, afsnit 5.2.4.1 Klassifikation, s. 52

råvareindkøb er foretaget af kontraktsgiveren og stort set alle risici er fjernet fra kontraksproducenten. De fleste selskaber vil være en mellemtung mellem de to yderpunkter.

Klassifikationen skal naturligvis anvendes til at udsøge det bedst mulige sammenligningsgrundlag til prisfastsættelse af de kontrollerede transaktioner.

4.3.3 Kontraktsvilkår

Det ses ofte, at der i koncerner indgås aftaler omkring fordeling af omkostningerne mellem de forbundne parter, dette betegnes som en omkostningsfordelingsaftale (cost contribution arrangement CCA, se herom senere). Omkostningsaftalen udgør en fordeling af omkostninger og økonomisk risiko af eksempelvis forsknings- og udviklingsarbejde. Det er en forudsætning, at der på et senere tidspunkt vil tilgå de enkelte selskaber en eller anden form for økonomisk gevinst ved indgåelse af disse aftaler, enten i form af sparede omkostninger eller en mer indtjening samt at aftalen er forretningsmæssigt begrundet.

Omkostninger skal fordeles i samme forhold som den forventede indtjening hvert selskab imellem og skal desuden give selskabet ret til at kunne udnytte fælles resultater uafhængigt af de andre deltagere.

Alle de omkostningsfordelingsaftaler der indgås i koncernen skal nedfældes skriftligt i tråd med tilsvarende aftaler mellem uafhængige parter. Det skal beskrives i aftalen hvorledes eventuelle afvigelser i forventet indtjening har betydning for de forventede fremtidige fordele for det pågældende selskab. Ved aftalens indgåelse skal anvendte fordelingsnøgler, indskudte materielle og immaterielle aktiver, løbende betalinger mv. opgøres og værdiansættes og indarbejdes i aftalegrundlaget. Det er vigtigt at de foretagne værdiansættelser foretages ved indgåelse af aftalen og det sker til markedspriser.

Særlige betingelser, handlinger og konsekvenser skal iagttages ved henholdsvis indtræden og udtræden af eksisterende omkostningsaftaler.

Disse er:

- Buy-in betaling samt værdiansættelse af indskud for nye deltagere
- Beskatning ved afståelse af oparbejdede aktiver i forbindelse med udtræden
- Udligningsbetaling i forskellige situationer
- Ophør af omkostningsfordelingsaftalen

Der henvises til SKATs dokumentationsvejledning for en mere udførlig gennemgang af disse områder. Væsentligste konsekvens er, at der ved udtræden og ophør af en omkostningsfordelingsaftale kan påhvile et udtrædende/ophørende selskab afståelsesbeskatning hvis der er oparbejdede aktiver i forbindelse med samarbejdet.

Ved ændring i kredsen af aftaledeltagere skal alle overvejelser omkring fremtidige forventede fordele, betalinger mv. foretages på ny som var det en ny aftale som skulle indgås.

Aftalerne skal beskrives i dokumentationen og omfatte detaljerede informationer omkring forhold blandt andet deltagere, andre forbundne partere, aktiviteterne type, aftalens varighed, hvilke type indskud der er tale om, udligningsbetalinger, konsekvenser af ændringer i aftalens deltager kreds, sammenholdelse af de oprindelige forudsætninger og de faktisk opnåede resultater samt øvrige relevante forhold som har betydning for vurdering af de fastsatte armslængde priser. Der er i SKATs dokumentationsvejledning oplistet en lang række forhold der som minimum skal omfattes i dokumentationen i henhold til dokumentationsbekendtgørelsens § 5 stk. 5 & 6.

Det ses ofte, at der indenfor koncerner oprettes såkaldte shared service centre, hvorfra man yder serviceydelser til selskaberne indenfor koncernen mod betaling. Disse typer af ydelser kan eksempelvis være marketing/markedsføringskampagner, IT-support og juridisk assistance.

Disse serviceydelser skal naturligvis prisfastsættes og beskrives på lige fod med øvrige interne transaktioner i henhold til dokumentationsbekendtgørelsen. Det skal i dokumentationen beskrives:

- arten af serviceydelserne
- hvem leverer og hvem modtager ydelserne
- omfanget af leverancerne
- omkostninger forbundet med levering af serviceydelserne
- beregningsgrundlaget for selskabets andel af omkostningen til fælles projekter

Omkostningerne skal være relateret til det pågældende selskab og bringe dette en eller anden form for nytteværdi. Denne nytteværdi skal prisfastsættes efter hvad der ville være betalt for ydelserne såfremt denne var erhvervet fra en ekstern leverandør.

I tilfælde hvor den leverede ydelse har eller kan have en tæt sammenhæng til købet af en vare eller en anden koncernintern transaktion, skal det naturligvis præciseres hvordan og hvad ydelserne er sammensat af, for at kunne eliminere muligheden af at den samme ydelse faktureres dobbelt. Ligesom selskabet ikke skal betale for ydelser fra øvrige selskaber som det selv udfører.

4.3.4 Beskrivelse af økonomiske forhold og forretningsstrategier

Der skal i dokumentationen, så vidt det er muligt, indarbejdes en beskrivelse af selskabets økonomiske forhold og forretningsstrategier, både fremtidigt og historisk set. Denne beskrivelse skal anvendes til at vurdere, om den mest hensigtsmæssige armlængde pris er valgt for de fremtidige koncerninterne transaktioner, og da der i sagens natur ikke foreligger realiserede økonomiske tal for det kommende regnskabsår, er budgetter derfor et godt udgangspunkt for denne vurdering.

Det vil være hensigtsmæssigt, at supplere de regnskabsmæssige tal med eksempelvis salgstal for de forskellige produkter, fordelt på markeder eller forretningsområder. Dette vil være en god basis for, at underbygge udsagn om strategier og indtrængen på nye markeder. Dette vil være en væsentlig faktor ved sammenligning med tilsvarende selskabers transaktioner.

4.4 Sammenlignelighedsanalyse

For at kunne foretage den egentlige sammenlignelighedsanalysen er det nødvendigt, at alle ovenstående data er oplistet i en form, som er let tilgængelig og som gør det nemt, at foretage en sammenligning over til tilsvarende uafhængige transaktioner.

Er dette ikke umiddelbart muligt, kan der foretages justeringer og korrektioner af mindre forskelle for dermed at gøre transaktionerne sammenlignelige. Disse foretagne korrektioner skal naturligvis beskrives og indgå som en del af dokumentationen, ligesom valg og fravalg af transaktioner skal begrundes og beskrives. Dog skal det bemærkes, at jo flere reguleringer man foretager, des mere usikkert bliver sammenligningsgrundlaget og dermed sikkerheden for at den bedst anvendelige prisfastsættelsesmetode er valgt.

De parametre der kan foretages justeringer for, er forskelle i produktet (udformning, garantier mv), funktioner, risici, leveringsbetingelser, markeder og den kapital som er bundet i produktionsapparatet. Der skal naturligvis reguleres for de parametre som den dokumentationspligtige har "i overskud/ekstra" i forhold til det selskab, som der forsøges sammenlignet med, da den dokumentationspligtige har de relevante økonomiske data til værdiansættelse heraf.

Hvis det tilgængelige datagrundlag taler for det, kan det i visse tilfælde være fordelagtigt at foretage sammenligningen på produktlineniveau frem for på det enkelte produkt, dette afhænger selvfølgelig af transaktionens art. Det er ligeledes en fordel, at sammenligne transaktioner over en flerårig periode, for hermed at kunne udjævne eventuelle forskelligheder i de enkelte produkters livscyklus. Som bekendt er indtjeningen varierende afhængig af, hvor i cyklussen produktet befinder sig³², og det er derfor vigtigt at udjævne disse forskelle ved at frembringe det bedst mulige sammenligningsgrundlag.

Sammenlignelighedsanalysen indgår som en del af den lovpligtige transfer pricing dokumentation i henhold til dokumentationsbekendtgørelsens § 6. Den skal danne grundlag

³² Jens O. Elling m.fl. "Strategisk regnskabsanalyse" s.49-50

for skattemyndighedernes vurdering af, om den valgte prisfastsættelsesmetode, og dermed pris på de koncerninterne transaktioner, er fastsat korrekt ud fra armslængdeprincippet.

Har det været muligt for selskabet at frembringe sammenlignelige uafhængige transaktioner skal der redegøres for anvendelsen af disse. I tilfælde hvor der er foretaget fravalg af brugen af uafhængige transaktioner som ikke har været gode nok til brug for en sammenligning, eller hvor det ikke har været muligt at fremskaffe et sammenligningsgrundlag overhovedet, skal dette begrundes i dokumentationen sammen med en redegørelse af, at den anvendte prisfastsættelse er i overensstemmelse med armslængdevilkårene.

4.4.1 Valg af prisfastsættelsesmetode

Dokumentationsvejledningen anbefaler, at OECD's retningslinjer for transfer pricing metoder anvendes til valg af prisfastsættelsesmetode. Valget af metode skal begrundes i dokumentationen.

OECD's fem prisfastsættelsesmetoder er:

- den frie markedsprismetode (CUP)
- videresalgsmetoden
- kostpris plus avancemetoden
- avancefordelingsmetoden
- transaktionsbestemt nettoavancemetoden

Nærmere gennemgang af de fem metoder foretages i afsnittet om OECD's Transfer Pricing Guidelines.

Har selskabet selv uafhængige transaktioner skal disse undersøges for sammenlignelighed med de kontrollerede transaktioner og, hvis en tilstrækkelig grad af sammenlignelighed kan opnås, anvendes i prisfastsættelsen af de kontrollerede transaktioner.

Selskabet skal fremsøge den eller de metoder der kommer nærmest en markedspris på armslængdevilkår. Det er ikke en forudsætning, at forskellige transaktionstyper skal anvende den samme prisfastsættelses metode, der kan sagtens anvendes forskellige metoder.

Det er arten og omfanget af transaktionerne, samt hvilke sammenlignelige data man har til rådighed, der skal være med til at danne grundlaget for valget af metoder. Der skal foretages begrundelse af valget af metode.

De angivne metoder er rangordnet efter hvor "sikker" en armslængde pris de kan opgøre. De tre øverste metoder er traditionelle transaktionsbestemte metoder, som tager udgangspunkt i enten en salgs- eller kostpris, som herefter justeres for at finde armslængdeprisen.

De to nederste metoder er transaktionsbestemte avancemetoder, som tager udgangspunktet i nettoavancen hvorpå der så korrigeres.

Jo højere oppe i resultatopgørelsen man kan placere den valgte metode jo bedre, idet der eksempelvis ved avancemetoderne kommer yderligere støjfaktorer end de sædvanlig kendte, så som funktionsfordelinger og risici, ind i billedet. Det er derfor nødvendigt at sikre sig, at den anvendte regnskabspraksis og andre regnskabsmæssig faktorer på de uafhængige transaktioner, er identiske med dem der benyttes i egen selskab.

Det væsentlige ved valget af metode er, at der vælges en metode ud fra de data man har til rådighed, for at kunne sammenligne med tilsvarende selskaber. Der er tre typer af transaktioner som skal undersøges for anvendelighed:

1. selskabets egne transaktioner til uafhængige parter
2. et koncernselskabs uafhængige transaktioner
3. et lignende foretagendes uafhængige transaktioner

De første to punkter er internt sammenlignelige transaktioner og omfatter transaktioner foretaget indenfor koncernen, hvor selskabet eller et tilknyttet selskab er den ene part og en uafhængig selskab modparten.

Punkt tre er eksternt sammenlignelige transaktioner foretaget mellem helt uafhængige parter på armslængdevilkår, dette kunne være en konkurrents uafhængige transaktioner eller data fra en brancheorganisation som udgør sammenligningsgrundlaget.

Det dokumentationspligtige selskab er forpligtet til, at undersøge hvorvidt der i den koncern som det indgår i, er foretaget uafhængige transaktioner hos de øvrige koncernenheder, uanset om selskabet selv har transaktioner med enheden eller ej. Er det dokumentationspligtige selskab ikke moderselskab er det ikke sikkert, at der er adgang til informationer om et eventuel moderselskabs uafhængige transaktioner, der vil i dette tilfælde være risiko for at SKAT pålægger selskabet bøde for den manglende information. Har selskabet selv uafhængige transaktioner er disse at foretrække som sammenligningsgrundlag frem for eksternt sammenlignelige transaktioner.

De eksternt sammenlignelige transaktioner kan søges fremskaffet via brancheorganisationer, internettet, særlige børser mv. Det står selskabet frit for, at anvende databaseundersøgelser til underbyggelse af, at den valgte prisfastsættelsesmetode er i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Databaseundersøgelsen kan vedlægges dokumentationen hvis en sådan er udarbejdet.

Er der for koncernen valgt en overordnet transfer pricing politik skal denne beskrives og dokumenteres i forhold til prisfastsættelsen af transaktionerne for selskabet og koncernen, og i forbindelse med overholdelse af armslængdeprincipperne.

Der skal redegøres for hvorledes prisfastsættelsen er implementeret i praksis hos selskabet og i koncernen.

4.5 Skriftlige aftaler

Dokumentationsbekendtgørelsen angiver, at alle skriftlige aftaler indgået med forbundne parter, øvrige landes skattemyndigheder mv. skal beskrives og vedlægges dokumentationen. Aftaler vil typisk omfatte management fee agreements, shared service arrangements, cost contribution arrangements, distributionsaftaler, finanserings- og låneaftaler mv.

Er der indgået unilaterale Advance Pricing Agreements (APA'er), bindende forhåndsbeskeder eller andre aftaler med de udenlandske myndigheder skal disse vedlægges dokumentationen. Det er ikke nødvendigt at vedlægge bi- eller multilaterale aftaler hvori de danske skattemyndigheder er part i.

4.6 Databaseundersøgelser

I forbindelse med at selskabet foretager en sammenlignelighedsanalyse af de kontrollerede transaktioner kan det vise sig hensigtsmæssigt, at foretage en databaseundersøgelse for at fremskaffe det bedst mulige sammenligningsgrundlag. Der er visse brancher hvor de varer der produceres og handles internt i koncernen er så specielle at det derfor er vanskeligt, at finde produkter som er tilstrækkelige sammenlignelige.

I henhold til dokumentationsbekendtgørelsens § 10 kan SKATs anmodning om udarbejdelse af databaseundersøgelser kun fremsættes under en skatterevision. De i undersøgelserne anvendte databaser skal opfylde de to betingelser i bekendtgørelsens § 10, stk. 2 for, at blive anerkendt som en databaseundersøgelse. De to betingelser er:

1. sammenligningsgrundlaget skal kunne danne grundlag for en vurdering af armlængdevilkår
2. sammenligningsgrundlaget skal kunne udsøges i en offentlig tilgængelig database

At databasen skal være offentlig tilgængelig betyder ikke at alle har adgang, men at der ofte kræves en form for medlemskab og betaling for at få adgang til at kunne anvende de indsamlede data.

Der findes forskellige typer af kommercielle databaser hvori sammenligningsgrundlaget kan udsøges, eksempelvis Amadeus som samler regnskabsmæssige data og informationer for en flerårig periode fra europæiske selskabers årsrapporter. Man skal dog have for øje, at selskaberne ikke anvender samme regnskabspraksis og principper og der skal i forbindelse med udsøgningen af sammenlignelighedsgrundlaget tages højde for dette. Man kan i et vist omfang komme uden om dette problem ved at anvende en prisfastsættelsesmetode, som

tager sit udgangspunkt i nettoavancen, da betydningen af klassificeringen af forskellige omkostninger betyder mindre ved disse metoder.

Databaseanalysen skal ifølge dokumentationsbekendtgørelsens § 10, stk. 3 nr. 1) - 4) bestå af følgende fire elementer og der skal i dokumentationsmaterialet anføres henvisninger til punkterne i bekendtgørelsen:

- 1) identifikation af den testede transaktion og fastsættelse af den anvendte prisfastsættelsesmetode
- 2) beskrivelse og begrundelse af udsøgningskriterier og sammenlignelighedsgrundlaget
- 3) redegørelse af justeringer og intervaller
- 4) dokumentationsmateriale i form af udskrifter fra databasen

Analysen har til formål at fremfinde det bedst mulige sammenligningsgrundlag. Jo større graden af sammenlignelighed er, des højere er dokumentationsværdien af undersøgelsen. Sammenlignelighedsgraden bestemmes ud fra de fem sammenlignelighedsfaktorer som er beskrevet i afsnit 4.3.

Identifikationen og afgrænsningen af de testede transaktionerne kan foretages i henhold til den i dokumentationen foretagne beskrivelse af de kontrollerede transaktioner, herefter skal en prisfastsættelsesmetode vælges og valget skal begrundes. Valget af prisfastsættelsesmetode er afgørende for det armslængdeinterval der beregnes på baggrund af det udsøgte sammenligningsgrundlag. Valget af prisfastsættelsesmetoden har således også betydning for den udsøgningsproces som foretages for at fremfinde sammenlignelige uafhængige transaktioner.

Der skal udarbejdes en beskrivelse af processen omkring udsøgningen af sammenligningsgrundlag i databaser mv. og de kriterier der er anvendt i forbindelse hermed skal beskrives og begrundes. Både kvantitative og kvalitative udsøgningskriterier skal opgøres og indarbejdes i dokumentationen.

Efter tilvalg og fravalg ud fra de kvantitative og kvalitative udsøgningskriterier er sammenligningsgrundlaget bestående af en population af transaktioner eller selskaber fundet. Er datagrundlaget ikke fuldt sammenligneligt kan sammenligneligheden øges ved at foretage justeringer for at ophæve den økonomiske effekt som mindsker sammenligneligheden. Oftest vil man foretage justeringer i forhold til funktioner, aktiver, risiko mv. hvor man har et tilgængeligt datagrundlag fra egen virksomhed til brug for beregning af justeringerne. Herefter kan selskabet foretage sin armslængdevurdering af enten avance eller afregningspris på baggrund af de data som indgår i sammenlignelighedsgrundlaget.

Ud fra sammenlignelighedsgrundlaget dannes der et interval af afregningspriser eller avancer. Er det fuld sammenlignelighed vil dette interval i princippet udgøre armslængdeintervallet for prisen eller avancen på den testede transaktion. I virkelighedens verden er der næppe fuld sammenlignelighed og det anbefales derfor, at der beregnes en median og et range indenfor intervallet, hvori prisen eller avancen på transaktionen skal placere sig for at opfylde en armslængdevurdering. Der henvises til SKATs dokumentationsvejledning for en nærmere gennemgang af beregningsmetoderne for udregning af median og interquartile range.

Det materiale og de informationer der er blevet anvendt i forbindelse med udsøgning af sammenligningsgrundlaget og beregning af armslængdeintervallet for den testede transaktioner skal vedlægges dokumentationsmaterialet. Det indebærer identifikation af databasen, udskrifter fra den anvendte database og øvrige steder hvori der er hentet information, udskrifter af anvendte regnskabsmæssige nøgletal mv. Der skal kun vedlægges dokumentation på de kvantitative og kvalitative tilvalgte virksomheder, dette kan være udskrifter hentet direkte fra den anvendte database. SKAT har ret til i forbindelse med en skattekontrol, at efterspørge materiale som har ligget til grund for de foretagne til- og fravalg af virksomheder. Dette gælder for såvel kvantitative fravalgte som kvalitativt tilvalgte virksomheder³³.

³³ SKATs dokumentationsvejledning til transfer pricing, kontrollerede transaktioner, afsnit 7.3.4 Dokumentationsmateriale for databaseundersøgelse (§ 10, stk. 3, nr. 4), s. 98

Der gives en 60-90 dages frist til udarbejdelse af en databaseundersøgelse hvis SKAT anmoder herom³⁴.

4.7 EU transfer pricing dokumentation (EU TPD)

I henhold til dokumentationsbekendtgørelsens § 11, stk. 1 kan den skattepligtige vælge at udarbejde sin dokumentation som en EU dokumentation. Modellen er udarbejdet af EU Joint Transfer Pricing Forum (JTPF) og er beskrevet nærmere i afsnit 5.x se nærmere herom.

Hensigten med en EU TPD er, at gøre det nemmere for skattemyndighederne at kunne foretage en vurdering af de anvendte interne afregningspriser, samt foretage en risikovurdering af hvornår det vil være formålstjenligt at indlede en egentlig revision.

Det var ligeledes et mål for JTPF, at forsøge at gøre selskabernes omkostninger til udarbejdelse af transfer pricing dokumentationen mindre samtidig med, at kvaliteten af dokumentationen forbedredes og dokumentationspligten dermed opfyldes.

Man har i Danmark tiltrådt og implementeret JTPF's anbefalinger ved vedtagelsen af dokumentationsbekendtgørelsen. Man har ligeledes fulgt anbefalinger omkring en reduceret dokumentationsbyrden for små og mellemstore selskaber, således at disse ikke skal udarbejde dokumentationer i samme omfang som store internationale koncerner med langt mere komplekse transaktioner.

³⁴ Dokumentationsbekendtgørelsen § 10, stk. 4.

5 EU Joint Transfer Pricing Forum (JTPF)

På baggrund af et "Company Tax Study" udført i 2001 foreslog Europa Kommissionen, at oprette et "EU Joint Transfer Pricing Forum" (JTPF). Formålet med nedsættelsen af dette forum er, at forsøge at skabe en konsensus indenfor transfer pricing området i EU samt skabe praktiske løsninger på området, som holder sig inden for rammerne af retningslinjerne i OECDs Transfer Pricing Guidelines.

JTPF blev formelt oprettet første gang i juni 2002 og bestod af en skatteekspert fra hvert af medlemslandenes skattemyndigheder samt 10 eksperter fra erhvervslivet. Repræsentanter fra EU ansøgerlande og OECDs Sekretariat deltager i forummet som observatører. JTPF afholdt første møde i oktober 2002 og lagde her en 2-årig arbejdsplan for den periode som forummet havde mandat til at operere i. Ved udgangen af denne periode vedtog man i Europa Kommissionen, at forlænge mandatet med yderligere 2 år. Blandt andet på baggrund af de konstruktive resultater forummet allerede var fremkommet med, men ligeså meget på baggrund af, at der på daværende tidspunkt stadig var en del udestående problemstillinger på arbejdsplanen som endnu ikke var behandlet i forummet. Senest er mandatet forlænget til at løbe yderligere 2 år gældende fra 1. marts 2007, og forummet er blevet udvidet med yderligere 5 eksperter fra erhvervslivet.

JTPF er indtil dato fremkommet med tre meddelelser:

1. Adfærdskodeks for konventionen om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders overskud ("voldgiftskonventionen") (se afsnit 5.2.1 herom)
2. Adfærdskodeks for EU Transfer Pricing dokumentation i EU (se afsnit 5.3 herom)
3. Retningslinjer for forhåndsftaler om interne afregningspriser (Advance Pricing Agreements (APA))

Indholdet af meddelelserne vil blive beskrevet i afsnittene nedenfor.

5.1 EF-voldgiftskonventionen

EF-voldgiftskonvention trådte i kraft 1. januar 1995 og var i først omgang gældende i 5 år. I 1999 blev der udarbejdet en protokol som forlængede løbetiden med yderligere 5 år og med automatisk forlængelse herefter. Denne protokol blev først i 2004 ratificeret af de sidste af de lande som oprindeligt var medlem af EU ved forlængelsen i 1999 og denne trådte derfor først i kraft pr. 1. november 2004.

Den 3-årsfrist der normalt er gældende fra modtagelse af meddelelse om korrektion af indkomst til indsendelse af sagen til voldgiftskonventionen er suspenderet for perioden 1. januar 2000 - 31. oktober 2004. Er sagen indbragt i denne periode er den påbegyndt, som en mutual agreement og overgået pr. 1. november 2004 til EF-konventionen.

EU er efterfølgende blevet udvidet med nye medlemslande og ikke alle af disse har ratificeret udvidelseskonventionen på nuværende tidspunkt.

Udvidelseskonventionen er ratificeret af Danmark og indført i dansk lov ved lov nr. 1407 af 21. december 2005 med virkning fra 1. maj 2006. EF-voldgiftskonventionen for de nye medlemmer finder kun anvendelse mellem de af de nye stater som har ratificeret udvidelseskonventionen, samt mellem de nye stater som har ratificeret og de "gamle" stater som ligeledes har ratificeret udvidelsen.

EF-voldgiftskonventionen har til opgave at løse dobbeltbeskatnings konflikter mellem foretagender i to EU lande. EF-voldgiftskonventionen behandler konflikter for selskaber og faste driftssteder, dog er fysiske personer som ikke driver erhvervmæssig virksomhed ikke omfattet af konventionen.

EF-konventionen kan anvendes som et alternativ til en gensidig aftaleprocedure (mutual agreement) og vælger et selskab denne løsningsmodel er der, i modsætning til den gensidige aftaleprocedure uden brug af EF-konventionen, sikkerhed for at en løsning fremkommer da de lande som har tiltrådt konventionen er forpligtet til at løse dobbeltbeskatningsproblemet.

5.1.1 Adfærdskodeks for indbringelse af sager for EF-konventionen

EU's Joint Transfer Pricing Forum (JTPF) har udarbejdet et såkaldt adfærdskodeks, som skal følges for at et selskab kan indbringe en sag for EF-konventionen. Adfærdskodekset er

tiltrådt af Rådet for Den Europæiske Union og vil blive lagt til grund for de danske skattemyndigheders administration af EF-voldgiftskonventionen³⁵.

Adfærdskodekset angiver at følgende er iagttaget før en sag anses som forelagt for EF-voldgiftskonventionen³⁶:

- a) identifikation (såsom navn, adresse, skatteidentifikationsnummer) af den virksomhed i den kontraherende stat, der indgiver sin anmodning, og af de øvrige parter i de relevante transaktioner
- b) detaljerede oplysninger om relevante forhold og omstændigheder ved sagen (inkl. detaljerede oplysninger om forbindelserne mellem virksomheden og de øvrige parter i de relevante transaktioner)
- c) identifikation af de relevante beskatningsperioder
- d) genparter af meddelelser om skatteansættelse, rapporter om skatterevision eller tilsvarende, som har ført til den påståede dobbeltbeskatning
- e) detaljerede oplysninger om indsigelser og retssager, som virksomheden eller de øvrige parter i de relevante transaktioner har taget initiativ til, og alle domstolsafgørelser i sagen
- f) en redegørelse fra virksomheden for, hvorfor den mener, at principperne i artikel 4 i voldgiftskonventionen ikke er overholdt
- g) et tilsagn om, at virksomheden vil svare så komplet og hurtigt som muligt på alle rimelige og relevante anmodninger fra en kompetent myndighed og vil have dokumentation til rådighed for de kompetente myndigheder, og
- h) alle specifikke supplerende oplysninger, som den kompetente myndighed anmoder om inden for to måneder efter modtagelsen af den skattepligtiges anmodning.

I Danmark er det Kontoret for International Selskabsbeskatning som er den kompetente myndighed, der vurderer om ovenstående informationer er tilstrækkelige til at sagen kan vurderes som værende forelagt.

³⁵ www.skat.dk "Transfer Pricing - Voldgiftskonvention - Adfærdskodeks - Udvidelse til 10 nye medlemsstater"

³⁶ Den Europæiske Unions Tidende, (2006/C 176/02) afsnit 2

Materialet kan udarbejdes på dansk, svensk, norsk eller engelsk, dog skal den nødvendige dokumentation udarbejdes på et fælles arbejdssprog for de kontraherende stater for at minimere omkostninger og forsinkelser.

Når en sag er indbragt for EF-voldgiftskonventionen har de involverede skattemyndigheder en tidsfrist på en 2-årig periode til at igangsætte de gensidige forhandlinger. Tidsfristen løber fra den seneste af de nedenfor oplyste datoer:

- datoen for meddelelsen om skatteansættelsen, dvs. skatteadministrationens endelig afgørelse om den supplerende indkomst, eller tilsvarende
- den dato, på hvilken den kompetente myndighed modtager anmodningen, og den minimumsinformation, der er omhandlet ovenfor i punkt a)-h)

EF-konventionens procedure til løsning af dobbeltbeskatning er illustreret nedenfor:



Kilde: Egen tilvirkning

Når selskabet indbringer deres sag og den påkrævede minimumsinformation for konventionen påbegynder de implicerede landes skattemyndigheder gensidige forhandlinger for, at komme frem til en løsning. De er forpligtet til at komme med løsningsforslag i løbet af en 2 års periode. Såfremt dette ikke lykkedes for skattemyndighederne indledes der en voldgiftsprocedure, hvor myndighederne forpligtes til, at nedsætte et rådgivende udvalg, der inden for en 6 måneders periode skal fremkomme med et forslag til løsning.

Skattemyndighederne har herefter en 6 måneders periode til at få dobbeltbeskatningsproblemet endelig løst.

Koncernen er altså sikret en ophævelse af deres dobbeltbeskatning ved brug af EF-konventionen inden for en 3 års periode, hvilket ikke er sikret såfremt forhandlingerne kun laves som en gensidig forhandling (mutual agreement) og konventionen ikke involveres.

Det skal bemærkes, at har koncernen indbragt sagen for de danske domstole kan den ikke indbringe samme sag for EF-konventionen, jf. lovbekendtgørelse 1023 af 13/12 1994 § 3.

5.2 Adfærdskodeks for transfer pricing dokumentation for forbundne foretagender i Den Europæiske Union

EU Kommissionen vedtog følgende adfærdskodeks for en EU transfer pricing dokumentation³⁷:

1. Medlemsstaterne accepterer den standardiserede og delvis centraliserede transfer pricing-dokumentation for forbundne foretagender i EU, («EU TPD»), hvortil der henvises i bilaget, og betragter den som et grundlæggende sæt oplysninger med henblik på vurderingen af en multinational concerns interne afregningspriser.
2. Multinationale koncerner kan frit vælge, om de ønsker at anvende en EU TPD.
3. Medlemsstaterne lægger samme betragtninger til grund for dokumentation om overskudsfordelingen mellem faste driftssteder som for transfer pricing-dokumentation.
4. Medlemsstaterne tager om nødvendigt behørigt hensyn til og lader sig inspirere af de generelle principper og krav, hvortil der henvises i bilaget.
5. Medlemsstaterne forpligter sig til ikke at kræve dokumentation fra små og mindre komplekse virksomheder (herunder små og mellemstore virksomheder) i en sådan mængde eller af en sådan kompleksitet, som kan forventes af større og mere komplekse virksomheder.

³⁷ Den Europæiske Unions Tidende, 2006/C 176/1, Meddelelse fra Rådet "Adfærdskodeks for transfer pricing-dokumentation for forbundne foretagender i Den Europæiske Union".

6. Medlemsstaterne bør:

- a) ikke pålægge virksomhederne urimelige overholdelsesomkostninger eller administrative byrder, når de anmoder om udarbejdelse eller fremlæggelse af dokumentation
- b) ikke anmode om dokumentation, der ikke vedrører de transaktioner, som undersøges
- c) sikre, at der ikke sker offentliggørelse af fortrolige oplysninger fra dokumentationen.

7. Medlemsstaterne bør ikke pålægge dokumentationsrelaterede sanktioner, når de skattepligtige i god tro, på passende vis og inden for en passende frist overholder reglerne om standardiseret og sammenhængende dokumentation som beskrevet i bilaget eller den pågældende medlemsstats interne dokumentationskrav og anvender denne dokumentation til at fastsætte deres priser i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

8. For at sikre en ensartet og effektiv gennemførelse af denne adfærdskodeks bør medlemsstaterne årligt at aflægge rapport til Kommissionen om enhver foranstaltning, som de træffer i forbindelse med denne kodeks og dens anvendelse i praksis.

I bilaget til det vedtagne kodeks finder man de nærmere angivne krav til selve dokumentationsmaterialet som er gennemgået nedenfor.

5.2.1 EU transfer pricing dokumentation

EU's Joint Transfer Pricing Forum har ligeledes på transfer pricing dokumentationsområdet udarbejdet et adfærdskodeks for, hvorledes en EU transfer pricing dokumentation bør se ud for, at kunne tilfredsstille skattemyndighederne i de respektive EU medlemslande. I forbindelse med det arbejde der blev udført for, at skabe retningslinjer for en EU Transfer Pricing Dokumentation (EU TPD) konstaterede forummet, at der var store forskelle på kravene til dokumentation landene imellem. Der var med andre ord et stort behov for at få lavet en standardisering på området.

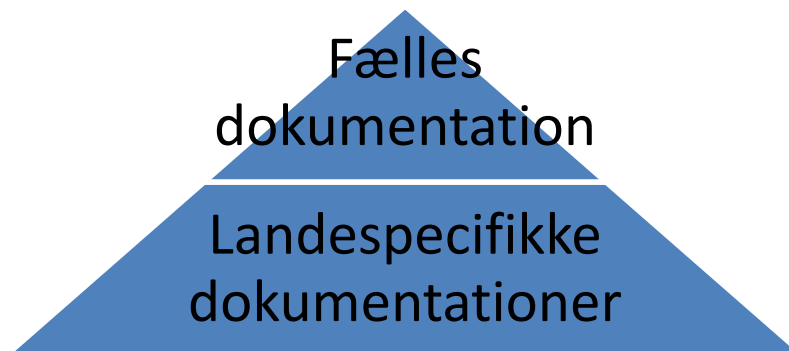
Fordelen ved at udarbejde en fælles EU TPD er, at alle skattemyndigheder har adgang til den samme dokumentation. Dette burde nedbringe risikoen for dobbeltbeskatning og andre

dokumentationsrelaterede sanktioner. Er koncernen meget kompleks eksempelvis med forskellige divisioner, som rent forretningsmæssigt afviger meget fra hinanden, kan den vælge at udarbejde en fællesdokumentation for de enkelte divisioner, hvis dette giver et bedre overblik over koncernen og dens aktiviteter.

Det er op til de enkelte medlemsstater, at beslutte hvorvidt de vil implementere EU TPD i national lovgivningen og EU TPD skal kun fremlægges for myndighederne i forbindelse med en skatterevision eller på specifik anmodning.

Dokumentationen skal ses indenfor rammerne af OECD's Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises.

Overordnet set er en EU Transfer Pricing dokumentation (EU TPD) opbygget således:



Kilde: Egen tilvirkning

5.2.1.1 Fælles dokumentation

Fællesdokumentationen beskriver koncernen generelt, dens økonomiske forhold og hvilke metoder der anvendes på de koncerninterne afregningspriser i de aktuelle EU lande. Dokumentationen skal være tilstrækkeligt detaljeret til, at skattemyndighederne kan foretage en risikovurdering med henblik på udsøgning af sager, præcisering af spørgsmål i forbindelse med skatterevisioner og vurdering af anvendte armlængdemetoder.

Dokumentationens overordnede del består af en beskrivelse af de standardiserede fællestræk for hele koncernen, som har betydning for den eller de prisfastsættelsesmetoder der er valgt for de forskellige transaktionstyper. Transaktioner foretaget mellem

koncernenheder beliggende både indenfor og udenfor EU bør indarbejdes i dokumentationen. Fællesdokumentationen skal udarbejdes på et sprog som forstås i de pågældende medlemsstater.

EU TPD'en skal fungere som et redskab for skattemyndighederne i forbindelse med udsøgningen af transaktioner som udgangspunkt i en skatterevision.

Dokumentationen skal som minimum indeholde følgende punkter³⁸:

- a) en generel beskrivelse af aktiviteterne og forretningsstrategien, herunder ændringer af forretningsstrategien i forhold til det foregående skatteår
- b) en generel beskrivelse af den multinationale koncerns organisatoriske, juridiske og operationelle struktur (herunder et koncerndiagram, en liste over koncernenheder og en beskrivelse af moderselskabets deltagelse i datterselskaberne)
- c) en generel liste over de forbundne foretagender, der foretager kontrollerede transaktioner med virksomheder i EU
- d) en generel beskrivelse af de kontrollerede transaktioner med forbundne foretagender i EU, dvs. en beskrivelse af:
 - i) transaktionsstrømme (materielle og immaterielle aktiver, tjenester, finansielle elementer)
 - ii) faktureringsstrømme og
 - iii) transaktionsstrømmenes beløb og mængde
- e) en generel beskrivelse af funktioner og risici og en beskrivelse af ændringer i funktioner eller risici i forhold til det foregående skatteår, f.eks. ændring fra fulgyldig distributør til kommissionær

³⁸ Meddelelse fra Kommissionen til Rådet, Europa-Parlamentet og det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalg "om arbejdet i det fælles EU transfer pricing-forum om transfer pricing dokumentation for forbundne foretagener i EU", bilag til Adfærdskodeks afsnit 1 "Indholdet af EU TPD, afsnit 4.2

- f) en liste over immaterielle aktiver (patenter, varemærker, knowhow osv.) og modtagne eller betalte licensafgifter
- g) den multinationale koncerns politik vedrørende interne afregningspriser eller en beskrivelse af koncernens system for interne afregningspriser, der viser, at koncernens interne afregningspriser er fastsat i overensstemmelse med armslængdeprincippet
- h) en liste over aftaler om omkostningsfordeling, forhåndsftaler om metode for interne afregningspriser (APA) og afgørelser om forskellige aspekter af interne afregningspriser, såfremt de finder anvendelse på EU-baserede koncernenheder og
- i) en erklæring, hvori hver enkelt national skattepligtig forpligter sig til at levere supplerende oplysninger på anmodning og inden for en passende frist i overensstemmelse med nationale regler.

5.2.1.2 Landespecifik dokumentation

Den landespecifikke dokumentation skal udarbejdes på et sprog som fastsættes af det pågældende medlemsland, uanset om denne indgår i fællesdokumentationen og skal supplere fællesdokumentationen.

Den landespecifikke dokumentation skal som minimum indeholde følgende³⁹:

- a) en detaljeret beskrivelse af aktiviteterne og forretningsstrategien, herunder ændringer af forretningsstrategien i forhold til det foregående skatteår

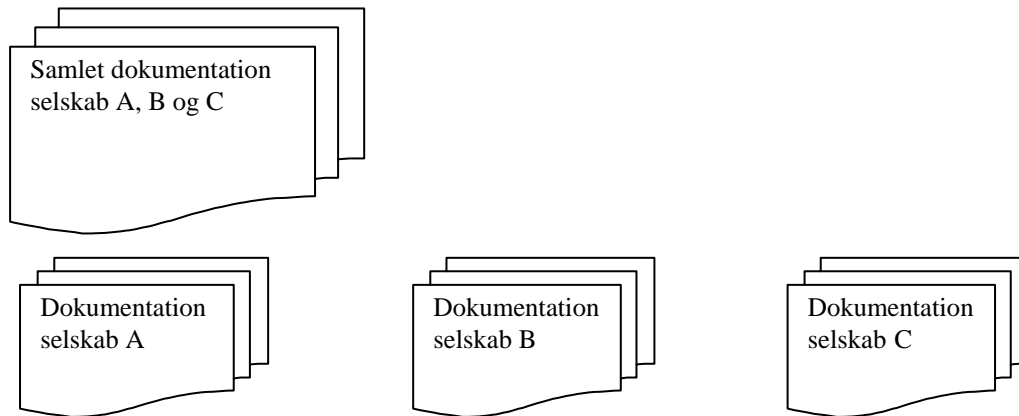
³⁹ Meddelelse fra Kommissionen til Rådet, Europa-Parlamentet og det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalg "om arbejdet i det fælles EU transfer pricing-forum om transfer pricing dokumentation for forbundne foretagener i EU", bilag til Adfærdskodeks afsnit 1 "Indholdet af EU TPD, afsnit 5.2

- b) oplysninger, dvs. beskrivelse og redegørelse, om de landespecifikke kontrollerede transaktioner, herunder:
- i) transaktionsstrømme (materielle og immaterielle aktiver, tjenester, finansielle elementer)
 - ii) faktureringsstrømme og
 - iii) transaktionsstrømmenes beløb og mængde
- c) en sammenlignelighedsanalyse, dvs.
- i) de forskellige goders og tjenesteydelsers karakteristika
 - ii) funktionsanalyse (udførte funktioner, anvendte aktiver, påtagede risici)
 - iii) kontraktbestemmelser
 - iv) økonomiske forhold og
 - v) specifikke forretningsstrategier
- d) en redegørelse for valget og anvendelsen af prisfastsættelsesmetode(r), dvs. hvorfor man har valgt en bestemt prisfastsættelsesmetode, og hvorledes den er blevet anvendt
- e) relevante oplysninger om eventuelle interne og/eller eksterne sammenlignelige transaktioner og
- f) en beskrivelse af implementeringen og anvendelsen af den koncerninterne transfer pricing-politik.

Det er muligt for koncernen, at flytte oplysninger fra den landespecifikke dokumentation til fællesdokumentationen hvis dette vurderes hensigtsmæssigt, og at detaljeringsgraden er på højde med det krævede i den landespecifikke dokumentation.

Det er op til koncernen at beslutte, om der skal udarbejdes én samlet dokumentation for flere selskaber beliggende i samme land, eller om der skal udarbejdes ét sæt dokumentation pr. selskab, ses illustreret nedenfor.

Eksempel på udarbejdelse af landespecifikke dokumentation for en koncern i land X:



Kilde: Egen tilvirkning.

5.3 Retningslinjerne for indgåelse af APA'er

Se afsnittet omhandlede Advance Pricing Agreements for beskrivelse af hvad disse aftaler indeholder. Processen omkring indgåelse af en APA er i retningslinjerne fra JTPF opdelt i fire faser, som nedenfor er beskrevet overordnet.

5.3.1 Fase 1 Uformel ansøgning

Første del består af, en uformel henvendelse fra skatteyderen til skattemyndighederne i de lande hvori transaktionerne foretages. Det skal i forbindelse med henvendelsen aftales nærmere omkring fremskaffelse af den nødvendige dokumentation til brug for indsendelsen af den formelle ansøgning og afklaring af en eventuel kompleksitetstærskel. Herefter skal skattemyndigheden komme med en klar angivelse af, om en formel ansøgning kan efterkommes.

5.3.2 Fase 2 Formel ansøgning

Den formelle ansøgning skal indsendes til den skattemyndighed hvortil skatten betales, og bør indsendes i umiddelbar forlængelse af den uformelle henvendelse. Det er op til skatteyderen at sikre sig, at ansøgningen indsendes rettidigt efter de lokale tidsfrister hos de skattemyndigheder der er berørt af transaktionerne i aftalen. Efter modtagelse af den formelle ansøgning påbegynder skattemyndighederne et evalueringsarbejde som skal munde ud i en faktisk forhandling af aftalen indledes mellem de pågældende lande.

5.3.3 Fase 3 Evaluering og forhandling vedrørende APA-aftalen

Ved indsendelsen af den formelle ansøgning skal skatteyderen vedlægge alle relevante oplysninger, som kan have indflydelse på den evaluering som skattemyndighederne foretager på baggrund af ansøgningen. Det anbefales, at skattemyndighederne i forbindelse med deres evaluering angiver hvilke vilkår og betingelser der foretrækkes i APA'en. I de videre forhandlinger med de øvrige skattemyndigheder bør disse vilkår og betingelser handles af således der kun er ét sæt at henholde sig til.

Skattemyndighederne har ret til at anmode om yderligere relevante informationer, såfremt det leverede materiale ikke vurderes som værende omfattende nok til, at kunne foretage en evaluering af ansøgningen. Alle oplysninger skatteyderen afgiver skal udleveres til alle de involverede skattemyndigheder, ligesom det som udgangspunkt er skatteyderen, som skal sørge for at udveksle oplysninger til alle skattemyndighederne om, hvad der er krævet af oplysninger fra de forskellige landes skatte myndigheder.

Efter endt evaluering er det op til skattemyndighederne at tage kontakt til hinanden og påbegynde forhandlinger omkring indgåelse af aftalen samt opstille en tidsplan for forløbet. Det anbefales i retningslinjerne, at parterne allerede under evalueringen påbegynder et samarbejde hvis dette kan fremskynde processen omkring indgåelse af aftalen.

Det anbefales, at de kompetente myndigheder udarbejder udtalelser omkring evalueringerne, som afspejler den holdning der haves til den valgte armslængdemetode, forudsætninger mv. i den pågældende APA. Disse udtalelser skal ikke udveksles, men det

anbefales at gøre dette hvis det kan fremme APA-processen. De bør i så fald fremsendes i forbindelse med, at forhandlingerne påbegyndes mellem de kompetente myndigheder. Har en kompetent skattemyndighed udarbejdet en udtalelse og videregivet denne til de øvrige kompetente myndigheder bør disse som minimum angive punkter hvori de er uenige.

5.3.4 Fase 4 Formel aftale

Der bør indgås formelle aftaler mellem de kompetente myndigheder omkring ikrafttræden af APA-aftalen. Der er mulighed for, at indgå en samlet aftale mellem alle skattemyndigheder ved multilaterale aftaler eller blot som en række af bilaterale aftaler. Alle aftaler skal indeholde vilkår og betingelser og give de berørte parter sikkerhed for, at såfremt de i APA-aftalen angivne vilkår mv. er overholdt, vil afregningsprisen blive som angivet i aftalen.

Anvendelsesområde, efterreguleringer mv.

Det er som udgangspunkt op til skatteyderen at beslutte hvilke transaktioner, hvilke grupper, hvilke kritiske forudsætninger der skal medtages i APA'en og begrunde valgene. Herefter er det op til skattemyndigheden, at afgøre om denne vil acceptere disse og efterkomme ansøgningen.

Skattemyndighederne har, hvis den nationale lovgivning tillader det, mulighed for at foretage efterreguleringer hvis de kritiske forudsætninger, som ligger til grund for den valgte prisfastsættelsesmetode i aftalen ikke overholdes.

6 Konklusion

Danske reguleringer af transfer pricing i Danmark

SL §§ 4-6 er de grundlæggende bestemmelser indenfor dansk skatteret. Princippet om rette indkomstmodtager (omkostningsbærer) foreskrives i disse bestemmelser og er derfor grundlaget for de danske transfer pricing reguleringer.

Den vigtigste retspraksis indenfor transfer pricing i Danmark er de såkaldte oliedomme. Her formåede skattemyndighederne ikke at løfte bevisbyrden og påvise at internhandlen ikke var sket på armslængdevilkår.

Set i lyset af udfaldet af oliedommene blev først lov nr. 131 vedtaget i 1998, omhandlende oplysnings- og dokumentationspligt, skattemyndighedernes adgang til skønnet ansættelse af den skattepligtige indkomst, forlænget ligningsfrist for transfer pricing sager og korresponderende korrektioner.

Derefter blev lov nr. 432 vedtaget i 1998 hvor armslængdeprincippet blev stadfæstet i dansk ret.

Ved vedtagelse af disse love blev der åbnet mulighed for, at de danske skattemyndigheder skønsmæssigt kunne forhøje den skattepligtige indkomst i tilfælde af mangelfuld eller manglende dokumentation.

Ligesom de danske skattemyndigheder fik ubegrænset genoptagelsesfrist på gamle skatteansættelser, som følge af en primær korrektion foretaget af en udenlandsk myndighed, og foretage en korresponderende korrektion af den skattepligtige indkomst i Danmark.

Dokumentationskravet er ved lov. 408 fra 2005 blevet lempet for små og mellemstore selskaber som størrelsesmæssigt ligger under en nærmere defineret mindste grænse for ikke at påføre disse selskaber en unødigt stor byrde og omkostninger i forbindelse med udarbejdelse af transfer pricing dokumentationen. I samme ombæring blev oplysnings- og dokumentationspligten udvidet til også at omfatte indenlandske kontrollerede

transaktioner, der blev indført mulighed for sanktion i form af bødestraf ved manglende opfyldelse af dokumentationspligten samt afskaffelse af omkostningsgodtgørelse til dokumentationsudarbejdelse under klagesager.

Lovenes formål er at styrke de danske skattemyndigheders mulighed for at kontrollere, om der er sket en korrekt prisfastsættelse af de koncerninterne transaktioner.

OECDs påvirkning på dansk transfer pricing

OECD har udformet retningslinjer for prisfastsættelsen af interne afregningspriser for international samhandel. Formålet er blandt andet at forsøge, at harmonisere medlemslandenes skatteregler og undgå at koncerner dobbeltbeskattes.

De danske transfer pricing regler bærer tydeligt præg af at være påvirket af OECD's Transfer Pricing Guidelines. I bemærkningerne til lov 131 og 432 fremgår det, at dokumentationsvejledningen fra SKAT vil blive udarbejdet i henhold til OECD's retningslinjer.

Armslængdeprincippet

Det grundlæggende princip inden for transfer pricing er armslængdeprincippet.

Princippet går i alt sin enkelthed ud på, at handel mellem koncernforbundne parter skal foregå på markedsvilkår. Det betyder, at priser og vilkår for handel mellem afhængige parter skal være identiske med priser og vilkår for handel med en uafhængig part.

Til kontrol af dette anbefales det at der udarbejdes en sammenlignelighedsanalyse.

Anbefalede prisfastsættelsesmetoder

OECD anbefaler følgende metoder til prisfastsættelse af de interne afregningspriser:

Traditionelle transaktionsbestemte metoder:

- Frie markedsprismetoden
- Videresalgsmetoden
- Kostpris plus avancemetoden

Transaktionsbestemte avancemetoder:

- Avancefordelingsmetoden
- Transaktionsbestemte nettoavancemetoden

Metoderne er opstillet hierarkisk således, at den frie markedsprismetode er den bedste og mest foretrukne metode og så fremdeles. Det anbefales, at de transaktionsbestemte avancemetoder kun benyttes i tilfælde af, at de traditionelle transaktionsbestemte metoder ikke kan anvendes.

OECD anbefaler, at selskaberne udarbejder en dokumentation for den valgte transfer pricing metode. Dokumentationen bør indeholde beskrivelse af selskabet, arten og omfanget af transaktionerne, markeder, strategier, datagrundlaget, funktioner, risiko, sammenlignelige uafhængige transaktioner mv. Dokumentationen bør udformes således, at skattemyndigheder kan vurdere om transaktionerne er sket ud fra et armslængde princip.

Administrative tiltag til undgåelse og løsning af transfer pricing spørgsmål

OECD omtaler i deres retningslinjer følgende muligheder for at løse eller helt undgå transfer pricing tvister og dobbeltbeskatning:

- Safe Harbours
- Advance Pricing Agreements (APA)
- Mutual Agreements

Fælles for ovenstående er, at det er aftaler indgået med skattemyndighederne i selskabets hjemland.

En safe harbour er en aftale om et prisinterval for de koncerninterne transaktioner. En APA er en aftale om metoder og vilkår for de koncerninterne transaktioner og en mutual agreement er en gensidig aftale, som resultat af gensidig forhandling, mellem to eller flere skattemyndigheder for at undgå dobbeltbeskatning.

Dokumentationens udformning i Danmark

Ved vedtagelse af bekendtgørelse nr. 42 i januar 2006, kaldet dokumentationsbekendtgørelsen, blev et minimumskrav til indholdet af en transfer pricing dokumentation indført i dansk ret. SKAT udgav samtidig med vedtagelsen af bekendtgørelsen en opdateret og langt mere omfattende dokumentationsvejledning end den tidligere version udgivet tilbage i 2002.

Dokumentationen skal overordnet set som minimum indeholde en beskrivelse af koncernen, de koncerninterne transaktioner, en funktions- og risikoanalyse, en sammenlignelighedsanalyse og angivelse af de skriftlige aftaler koncernen har indgået.

Beskrivelsen af koncernen omfatter en generel beskrivelse af koncernen og den historiske udvikling, dens opbygning i henholdsvis den juridiske og organisatoriske struktur, hvordan har de sidste 3 års økonomiske resultater set ud og beskrivelse af det marked og den branche ud som koncernen opererer i.

De koncerninterne transaktioner skal identificeres og beskrives så detaljeret som muligt. Arten og omfanget, samhandelspartner og afregning skal indarbejdes i beskrivelsen. Det er tilladt for ensartede transaktioner at aggregere disse og beskrive dem under ét. Handler selskabet internt ved hjælp af tilsigtet modregning skal disse sammensatte varer/ydelse dekomponeres og beskrives og værdiansættes for hver bestanddel.

Dokumentationen skal indeholde en funktions- og risikoanalyse. Analysen skal basere sig på OECDs fem sammenlignelighedsfaktorer:

- Produkternes egenskaber
- Funktionsanalyse
- Kontraktsvilkår
- Økonomiske omstændigheder
- Forretningsstrategier

Alle væsentlige forhold omkring de ovenstående punkter skal beskrives og indarbejdes i dokumentationen. Beskrivelsen af de fem sammenlignelighedsfaktorer skal udarbejdes i en sådan form at de kan danne grundlag for sammenlignelighedsanalysen.

Sammenlignelighedsanalysen foretages for at fremskaffe et sammenligningsgrundlag af uafhængige transaktioner. Det er tilladt, at foretage mindre korrektioner og justeringer af egne transaktioner for at fremskaffe et bedre sammenligningsgrundlag. Ofte justeres der for forskelle i funktioner og risici.

Når det bedst mulige sammenligningsgrundlag er fremskaffet anvendes dette til at bestemme en prisfastsættelsesmetode for de kontrollerede transaktioner. Selskabet kan anvende databaseundersøgelser i forbindelse med frembringelse af sammenlignelige uafhængige transaktioner. Hvis databaseundersøgelser er anvendt som sammenligningsgrundlag er der ikke pligt til at vedlægge disse i dokumentationsmaterialet, men SKAT kan i forbindelse med en skattekontrol anmode om at få databasedokumentationen tilvejebragt. Til brug for prisfastsættelse kan OECDs fem prisfastsættelsesmetoder anvendes, det er dog tilladt at anvende andre metoder blot disse opfylder armslængdekravet.

Er der indgået skriftlige aftaler mellem de forbundne parter og skattemyndigheder i de lande hvor der foretages intern handel skal disse vedlægges i dokumentationsmaterialet, dette gælder både aftaler med bagudrettet og fremadrettet virkning. Undtaget er dog aftaler indgået med de danske myndigheder da det SKAT burde have kendskab til disse aftaler.

Formålet med dokumentationen er, at give skattemyndighederne det bedst mulige grundlag for at kunne vurdere hvorvidt priser og vilkår i de kontrollerede transaktioner er foretaget på armslængdevilkår.

Har selskabet ikke udarbejdet en dokumentation eller er den meget mangelfuld har SKAT mulighed for, at uddеле bøder og foretage skønsmæssige indkomstforhøjelser.

EU Joint Transfer Pricing Forum

EU Joint Transfer Pricing Forum har indtil dato fremkommet med følgende tre meddelelser:

- 1 Adfærdskodeks for indbringelse af sager for EF-voldgiftskonventionen
- 2 Adfærdskodeks for EU Transfer Pricing dokumentation (EU TPD)
- 3 Retningslinjer for indgåelse af Advance Pricing Agreement (APA)

Fælles for de tre meddelelser er, at de har til hensigt at mindske antallet af dobbeltbeskatninger i EU.

For at selskaber kan indbringe deres sag for EF-voldgiftskonventionen skal de opfylde den række af formelle krav der er angivet adfærdskodekset. Når disse er opfyldt anses sagen for forelagt for EF-voldgiftskonventionen og arbejdet med at løse dobbeltbeskatnings konflikten påbegyndes.

Fra konventionen påbegynder arbejdet til der foreligger en løsning er afsat en tidshorizont på maximalt 3 år. Perioden består af en forhandlingsdel hvor de involverede skattemyndigheder har en periode på max 2 år til blive enige om fordelingen ellers nedsættes det rådgivende udvalg (voldgiftsprocedure på max ½ år). De involverede myndigheder har herefter 6 måneder til at træffe en afgørelse som ophæver dobbeltbeskatningen ellers bliver det rådgivende udvalgs udtalelse endelig.

Danmark har tilsluttet sig adfærdskodekset omkring EU TPD og dette er indarbejdet i dokumentationsbekendtgørelsen og i dokumentationsvejledningen. Det er op til selskabet at beslutte om deres dokumentation skal udarbejdes som en ordinær dokumentation efter bestemmelserne i dokumentationsbekendtgørelsen eller om den skal udarbejdes som en EU transfer Pricing dokumentation.

EU Transfer Pricing dokumentationen skal bestå af en fællesdokumentation og en landespecifik dokumentation.

Fællesdokumentationen skal indeholde de generelle informationer om koncernen, økonomiske forhold, typen af kontrollerede transaktioner, funktioner og risici samt andre

forhold som har indvirkning på valget af prisfastsættelsesmetoden. Beskrivelsen skal være så detaljeret at den kan danne basis for en udsøgning af sager for skattemyndighederne.

Den landespecifikke dokumentation skal som udgangspunkt indeholde stort set samme information som fællesdokumentationen blot på landeniveau. Dog skal dokumentationen udvides med en sammenlignelighedsanalyse, begrundelse og beskrivelse af prisfastsættelsesmetode, oplysninger om sammenlignelige interne og/eller eksterne transaktioner, beskrivelse af en eventuel koncernprisfastsættelses politik og implementeringen heraf.

EU JTPF har udarbejdet retningslinjer for indgåelse af APA'er for at forhindre en dobbeltbeskatning af koncernen.

7 Perspektivering

Skatteministeren iværksatte i 2002 en undersøgelse af selskabernes transfer pricing dokumentation. Undersøgelsen blev foretaget på baggrund af 212 udvalgte dokumentationspligtige selskaber, hvoraf der blev indsendt 167 dokumentationer og resultatet forelå i oktober 2003. Told- og Skattestyrelsen havde gennemgået dokumentationerne og klassificeret dem i kategorierne "Ikke åbenlys mangelfuld", "Åbenlys mangelfuld" og "Ingen dokumentation". Kun ca. 50% af det indsendte materiale faldt ind under kategorien "Ikke åbenlys mangelfuld", hvilket betyder at resten enten er "Åbenlys mangelfuld" eller at der slet ikke forelå nogen dokumentation.

Det må antages, at det blandt andet på baggrund af denne undersøgelse er blevet indført strengere krav til dokumentationens udformning og indhold og mulighed for sanktioner i form af bødestraf ved manglende dokumentation i selskaberne. Bevisbyrden påhviler selskaberne hvis dokumentationen er så mangelfuld at denne ikke kan danne grundlag for SKATs vurdering af, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

I og med at retstilstanden er ændret ved, at skattemyndighederne har adgang til at fastsætte den skattepligtige indkomst skønsmæssigt, hvis den nødvendige dokumentation ikke foreligger, er arbejdet blevet lettet for skattemyndighederne. Det har ikke været intentionen at lette bevisbyrden.

Dog kan en fyldestgørende dokumentation vise sig at være fordelagtig for både selskabet og skattemyndighederne. Hvis det kan dokumenteres at den anvendte prisfastsættelsesmetode er i overensstemmelse med armslængdeprincippet undgår både selskab og skattemyndighed at skulle bruge store omkostninger på at finde en løsning på problematikken.

Især kan det vise sig fornuftigt især for selskabet, da adgangen til omkostningsgodtgørelse til udarbejdelse af dokumentation under klagesager er bortfaldet. Og at der i lovforslaget til den nye skattepakke "Forårspakken" er fjernet muligheden for omkostningsgodtgørelse for selskaber ved visse skattesager ført ved domstolene og omkostningerne hertil gøres fradragsberettigede.

Endvidere vil selskaberne undgå bøder og øvrige sanktioner, bl.a. 10% af indkomstforhøjelse gældende for indkomstår der starter senere end 2. april 2006, samt det rentetillæg som beregnes af den skat som påhviler indkomstforhøjelsen i forbindelse med TP-korrekationer. Tillægget beregnes tilbage fra forfaldstidspunktet for skatten for det pågældende indkomstår og er ofte af en ikke uvæsentlig størrelse som i øvrigt ikke er fradragsberettiget.

Den aktuelle finansielle situation hvor selskaberne søger, at optimere deres forretningsmodel bør også afspejles i deres TP-dokumentation for at minimere risikoen for længerevarende TP-revisioner og evt. dobbeltbeskatnings situationer.

Forhåbentlig vil de fremtidige dokumentationer opfylde kravene i dokumentationsbekendtgørelsen og afspejle SKATs vejledning fra 2006. Det må forventes, at der til stadighed vil være fokus på transfer pricing problematikken.

8 Litteraturliste

Bøger mv.:

- Michelsen, Aage International Skatteret
Forlaget Thomson
3. udgave, 2003
- Pedersen, Jan Transfer Pricing - i international skatteretlig belysning
Jurist- og Økonomforbundets Forlag
1. udgave, 1998
- Dam, Henrik m.fl. International beskatning - en introduktion
Forlaget Thomson
1. udgave, 2000
- Bundgaard, Jakob Armlængdeprincippet og Transfer Pricing
Wittendorff, Jens Magnus Informatik A/S
1. udgave, 2001
- Ernst & Young Transfer Pricing - afregningspriser i koncernforhold
In-Sign A/S
1. oplag, 1998
- Ernst & Young Transfer Pricing, 2001 Global Survey
Ernst & Young International Ltd.
2001
- Skatteministeriet Transfer Pricing - kontrollerede transaktioner
J. H. Schultz Grafisk A/S
2000
- Dam, Henrik m.fl. Skatteret Almen del 2007 2008
Forlaget Magnus A/S
2007
- Dam, Henrik m.fl. Skatteret Speciel del 2007 2008
Forlaget Magnus A/S
2007
- PriceWaterhouseCoopers International Transfer Pricing 2002
PriceWaterhouseCoopers
2002
- Hansen, Anders Oreby Transfer Pricing i praksis 2008
Andersen, Peter Magnus Informatik A/S
1. udgave, 2008
- Elling, Jens O.m.fl. Strategisk regnskabsanalyse

Lovstof mv.:

Lovsamling	Handelshøjskolens og Universitets skattelovsamling mv.
OECD	Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 1998 Update OECD September 1997
Lov nr 131 af 25. februar 1998	Lovforslag - Oplysningspligt vedr. koncerninterne transaktioner
Lov nr 432 af 26. juni 1998	Lovforslag - Armslængdeprincippet
Lov nr 408 af 1. juni 2005	Lovforslag - Ændring af skattekontrolloven, skattestyrelsesloven, ligningsloven og tonnageskatteloven
Bekendtgørelse nr 42 af 24. januar 2006	Bekendtgørelse om dokumentation af prisfastsættelse af kontrollerede transaktioner
Cirkulære nr 94 af 14. oktober 2004	Cirkulære om godkendelse af af transfer pricing indkomstændringer
Cirkulære nr 84 af 15. juni 1998	Cirkulære om transfer pricing regler
SKAT	Transfer Pricing - kontrollerede transaktioner - dokumentationspligt www.skat.dk 2006
REM 1983 3	Transfer pricing og armslængdeprincippet Statsskattedirektoratet 10. juni 1983
REM 1980 3	Udlandstransaktioner Statsskattedirektoratet 20. juni 1980
Kommisionen for de Europæiske Fællesskaber KOM(2007) 71 endelig SEK(2007) 246	Meddelelse fra Kommissionen til Rådet...og sociale udvalg - om arbejde, der i det fælles EU-forum for interne afregningspriser er gennemført om tvistudgåelse- og -udredningsprocedurer samt retningslinjer for forhåndsftaler om interne afregningspriser i EU.

Kommisionen for de Europæiske Fællesskaber
KOM(2005) 543 endelig
Meddelelse fra Kommissionen til Rådet...og sociale udvalg - Forslag til adfærdskodeks for transfer pricing-dokumentation for forbundne foretagender i EU.

Den Europæiske Unions Tidende
C176/8 af 28/7 2006
Adfærdskodeks for den faktiske gennemførelse af konventionen om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders overskud.

Den Europæiske Unions Tidende
C176/1 af 28/7 2006
Adfærdskodeks om transfer pricing-dokumentation for forbundne foretagender i den Europæiske Union (EU TPD)

Artikler mv.:

TfS 2005, 512
Vinther, Nikolaj & Hansen, Jan
Guldmand
Transfer pricing dokumentation - dokumentationspligt af indenlandske transaktioner

Skat Udland 2007, 292
Wittendorff, Jens
Transfer pricing og immaterielle aktiver

Revision & Regnskabsvæsen
2003 nr 1, side 6
Pedersen, Jan
Transfer pricing - status og perspektiver

Revision & Regnskabsvæsen
2003 nr 1, side 16
Ramskov, Bent
Transfer pricing - anvendelsesområdet for LL § 2

Revision & Regnskabsvæsen
2005 nr 8, side 22
Nye og skærpede regler om transfer pricing

Bilag til selvangivelsen

Indkomstår

Navn

CVR-nr.

eller

CPR-nr.:

Bilag til selvangivelsen om kontrollerede transaktioner, jf. skattekontrollovens § 3 B.

Alle punkterne 1.- 6. skal besvares	Ja (sæt kryds)	Nej (sæt kryds)
1. Udøver bestemmende indflydelse over juridiske personer eller har et fast driftssted i udlandet	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2. Er underlagt bestemmende indflydelse fra fysiske eller juridiske personer eller er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med et fast driftssted i Danmark	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
3. Er på anden måde koncernforbundet med en juridisk person	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4. Er omfattet af skattekontrollovens § 3 B, stk. 6	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5. Den skattepligtiges hovedaktivitetsområde:		
Relevante felter afkrydses <input type="checkbox"/> Produktion <input type="checkbox"/> Handel <input type="checkbox"/> Finansiell <input type="checkbox"/> Service <input type="checkbox"/> Andet		
6. Det nøjagtige antal enheder, der har været kontrollerede transaktioner med:		
i Danmark: <input type="text"/> heraf sambeskattede: <input type="text"/>		
i de øvrige EU-/EØS-lande: <input type="text"/> heraf sambeskattede: <input type="text"/>		
i stater uden for EU/EØS, som Danmark har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med: <input type="text"/> heraf sambeskattede: <input type="text"/>		
i stater uden for EU/EØS som Danmark <i>ikke</i> har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med: <input type="text"/> heraf sambeskattede: <input type="text"/>		

Vejledning

- Pkt. 2** Udtrykket juridiske personer omfatter også såkaldte skattetransparente enheder, dvs. selskaber og foreninger mv., der efter danske skatteregler ikke udgør et selvstændigt skattesubjekt, men hvis forhold er reguleret af selskabsretlige regler, en selskabsaftale, en foreningsvedtægt eller lign., fx kommanditselskaber (K/S) eller interessentskaber (I/S). For indkomstår, der påbegyndes 1. januar 2007 eller senere, er også udenlandske fysiske eller juridiske personer, der er skattepligtige til Danmark af kulbrintetilknyttet virksomhed efter kulbrinteskattelovens § 21, stk. 1 eller 4, omfattet af oplysnings- og dokumentationspligten efter skattekontrollovens § 3 B, selv om de ikke har fast driftssted efter den almindelige definition.
- Pkt. 3** Besvares med "ja", hvis den skattepligtige er underlagt bestemmende indflydelse fra den samme kreds af selskabsdeltagere eller har samme ledelse som en anden juridisk person. En juridisk person kan være en skattetransparent enhed, jf. ovenfor.
- Pkt. 4** Besvares med "ja", hvis den skattepligtige tilhører en koncern med færre end 250 beskæftigede og enten en balancesum under 125 mio. kr. eller en omsætning under 250 mio. kr. Sådanne skattepligtige skal kun udarbejde transfer pricing-dokumentation for transaktioner med enheder hjemmehørende i stater, der ikke har en TP-relevant dobbeltbeskatningsoverenskomst (DBO) med Danmark, og som samtidig ikke er medlem af EU eller EØS, jf. skattekontrollovens § 3 B, stk. 6. Se hvilke stater, som Danmark har en TP-relevant DBO med, i Ligningsvejledningen om Dobbeltbeskatning. Aftalerne med Hongkong, Iran, Jordan, Libanon og SNG-landene omfatter ikke spørgsmålet om "indbyrdes forbundne foretagender" og anses derfor ikke for at være TP-relevante DBO'er.
- Pkt. 5** Den skattepligtiges hovedaktivitetsområde angives generelt, dvs. ikke begrænset til kontrollerede transaktioner.
- Pkt. 6** En enhed er en forbundet part som defineret i pkt. 1 - 3. Juridiske personer i pkt. 2 og 3 kan også være skattetransparente enheder. Der skrives 0, hvis der ikke har været kontrollerede transaktioner med nogen enhed i et eller flere af de nævnte geografiske områder. Se hvilke stater som Danmark har en TP-relevant DBO med i Ligningsvejledningen om Dobbeltbeskatning, jf. også vejledningen til pkt. 4.

Vejledning (fortsat)

Side 3

På side 3 er angivet arter af transaktioner. Den skattepligtiges totale kontrollerede transaktioner oplyses. Transaktionsarter, som ikke er omfattet af de specifikke artsangivelser på skemaet, skal medtages under "andre".

For hver enkelt art afkrydses i den relevante kolonne, om transaktionerne udgør under 10 mio.kr., mellem 10 og 100 mio. kr. eller over 100 mio. kr. Alle tal opgøres brutto som summen af transaktioner af den pågældende art med alle de enheder, der har været kontrollerede transaktioner med.

Hvis kontrollerede transaktioner af den pågældende art overstiger 25 pct. af den skattepligtiges totale transaktioner af den pågældende art, sættes tillige kryds i kolonnen "over 25 pct.".

For hver enkelt art oplyses det i hvilke(n) stat(er) de enheder, der har været de pågældende kontrollerede transaktioner med, er hjemmehørende. Der skrives enten A, B, C eller D i feltet, hvor

A = kun i Danmark.

B = kun i EU/EØS; dvs. evt. også i Danmark.

C = også i stater uden for EU/EØS, som Danmark har en TP-relevant DBO med; dvs. evt. også i Danmark og/eller i de øvrige EU-/EØS-lande. Se mere om TP-relevante DBO'er i vejledningen til pkt. 4.

D = også i stater uden for EU/EØS, som Danmark ikke har en TP-relevant DBO med; dvs. evt. også i Danmark, i de øvrige EU-/EØS-lande og/eller i stater uden for EU-/EØS-lande, som Danmark har en DBO med.

Eksempel: Hvis der har været transaktioner med forbundne parter i Danmark og i Iran, skrives der D i feltet.

Hvis der ikke har været kontrollerede transaktioner af den pågældende art i indkomståret, sættes der ingen krydser ud for den pågældende art.

Pkt. 8 og 9

Gaver sidestilles med køb og salg.

Pkt. 10 og 11

Indtægter og udgifter i forbindelse med serviceydelser omfatter enhver allokering og omkostningsfordeling mellem de pågældende enheder, uanset benævnelsen.

Pkt. 14 og 15

Indtægter og udgifter vedrørende immaterielle aktiver omfatter royalties og lignende betalinger for brug af rettigheder.

Pkt. 16 og 17

Finansieringsindtægter og -udgifter omfatter også gevinst og tab i forbindelse med finansielle kontrakter.

Pkt. 22

Salg af immaterielle aktiver omfatter såvel aktiver erhvervet mod vederlag, som salg af egne forsknings- og udviklingsresultater, hvad enten de afholdte omkostninger er aktiveret eller udgiftsført.

Pkt. 30 og 31

Det samlede maksimale lån opgjort som summen af det maksimale lån pr. enhed, den dag i indkomståret, hvor lånebeløbet i forhold til den enkelte enhed har været størst.

Pkt. 32 og 33

Som finansielle kontrakter anses bl.a. optioner, futures, terminskontrakter, swaps og forward rate agreements.

Art af kontrollerede transaktioner:

Bruttototal i mio. kr.			
under 10	mellem 10-100	over 100	over 25pct.
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>

Stat:
(A, B, C eller D)**Resultatopgørelsen:**

8. Salg af varer og andre omsætningsaktiver

9. Køb af varer og andre omsætningsaktiver

10. Indtægter ved serviceydelser, herunder management fees, og fordelte omkostninger

11. Udgifter til serviceydelser, herunder management fees, og fordelte omkostninger

12. Leje- og leasingindtægter

13. Leje- og leasingudgifter

14. Indtægter hidrørende fra immaterielle aktiver

15. Udgifter vedrørende immaterielle aktiver

16. Finansieringsindtægter

17. Finansieringsudgifter

18. Modtagne tilskud, herunder eftergivelse af lån

19. Ydede tilskud, herunder eftergivelse af lån

20. Andre indtægter

21. Andre udgifter

Balancen:

22. Salg af immaterielle aktiver

23. Køb af immaterielle aktiver

24. Salg af materielle anlægsaktiver

25. Køb af materielle anlægsaktiver

26. Salg af kapitalandele i tilknyttede virksomheder

27. Køb af kapitalandele i tilknyttede virksomheder

28. Salg af finansielle anlægsaktiver i øvrigt

29. Køb af finansielle anlægsaktiver i øvrigt

30. Lån fra juridiske eller fysiske personer (max. i indkomståret)

31. Lån til juridiske eller fysiske personer (max. i indkomståret)

32. Anden ydet finansiering, herunder finansielle kontrakter

33. Anden modtaget finansiering, herunder finansielle kontrakter



Controlled transactions

Appendix to income tax return

Income year

Name

Business reg.no. (CVR)

or

Civil reg. no. (CPR)

Appendix to the income tax return concerning controlled transactions. cf. Section 3 B of the Tax Control Act.

All points 1.-6. must be completed

	Yes <small>(tick)</small>	No <small>(tick)</small>
1. Exerts decisive influence on legal persons or has a permanent establishment abroad	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2. Is subject to decisive influence from individuals or legal persons or is an individual or legal person with a permanent establishment in Denmark	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
3. Is otherwise associated with a legal person	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4. Is covered by paragraph 6 in section 3 B of the Tax Control Act	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
5. The taxable unit's principal field of activity:		
Tick appropriate boxes	<input type="checkbox"/> Production	<input type="checkbox"/> Trade
	<input type="checkbox"/> Financial	<input type="checkbox"/> Service
	<input type="checkbox"/> Other	
6. Exact number of units with which there have been controlled transactions		
in Denmark: <input type="text"/> of which are jointly taxed: <input type="text"/>		
in the EU/EEA: <input type="text"/> of which are jointly taxed: <input type="text"/>		
in states outside the EU/EEA with which Denmark has signed a double tax convention: <input type="text"/> of which are jointly taxed: <input type="text"/>		
in states outside the EU/EEA with which Denmark has <i>not</i> signed a double tax convention: <input type="text"/> of which are jointly taxed: <input type="text"/>		

Guidance

Point 2

The expression 'legal persons' also includes the so-called transparent entities, i.e. companies and associations etc. that, according to the Danish tax rules, are not in themselves individual tax units, but units regulated by the corporate laws, a company agreement, regulations of the association or the like, e.g. a limited partnership (K/S) or a partnership (I/S). For income years beginning on the 1st of January 2007 or later, foreign individuals and legal persons that are taxable in Denmark from a hydrocarbon allied company according to paragraph 21, section 1 or 4 of the Hydrocarbon Act, are also subject to the information and documentation requirements of paragraph 3B of the Tax Control Act, even if they do not have a permanent establishment according to the standard definition.

Point 3

Tick "yes" if the taxable unit is subject to decisive influence from the same shareholders or the same management as another legal person. A legal person can also be a tax-transparent unit, cf. the above paragraph.

Point 4

Tick "yes" if the taxable unit belongs to a group of companies with less than 250 employees and either a balance sheet below DKK 125 million or a turnover below DKK 250 million. These taxable units must only produce transfer pricing documentation for controlled transactions with units resident in states with which Denmark has not signed a transfer pricing-relevant double tax convention (DTC), and which are not members of the EU/EEA, cf. paragraph 3B, section 6 of the Tax Control Act. The states with which Denmark has transfer pricing-relevant DTCs, can be seen in the tax assessment guidelines on double taxation. The agreements with Hong Kong, Iran, Jordan, Lebanon and the CIS countries do not cover the question of associated companies and are therefore not considered to be transfer pricing-relevant DTCs.

Point 5

The taxable unit's principal field of activity should be stated generally, that is, not limited to controlled -transactions.

Point 6

A unit is an associated party as defined in point 1-3. Legal persons in point 2 and 3 can also be tax-transparent units. Write "0" if there has not been any controlled transactions with the units resident in one or more of the geographical areas indicated. The states with which Denmark has a transfer pricing relevant DTC, can be seen in the tax assessment guidelines on double taxation, cf. point 4 of this guidance.

Example: If there have been transactions with associated entities in Denmark and Iran write "D" in the box.

Guidance *(continued)*

- Page 3** The types of transactions are stated on page 3 of the form. Information should be given about the taxable unit's total controlled transactions. Types of transactions not comprised by the specific types in the table should be listed under "other".
- For each individual type tick off in the relevant column whether the transactions are less than DKK 10 mill., between DKK 10 and 100 mill. or above DKK 100 mill. All figures should be calculated gross as the sum of transactions of the type in question with all the units with which there have been controlled transactions.
- If controlled transactions of the type in question exceed 25 % of the taxable unit's total transactions of the type in question, tick off in the column "above 25 %".
- For each individual type write in which state(s) the unit(s) with which there have been controlled transactions is/are resident. Put either A, B, C or D on the line, where
- A = only in Denmark**
B = only in states within the EU/EEA. This might include Denmark
C = also in states outside the EU/EEA with which Denmark has signed a double tax convention. This might include both Denmark and states within the EU/EEA.
D = also in states outside the EU/EEA with which Denmark has *not* signed a double tax convention. This might include both Denmark and states within and outside the EU/EEA with which Denmark has signed a double tax convention.
- Example:* If there have been transactions with associated entities in Denmark and Iran write "D" in the box.
- Do not tick if there haven't been any controlled transactions of the type in question during the income year.
- Points 8-9** Gifts are regarded as equivalent to purchases and sales.
- Points 10-11** Incomes and expenses relating to services cover any allocation and distribution of costs among the units in question regardless of their designation.
- Points 14-15** Incomes and expenses relating to intangible assets comprise royalties and similar payments for the use of intellectual property.
- Points 16-17** Financing incomes and expenses also comprise profits and losses in connection with financial contracts.
- Point 22** Sales of intangible assets comprises assets acquired against remuneration as well as sales of intangible assets developed within the company whether the research and development costs have been capitalised or carried as expenses.
- Points 30-31** The total maximum loans calculated as the sum of the maximum loan to or from each unit assessed on the day of the income year when it was largest.
- Points 32-33** Options, futures, swaps and forward rate agreements etc. are considered as financial contracts.

Income year

Business reg.no. (CVR)

or

Civil reg. no. (CPR)

Type of controlled foreign transactions

Gross figure in DKK mill.

below
10 between over
10-100 100 over
25 %.

State: (A - D)

Profit and loss account:

Type of controlled foreign transactions	below 10	between over 10-100	100	over 25 %.	State: (A - D)
8. Sale of goods and other current assets	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
9. Purchase of goods and other current assets	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
10. Incomes from services, including management fees, and cost sharing	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
11. Expenses for services, including management fees, and cost sharing	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
12. Rental and leasing incomes	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
13. Rental and leasing expenses	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
14. Incomes deriving from intangible assets	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
15. Expenses relating to intangible assets	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
16. Financing incomes	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
17. Financing expenses	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
18. Subsidies received, including waivers of loans	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
19. Subidies given, including waivers of loans	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
20. Other incomes	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
21. Other expenses	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>

Balance sheet:

22. Sale of intangible fixed assets	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
23. Purchase of intangible fixed assets	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
24. Sale of tangible fixed assets	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
25. Purchase of tangible fixed assets	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
26. Sale of capital participation in associated companies	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
27. Purchase of capital participation in associated companies	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
28. Sale of other financial fixed assets	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
29. Purchases of other financial fixed assets	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
30. Loans from legal persons or individuals (max. in the income year)	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
31. Loans to legal persons or individuals (max. in the income year)	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
32. Other financing granted, including financial contracts	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
33. Other financing received, including financial contracts	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>

Please note that the submission by e-mail is **not** secure unless you either **encrypt** or attach a **digital signature** to your message and the attached data file.