



CBS

COPENHAGEN
BUSINESS SCHOOL
HANDELSHØJSKOLEN



EN ANALYSE AF OECD OG DE DANSKE SKATTEMYNDIGHEDERS KRAV TIL TRANSFER PRICING DOKUMENTATION

AN ANALYSIS OF THE OECD AND THE DANISH TAX AUTHORITIES
REQUIREMENTS FOR TRANSFER PRICING DOCUMENTATION

Cand.merc.aud
Kandidatafhandling
Afleveret 23/3-2015
Vejleder: Erik Andresen
Censor:
Normalsider: 78
Anslag: 172.543

Jacob Sørensen

Copenhagen Business School 2015

Summary

During the past 20 years, global trade has evolved dramatically and today a staggering 60-70 pct. of world trade is conducted between inter-group related parties. OECD presented its first guideline on transfer pricing for multinational enterprises and tax administrations back in 1995. The latest full version of the guideline is from 2010, but chapter 5 about transfer pricing documentation has not changed since 1995, or at least not until recently in September 2014, where OECD presented an update of that specific chapter as part of the Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) project.

This master thesis analyzes the presented changes in this new chapter and OECD's and the Danish tax authorities' requirements, guidelines and legislation regarding transfer pricing documentation. It specifies the changes and updates that the OECD has conducted and tax counselor's views on these as well as the effect these changes may have on Danish law regarding transfer pricing documentation.

OECD's Transfer Pricing Guidelines now specifies that documentation must consist of three parts: A master file conducted by the parent company in the multinational enterprise, an local file conducted by each party in the multinational enterprise for the controlled transactions, and a country-by-country reporting template conducted by the parent company, where relevant information for each party within the group is presented for each country where the group is doing business. Before, the guideline was not that specific about what the documentation should consist of. This led to many different rules around the world on how you should prepare the transfer pricing documentation.

Danish tax authorities have not yet changed their law and requirements to comply with the new OECD Guidelines, but this can be expected to happen within a few years. The country-by-country reporting will be the biggest change from today's requirements which were introduced in 1998 with "LL § 2" and "SKL § 3 b". In 2006, new rules on what the transfer pricing documentation should contain were introduced. The current Danish regulation is consistent with OECD Transfer Pricing Guidelines for multinational enterprises and tax administrations from 2010.

The country-by-country reporting means that multinational enterprises that have their parent company in Denmark will have to fill out the predetermined template for each party in the group if the total annual consolidated group revenue in the immediately preceding fiscal year exceeds € 750 million. The information must be submitted to the Danish tax authorities on request and can be shared with other tax authorities through government-to-government sharing agreements.

This thesis stands out from other available publications regarding transfer pricing as it analyzes a very specific area about the documentation and the latest update from OECD in 2014.

Forfattererklæring

[indsættes]

Indhold

Summary.....	2
Forfattererklæring.....	3
1 Indledning.....	6
1.2 Formål.....	7
1.3 Problemstilling.....	7
1.4. Målgruppe & Afgrænsning	10
1.5 Anvendte forkortelser	11
1.6 Metode og Struktur	12
2. Udvikling i retningslinjer og dokumentation for transfer pricing.....	14
2.1 Indledning.....	14
2.2 Baggrund for TP-retningslinjer og TP-dokumentation	15
2.3 Væsentlige elementer i OECDs TPG kapitel 5.....	16
2.4 Udvikling i selskabsskatten internationalt.....	19
2.5 Udvikling i koncernstrukturer	21
2.6 Delkonklusion	22
3. BEPS-projektet.....	23
3.1.Indledning til BEPS-projektet.....	23
3.2 OECD rapport "Adressing BEPS" fra februar 2013	23
3.3 OECDs "Action Plan" fra juli 2013.....	26
3.4 Delkonklusion til BEPS-projektet	29
4 Analyse af discussion draft til nyt kapitel 5 fra januar 2014	30
4.1.Indledning.....	30
4.2 Gennemgang af discussion draft til nyt kapitel 5 fra januar 2014	31
4.3 Forskelle mellem kapitel 5 fra 1995 og discussion draftet fra januar 2014	40
4.4 Rådgiveres kommentarer til OECDs januar 2014 discussion draft.....	41
4.5 Delkonklusion til OECDs discussion draft fra januar 2014.....	44
5. Analyse af OECDs nye kapitel 5 fra september 2014	45
5.1.Indledning.....	45
5.2 OECDs målsætninger for TP-dokumentationen fra september 2014	46
5.3 Tredelt tilgang til TP-dokumentationen i kapitel 5 fra september 2014.....	47
5.4 Compliance problemstillinger til TP-dokumentationen	52
5.5 Implementering af TP-dokumentationen jf. kapitel 5 fra september 2014	53
5.6 Holdninger til OECDs nye kapitel 5 fra september 2014	55

5.7 Delkonklusion på OECDs nye kapitel 5 fra september 2014	55
6. Analyse af nuværende danske TP-regler	56
6.1 indledning	56
6.2 Lovgivning: LL § 2 & SKL § 3b	56
6.3 Dokumentationsbekendtgørelsen og den juridiske vejledning	57
6.4 Formkrav og sanktioner til TP-dokumentationsmaterialet	67
6.5 Delkonklusion på nuværende danske TP-regler	68
7. Analyse af forskelle og ligheder mellem danske TP-regler og OECDs kapitel 5 fra september 2014	69
7.1 indledning	69
7.2 Analyse af forskelle og ligheder mellem danske TP-regler og OECDs nye kapitel 5 fra september 2014	70
7.3 Fortrolighed og sanktioner til TP-dokumentationen	75
7.4 Delkonklusion	75
8. Konklusion	77
9. Perspektivering	79
10. Litteraturliste	81

1 Indledning

Vi befinder os i en verdensøkonomisk situation, hvor koncerninterne transaktioner får stigende betydning, og i dag sker ca. 60–70 % af verdenshandelen mellem koncernforbundne selskaber¹. Gennem de sidste 20 år har der været en stor vækst i handel på tværs af landegrænser for multinationale koncerner i kraft af en globalisering, der bl.a. omfatter digitalisering, effektiviseret transport, nedbrydning af handels- og toldbarrierer og bedre administration af international handel både i virksomheder og hos myndigheder. Med udviklingen er der også fulgt nye muligheder at strukturere multinationale koncerner på, og barrierer for at sprede forskning, udvikling, produktion og udbud over mange forskellige lande er blevet markant mindre.

Da alle lande som udgangspunkt søger at sikre sig en korrekt skattebetaling for de aktiviteter de multinationale koncerner har i det pågældende land, har den øgede internationale økonomiske aktivitet medført et større pres på den internationale skatteret. Ligesom skattemyndighederne i de enkelte lande søger at sikre sig en korrekt skattebetaling, søger de multinationale koncerner at minimere deres samlede skattebetaling for at reducere omkostninger.

Verdensomspændende historier, om hvordan Google, Starbucks, Apple og andre multinationale koncerner har struktureret sig til en meget lav effektiv selskabsskatteprocent, har yderligere bidraget til et stigende politisk fokus på, hvordan multinationale koncerner anvender gældende skatteregler. Herunder om koncernerne har en korrekt anvendelse af transfer pricing (herefter TP) og dokumentation heraf.

Det har bl.a. medført, at G20-landene og OECD har igangsat projektet "Base Erosion and Profit Shifting" (herefter BEPS). BEPS er det største skatteretlige projekt i nyere tid, og det bliver fulgt med stor interesse af både skattemyndigheder, rådgivere og de multinationale koncerner fra hele verden, da det kan få stor betydning for deres selskabsskattebetalinger i de enkelte lande.

En vigtig del af BEPS-projektet vedrører TP-dokumentation, herunder begrundelsen for prisfastsættelsen af de koncerninterne transaktioner der påvirker koncernselskabernes resultater. TP-dokumentationen er derfor et meget vigtigt element for skattemyndigheder i deres vurdering af, om kontrollerede transaktioner er prisfastsat korrekt og i overensstemmelse med Armslængdeprincippet, der fastsætter at de koncerninterne transaktioner skal svare til priser og vilkår, som ved samhandel mellem uafhængige parter².

¹ <http://www.skm.dk/media/863561/Aktuelle-skattetal-Transfer-pricing-2014.pdf>

² For definition af "Armslængdeprincippet" se http://www.tax.dk/jv/cd/C_D_11_1_1.htm

TP-dokumentationen indhentes også af skattemyndighederne til en uddybelse af selskabernes fremsendte års- og Skatteregnskaber samt skemaer over kontrollerede transaktioner. De indgår dermed i alle skatterevisioner af selskaber med interne koncerntransaktioner og er ofte selskabernes første mulighed for at forklare skattemyndighederne om koncernens forhold på området.

BEPS lægger op til at opdatere OECDs retningslinjer for, hvad TP-dokumentation skal indeholde, og der forventes i den forbindelse en kraftig stramning af krav til dokumentationen for at give myndighederne bedre grundlag for at vurdere, om der er foretaget en korrekt skatteopgørelse. Det sker som en følge af at de multinationale koncerner nøje tilrettelægger deres selskabskonstruktioner, interne priser og øvrige vilkår, der har skattemæssig betydning.

1.2 Formål

Struktureringen af multinationale koncerner og koncernernes skattebetalinger i de enkelte lande har medført et stigende politisk fokus på behovet for en opdatering af de internationale skatteregler. Herunder i særlig grad en stramning af kravene til TP-dokumentation. Med dette øgede fokus og det igangværende arbejde fra OECD, må der imødeses en markant udvidelse i de dokumentationskrav, der bliver stillet til de multinationale koncerners interne samhandel.

Formålet med denne afhandling er at analysere reglerne for transfer pricing i Danmark med særligt fokus på forholdene omkring TP-dokumentation og betydningen af OECD og G20, der via BEPS-projektet påvirker TP-forholdene på det globale plan.

Når der lægges særligt vægt på dokumentationsdelen skyldes det, at enhver dansk skattekontrol af TP starter ved, at SKAT indkalder en kopi af TP-dokumentationen. Derfor er det helt centralt, at selskaber kender og opfylder de præcise krav hertil for om muligt at undgå en tidskrævende og fordyrende skatterevision. Afhandlingen har desuden til sigte at give selskaber og rådgivere mulighed for at være forberedt på en række af de tiltag, der kan forventes på TP-området i Danmark og globalt over de næste år, som følge af de nye retningslinjer OECD har præsenteret.

1.3 Problemstilling

Som udgangspunkt søger hvert land at sikre sig en korrekt skattebetaling af koncerninterne transaktioner. Samtidig har alle koncerner en naturlig interesse i at minimere deres samlede skattebetaling og skabe de bedst mulige resultater for deres ejere. Den interessekonflikt, der kan ligge i tvivlsspørgsmål, og de store

beløb, der er omfattet af dette område, har medført, at TP er blevet en af de vigtigste emner inden for international selskabsbeskatning. Den øgede interesse afspejles også i antallet af lande, der har indført dokumentationspligt og omfanget af bødekrav, der er steget væsentligt gennem de seneste år.

De danske regler og krav til TP blev initialt vedtaget i 1998 med virkning fra indkomstår startende den 1. januar 1999 eller senere³. I de senere år har man fået et endnu større fokus på TP i Danmark bl.a. på baggrund af internationale sager, om at Google, Apple og Amazon og andre har forsøgt at reducere deres skattebetaling ved anvendelse af en meget aggressiv skatteplanlægning⁴. I lyset af disse sager og for at modvirke at indkomst uberettiget flyttes til såkaldte "skattely-lande", offentliggjorde SKAT i 2006 TP-Dokumentationsbekendtgørelsen, der havde til hensigt at sikre en korrekt dokumentation af prisfastsættelsen af de kontrollerede transaktioner som grundlag for skattekontroller⁵. Den danske TP-lovgivning er inspireret af og i overensstemmelse med OECDs "Transfer Pricing Guideline for Multinational Enterprises and Tax Administrations" (OECD TPG), som første gang blev præsenteret i 1995 og senere er revideret af flere omgange. Seneste fulde version af OECD TPG er fra 2010⁶. dog er kapitel 5 opdateret i 2014.

Som følge af den stadigt stigende internationalisering og handel på tværs af landegrænser, er det et ønske fra OECD og G20 at sikre endnu bedre retningslinjer for skattemyndighederne i de enkelte lande til at få den rette skattebetaling for de aktiviteter, der er udført i det pågældende land.

I 2013 udgav OECD rapporten "Addressing Base Erosion and Profit Shifting" ⁷, der beskriver en række af de centrale udfordringer, man står overfor i den internationale handel. Rapporten omfatter bl.a. dokumentation af TP-forhold, samt flytning af aktiver, funktioner og risici, herunder salg af immaterielle aktiver på tværs af landegrænser, opdelingen af ejerskab mellem juridiske enheder, samt identifikation og regulering af transaktioner mellem juridiske enheder, som sjældent ville ske mellem uafhængige parter.

³ <https://www.skat.dk/SKAT.aspx?old=1843725>

⁴ <http://www.reuters.com/article/2013/05/22/us-eu-summit-apple-idUSBRE94L0DX20130522>

⁵ <https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=17190>

⁶ http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en

⁷ http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/addressing-base-erosion-and-profit-shifting_9789264192744-en

Efter præsentationen af disse internationale udfordringer har OECD udarbejdet en handlingsplan, der indeholder 15 konkrete punkter (*actions points*) med tilhørende tidsplaner⁸. En af disse punkter omhandler opdateringen af OECDs TPG kapitel 5 om TP-dokumentationen af kontrollerede transaktioner. Heri indgår også udviklingen af en model for skattemyndighederne til *country-by-country*-rapportering (herefter C-by-C-rapportering) af indtægter, skatter og økonomisk aktivitet⁹.

BEPS-projektet har skabt en international debat hos myndigheder, rådgivere og i de multinationale koncerner. De danske skattemyndigheder har i en pressemeddelelse fra d. 16. september 2014 oplyst, at skatteministeren er positiv over for OECDs anbefalinger til, hvordan man kan styrke indsatsen mod international skatteplanlægning¹⁰. Man mener, at anbefalingerne vil bidrage positivt til en stærkere international indsats på området. Den endelige betydning, som BEPS-projektet får for de danske TP-regler, er endnu uvist i foråret 2015.

1.3.2 Problemformulering

På den baggrund vil afhandlingen forholde sig til følgende problemformulering:

En analyse af OECDs og de danske skattemyndigheders krav, vejledninger og lovgivning til indholdet af TP-dokumentation, herunder de ændringer og opdateringer OECD har gennemført, samt rådgiveres holdning hertil, og den betydning som ændringerne kan tænkes at have på danske krav til TP-dokumentation.

Herunder søges besvaret:

1. Hvad er baggrunden for TP-retningslinjerne og TP-dokumentationen, samt hvordan har holdningen til selskabsskatten udviklet sig, og hvordan har koncernstruktureringen udviklet sig siden år 2000?
2. Hvorfor har G20 og OECD igangsat BEPS-projektet, samt hvorfor ønsker de at øge kravene til indholdet af TP-dokumentation, og hvad er de væsentligste elementer i BEPS-projektet?
3. Hvilke væsentligste punkter indeholder OECDs Discussion Draft fra januar 2014 vedr. Action Point 13 fra Action Plan fra juli 2013 (kapitel 5 i OECD TPG), samt hvad er de væsentligste kritikpunkter fra rådgiverne?

⁸ http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_9789264202719-en

⁹ Action Plan – Action point 13, s 23

¹⁰ Skatteministeren hilser OECD-anbefalinger mod aggressive skatteplanlægning velkommen:

<http://www.skm.dk/aktuelt/presse/pressemeddelelser/2014/september/skatteministeren-hilser-oecd-anbefalinger-mod-aggressiv-skatteplanlaegning-velkomne/>

4. Hvordan har den endelige udgave at det nye kapitel 5 om TP-dokumentationen fra september 2014 ændret sig fra Discussion Draftet fra januar 2014, og hvilken holdning har rådgiverne til den endelige udgave?
5. Hvad er de nuværende krav til TP-dokumentation i Danmark?
6. Hvad er forskelle og ligheder mellem nuværende danske krav og det nyeste udspil af kapitel 5 fra OECD fra september 2014?

1.4. Målgruppe & Afgrænsning

1.4.1 Målgruppe

Denne afhandling er henvendt til studerende på cand.merc.aud., ligesom afhandlingen kan læses af multinationale koncerner, der har aktivitet i Danmark og er fuldt dokumentationspligtige samt deres rådgivere.

1.4.2 Afgrænsning

Jeg har valgt, at fokus i afhandlingen skal være en analyse af udviklingen i selskabernes oplysnings- og dokumentationspligter ved TP-transaktioner mellem juridiske selskaber. For at opnå tilstrækkelig dybde i dette område har det været nødvendigt at afgrænse fra en række forhold, der under andre omstændigheder kunne have været interessante at inddrage.

OECDs samlede BEPS-projekt har til hensigt at gennemgå de bredere retningslinjer for, hvordan grænseoverskridende koncerninterne transaktioner prisfastsættes og beskattes, og det er således et meget omfattende projekt. I denne afhandling er der fokuseret på udviklingen og indhold i TP-dokumentationen, altså action point 13 i "BEPS Action plan" mens de øvrige punkter i planen vil ikke blive behandlet.

Afhandlingen ser kun på koncerner, der er fuldt dokumentationspligtige, hvorfor der afgrænses fra at gennemgå den begrænsede dokumentationspligt.

Desuden vil afhandlingen behandle emnet i en dansk kontekst, hvorfor der afgrænses over for evt. forskelle i lokale udenlandske skatteregler og skatteaftaler.

Der tages udgangspunkt i, at læseren har et grundlægende kendskab til transfer pricing, hvorfor Armslængdeprincippet¹¹ og de 5 prisfastsætningsmetoder (CUP, Re-sale, Cost-plus, TNMM og Profit-split)¹² ikke vil blive gennemgået. Herudover forudsættes det, at læseren har kendskab til OECD og OECDs modeloverenskomst artikel 9¹³.

Europa-Kommissionen har nedsat et såkaldt Joint Transfer Pricing Forum¹⁴, der arbejder på hvordan beskatningen af transaktioner inden for EU skal foretages. Der ses bort fra deres arbejde, bl.a. fordi det ofte ligger sig meget tæt op ad de retningslinjer, som udstikkes af OECD.

Det har heller ikke været muligt at inddrage en koncern som case, hvorfor koncerners finansieringsforhold ikke behandles i afhandlingen.

Der er afgrænset fra transaktioner mellem fysiske personer, selvom fysiske personer også kan være omfattet af de danske TP-regler. Ligesom der afgrænses over for behandlingen af selskabsret, told, moms, medarbejder- og selskabsskatteretlige forhold.

Materiale-indsamlingen er stoppet d. 22. februar 2015, og forhold opstået efter denne dato er ikke inddraget i afhandlingen.

Afhandlingen vil primært beskæftige sig med informationer fra OECD, SKAT, LL § 2, SKL § 3B, den juridiske vejledning og Dokumentationsbekendtgørelsen nr. 42 af d. 24. januar 2006. Herudover vil der blive anvendt kommentarer fra KPMG og Deloitte.

1.5 Anvendte forkortelser

TP: Transfer Pricing

BEPS: Base Erosion and Profit Shifting

OECD TPG: OECD transfer pricing guidelines for multinational Enterprises and Tax administrations 2010

LL: Ligningsloven

SKL: Skattekontrolløven

¹¹ I dansk sammenhæng følger Armslængdeprincippet af ligningslovens § 2, stk. 1.

¹² <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45765701.pdf>

¹³ http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014_mtc_cond-2014-en

¹⁴ http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/index_en.htm

CFC: Controlled foreign corporation

BNP: Bruttonationalprodukt

C-by-C-rapport: Country by Country-rapport

DBO: Dobbeltbeskatningsoverenskomst

MAP: Mutual Agreements Procedures

APA: Advance Pricing Agreement

GAAR: General Anti-Avoidance Rule

SMV: små- og mellemstore virksomheder

1.6 Metode og Struktur

1.6.1 Metode

Afhandlingen vil overordnet have en teoretisk tilgangsvinkel i form af en gennemgang af internationale retningslinjer omkring TP-dokumentationen og danske regler på området. I besvarelsen vil der primært anvendes juridisk metode. Der vil sideløbende blive suppleret med økonomisk teori, hvor det findes relevant for besvarelsen af den overordnede problemstilling.

Det juridiske perspektiv anlægges gennem en retsdogmatisk analyse, som tager udgangspunkt i danske retskilder herunder lovgivninger og vejledninger. Problemstillingen vedrører OECDs TPG, hvorfor denne og opdaterede bidrag til denne anvendes sideløbende med de danske retskilder. OECDs TPG vurderes at have samme retskildeværdi som de interne danske retskilder, idet at der bl.a. i bemærkningerne til LL § 2 og SKL § 3 b refereres til OECDs TPG. Derudover vil der i afhandlingen blive inddraget danske domme til besvarelsen af problemstillingen.

Sidst vil der blive draget paralleller til udenlandsk skatteret i det omfang, at de skønnes at have relevans for besvarelsen af den overordnede problemstilling.

1.6.2 Struktur

Besvarelsen er opdelt i seks sektioner, hvoraf de fire hovedsektioner (II, III, IV, V) hver især besvarer de i punkt 1.3.2 oplistede underspørgsmål. Hver besvarelse i sektionerne bruges videre i næste sektion, for på den måde at skabe en rød tråd gennem hele afhandlingen. Nedenfor beskrives hver sektion kort.

Sektion I – Introduktion:

Første sektion, kapitel 1, består af fire dele, hvor formålet, problemstillingen og metoden i afhandlingen

bliver beskrevet. I dette kapitel er den overordnede problemstilling for afhandlingen formuleret. Herudover bliver afgrænsningen også beskrevet.

Sektion II - Redegørelse af baggrunde for TP-retningslinjer og TP-dokumentationen:

Anden sektion, kapitel 2 og 3, består ligeledes af fire dele. I første del belyses baggrunden for TP, og hvorfor regler er nødvendige. Dernæst gennemgås de væsentligste punkter i OECD TPG kapitel 5 for at kunne følge udviklingen senere i afhandlingen. Tredje del gennemgår udviklingen i holdningen til selskabsskatten fra skattemyndighedernes side på et internationalt plan, samt udviklingen i koncernstrukturer gennem de sidste 20-25 år. Sidste del gennemgår OECDs igangsatte BEPS-projekt.

Sektion III - Analyse af OECDs discussion draft til kapitel 5 fra januar 2014 og nye kapitel 5 fra september 2014 til action plan 13:

Tredje sektion, kapitel 4 og 5, omfatter analysen af OECDs kapitel 5, både discussion draft fra januar 2014 og det nye kapitel fra september 2014. Analysen er delt i tre dele. Første del er analysen af discussion draftet fra januar 2014. Anden del er en analyse af rådgiveres kommentarer til discussion draftet. Sidste del af sektion III er en analyse af det nye kapitel 5 fra september 2014.

Sektion IV - Analyse af danske TP-regler:

Fjerde sektion, kapitel 6, består af en analyse af de nuværende danske TP-regler. Analysen er delt op i to dele. Første del præsenterer LL § 2 og SKL § 3 b. Næste del er en analyse af Dokumentationsbekendtgørelsen, samt den juridiske vejledning for TP-dokumentationen.

Sektion V - Analyse af forskelle mellem Danske TP-regler og endelige udgave fra action 13:

Femte sektion, kapitel 7, er den sidste hovedsektion, der gennemgår forskelle og ligheder mellem nuværende danske TP-regler og OECDs nye kapitel 5 fra september 2014. Sektionen følger samme opbygning som sektion IV, hvor Dokumentationsbekendtgørelsen bliver gennemgået.

Sektion VI - Konklusion og perspektivering:

Sjette sektion, kapitel 8, 9 og 10, består af en samlet konklusion på problemformuleringen, perspektivering og det sidste kapitel er litteraturlisten over anvendt materiale i afhandlingen.

2. Udvikling i retningslinjer og dokumentation for transfer pricing

2.1 Indledning

Gennem den seneste tid har der været et stort fokus på multinationale koncerner som f.eks. Starbucks og Google, og hvor meget de betaler i selskabsskat i Danmark og resten af verden¹⁵. I medierne bliver der skrevet om, at multinationale koncerner flytter størstedelen af deres skattepligtige indkomst til såkaldte "skattelylande". DR har i den forbindelse fokuseret meget på selskabsskattebetalingerne, hvor både multinationale koncerner, som Google, Nestlé og Starbucks har været i fokus samt deres rådgivere, som hjælper med at strukturere selskaberne så den effektive selskabsskatteprocent bliver så lav som mulig¹⁶. Desuden er der skrevet flere andre artikler i den danske presse om TP-området, f.eks.: "Danmark sælges som skattely i Rusland", Børsen¹⁷.

De nyeste sager omhandler det såkaldte "LuxLeaks", hvor det fremgår, at flere store koncerner som IKEA og Amazon har indgået aftaler med skattemyndighederne i Luxembourg om en favorabel lav skattebetaling¹⁸. I den forbindelse kan det nævnes, at EU i øjeblikket gennemgår en række koncerners bl.a. Starbucks, Fiat og Apples lokale skatteaftaler, for at undersøge om koncernerne har opnået særligt gunstige skattevilkår, der er enten konkurrenceforvridende eller er udtryk for statsstøtte¹⁹.

Der har ligeledes været publiceret artikler om flytning af skattepligtig indkomst til lande med minimal skattebetaling, som det f.eks. fremgår af artiklen: "Teleselskab i skattely havde eneret til at levere til staten i tre år", hvor teleselskabet 3 gennem deres ejerkreds og rådgiver opnåede en skatteaftale med skattemyndighederne i Luxembourg og kun skulle betale en minimal skat på 0,0156 % af de renteindtægter, som man fik fra ydede interne lån²⁰.

Fra politisk side er der også kommet et større fokus på, hvad der bliver betalt i selskabsskat fra de multinationale selskaber. I den forbindelse valgte man d. 19. december 2012 fra dansk side at offentliggøre

¹⁵ <http://www.b.dk/nationalt/speget-starbucks-sag-udstiller-krig-mod-skattely>

¹⁶ <http://www.dr.dk/Nyheder/Penge/2014/01/29/142306.htm>

¹⁷ <http://borsen.dk/esc-web.lib.cbs.dk/nyheder/avisen/artikel/11/95940/artikel.html>

¹⁸ <http://www.dr.dk/Nyheder/Penge/2014/11/11/1111211542.htm>

¹⁹ <http://www.telegraph.co.uk/finance/newsbysector/mediatechnologyandtelecoms/electronics/10891981/EU-tax-inquiry-into-Apple-Starbucks-and-Fiat.html>

²⁰ Politiken, d. 20 januar 2015,

http://politiken.dk/oekonomi/fokus_oekonomi/Luxembourg_laekage/ECE2516737/teleselskab-i-skattely-havde-eneret-til-at-levere-til-staten-i-tre-aar/

selskabers skattebetalinger for indkomstår startet fra 1. januar 2011 eller senere, og listen vil fortsat blive offentliggjort årligt.

Store dele af denne fokus bunder i, at verden gennem de sidste 20-25 år har oplevet et stadigt stigende omfang af koncerninterne transaktioner på tværs af landegrænser. I dag udgør den koncerninterne samhandel ca. 60-70 % af verdens samhandel²¹. Den teknologiske og politiske udvikling har medført, at barriererne for at producere i et land og sælge produktet i et andet, ikke længere er så omkostningsfulde, som de tidligere har været. Sideløbende med den teknologiske udvikling blev retningslinjerne for TP også udviklet, og den første guideline på området fra OECD blev publiceret i 1995 og er senere blevet revideret.

I det følgende afsnit vil baggrunden for TP-retningslinjer og TP-dokumentation blive gennemgået. Derudover vil der blive redegjort for udviklingen i holdningen til selskabsskat på et internationalt plan samt udviklingen i opbygningen af koncernstrukturer. Efterfølgende vil der blive redegjort for sammenhængen mellem udviklingen i selskabsskat, koncernstrukturer og BEPS-projektet.

2.2 Baggrund for TP-retningslinjer og TP-dokumentation

Allerede i 1920'erne var man fra politisk side opmærksom på, at der var et samspil mellem de enkelte landes skattelovgivning, og at de kunne overlappe hinanden, så det førte til en dobbeltbeskatning. Man var samtidig bevidst om, at denne dobbeltbeskatning havde en negativ påvirkning på væksten, og man blev derfor enige om at søge at eliminere dobbeltbeskatningen og indså nødvendigheden af at få udviklet klare regler for, hvordan grænseoverskridende transaktioner skulle beskattes for at sikre at både myndigheder og selskaber havde brugbare regler at forholde sig til²².

Men vi skal dog helt frem til 1979, før OECD udgiver de første rapporter om TP. Den OECD guideline, vi kender i dag, blev første gang publiceret i 1995. Dele af denne er blevet revideret af flere omgange og OECDs nyeste samlede version er fra 2010, men kapitel 5, der indeholder krav til TP-dokumentation, var ikke blevet revideret siden den første udgave fra 1995 før i september 2014.

Kapitel 5 i OECD TPG fra 2010 præsenterer de elementer og informationer, som skattemyndighederne skal forholde sig til i udviklingen af regler og procedurer, for at sikre de modtager brugbar information fra de selskaber, som falder ind under dokumentationspligten. Nedenfor vil de væsentligste dele af OECDs kapitel

²¹ <http://www.skm.dk/media/863561/Aktuelle-skattetal-Transfer-pricing-2014.pdf>

²² Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting s. 7.

5 fra 1995 blive gennemgået. Det overordnede mål er, at TP-dokumentationen indeholder informationer, som sikrer, at skattemyndighederne har mulighed for at vurdere, om priser og vilkår for de koncerninterne transaktioner overholder Armslængdeprincippet²³.

2.3 Væsentlige elementer i OECDs TPG kapitel 5

OECDs kapitel 5 vedr. TP-dokumentation kun fylder 8 sider i den oprindelige version fra 1995. I Danmark fandt skattemyndigheder i første omgang, at de eksisterende skatteregler i tilstrækkeligt omfang regulerede TP-området, hvorfor der ikke skete nogen videre udvikling i de danske regler vedr. TP-dokumentation i de første år efter præsentationen af OECDs TPG.

Dette synspunkt ændrede sig efter de danske skattemyndigheder i 1998 tabte sagen TfS 1998, 199 H, om hvorvidt der skulle fikseres en rente af et tilgodehavende, som en person havde opnået ved salg af en række udlejningsejendomme til et anpartsselskab, hvis anparter tilhørte et af ham ejet aktieselskab. Højesteret bemærkede, at der i skattelovgivningen ikke var taget stilling til, hvorvidt og i givet fald under hvilke betingelser aftaler om rentefrihed kan tilsidesættes. Herefter fandt Højesteret ikke hjemmel til at tilsidesætte aftalen om rentefrihed²⁴.

Sagen førte til at LL § 2 og SKL 3 b blev indført i dansk lovgivning, hvorefter den skattepligtige ved opgørelsen af den skatte- og udlodningspligtige indkomst skal anvende priser og vilkår for kontrollerede transaktioner, som er i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået mellem uafhængige parter, samt at der skal udarbejdes dokumentation af de kontrollerede transaktioner jf. SKL §3 b.

En undersøgelse iværksat af folketinget i 2002 viste et behov for præcisering af indholdet af de danske TP-dokumentationskrav, da næsten halvdelen af de berørte selskaber enten havde udarbejdet en "åbenlyst mangelfuld" dokumentation (27,4%) eller slet ikke havde udarbejdet en dokumentation (21,2%). Det medførte, at Ligningsvejledningen (nu Den juridiske vejledning) blev udbygget med en vejledning til en operationel tilgang til udarbejdelsen af TP-dokumentationen²⁵.

²³ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations kap. 5 s 181.

²⁴ <http://www.skat.dk/skat.aspx?oId=2085594&vId=210252>

²⁵ http://www.skm.dk/media/132281/transferpricing_redegoerlse.pdf

Derudover vedtog folkettingen efterfølgende Dokumentationsbekendtgørelsen nr. 42 af d. 24. januar 2006, der fastsætter de nærmere regler om, hvad TP-dokumentationen skal indeholde. Den danske lovgivning på TP-området vil blive nærmere gennemgået under afsnit 6.

2.3.1 Bevisbyrden

I OECDs TPG kapitel 5 beskrives det, at det som oftest er myndighederne i de enkelte lande, der har bevisbyrden for en ændret skattepligtig indkomst, med mindre at skattemyndighederne kan lave en *prima facie*, som viser, at de kontrollerede transaktioner i selskabernes TP-dokumentation er forkert prissat, og at dette skyldes fejl eller større mangler i TP-dokumentationen. Herefter har selskaberne bevisbyrden for, at bevise at skattemyndighedernes indkomstændring er forkert, hvilket kan ske, såfremt yderligere dokumentation kan vise, at de kontrollerede transaktioner er fastsat til priser og vilkår som mellem uafhængige parter, og koncernen dermed har overholdt Armslængdeprincippet.

Det betyder, at man som selskab har en stor interesse i at kunne dokumentere, at den udarbejdede TP-dokumentation er korrekt og ikke indeholder større fejl og mangler²⁶. Som det beskrives i afsnit 6, er de danske regler om TP-dokumentationen bygget op efter OECDs TPG og følger derfor de samme regler vedr. bevisbyrden. I dommen SKM2015.137.ØLR er det offentliggjort, at den skattepligtige ikke har udarbejdet den lovpligtige TP-dokumentation efter SKL § 3 b, og SKAT af den grund kan foretage et skøn over det afholdte terminations fee²⁷. Herefter har den skattepligtige bevisbyrden for at påvise, at man har overholdt Armslængdeprincippet.

Med al rimelighed må myndighederne altså godt stille krav til, at selskaberne udarbejder en TP-dokumentation med korrekt information, der giver myndighederne mulighed for at vurdere, om sagen skal bringes videre til en nærmere revision. Hvis ikke myndighederne havde denne mulighed, ville det oftest være svært hvis ikke umuligt at vurdere rigtigheden af selskabernes kontrollerede transaktioner.

I de fleste lande er der indført store bøderammer sammen med TP-reglerne i tilfælde af at den lovpligtige dokumentation enten ikke er udarbejdet eller afleveres senere end fristen herfor for at sikre overholdelse af reglerne. I afsnit 6.4 er det beskrevet, hvordan bødekravet er for de skattepligtige i Danmark.

²⁶ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations kap. 5 s 181.

²⁷ <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?old=2171025&vld=0>

I perioden op til udviklingen af OECDs TPG kapitel 5 fra 1995 har grundlaget været meget anderledes end det er i dag. Bl.a. var den gennemsnitlige selskabsskat meget højere, end den er i dag (se udviklingen i selskabsskatten i afsnit 2.4), og omfanget af sindrige skatteminimerende selskabskonstruktioner var som knapt så udbredt. Tilsvarende er det vurderingen, at man for 20 år siden havde mindre skattekonkurrence landene imellem, hvorfor det ikke var så nødvendigt for de enkelte lande at kontrollere alle transaktionerne.

2.3.2 Informationer i TP-dokumentation

Hensigten med kapitel 5 i OECDs TPG har været at give de lokale skattemyndigheder et bedre grundlag for at udforme og introducere TP-dokumentationskrav, der var fyldestgørende og brugbare i de enkelte lande. Men helt grundlæggende er det svært at lave en både præcis og generel guide for, hvilke informationer en TP-dokumentation skal indeholde. Det kan afhænge meget af den enkelte transaktion og de konkrete omstændigheder i den enkelte koncern. Nogle oplysninger vil dog i de fleste tilfælde være brugbare for skattemyndighederne i vurderingen af, om transaktionen overholder Armslængdeprincippet.

Først og fremmest skal man have for øje, at dokumentationen skal sandsynliggøre, at uafhængige parter med rimelighed ville kunne antages at have indgået en lignende transaktion. Derfor er oplysninger om koncernens fordeling af aktiverne, herunder koncernselskabernes udførte funktioner og risici meget væsentlige informationer. Hvis parterne foretager lignende transaktioner med uafhængige parter kan oplysninger om dette også være nyttige.

Herudover kan oplysninger om de afhængige parter, som indgår i transaktionen, være væsentlige. Her er det bl.a. oplysninger om branchen, som der opereres i, koncernstrukturen, ejerskabet i koncernen, de sidste års økonomiske resultater og selskabernes mængde af transaktioner med det koncerninterne selskab, som der tænkes på. De nævnte oplysninger er dog i sig selv ikke nødvendigvis udtømmende, og OECD TPG har oplistet flere andre områder, som kunne være relevante i TP-dokumentationen. Det bliver samtidig beskrevet, at det ikke skal ses om et minimum af oplysninger eller en udtømmende liste som skattemyndighederne kan kræve²⁸.

²⁸ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations kap. 5 s 186.

2.3.3 Incitamenter for udarbejdelse af TP-dokumentation

Alle de typer af oplysninger, som OECD anfører som gode i forhold til redegørelse for, at transaktionerne overholder Armslængdeprincippet, medfører mere arbejde for selskaberne. Derfor skal der også være indlagt et incitament for at få selskaberne til at yde dette ekstra arbejde. Guidelinen anfører dog ikke meget om, hvilke regler og procedurer der kan indføres for at sikre, at selskaberne leverer det nødvendige materiale. I forbindelse med klarlæggelsen af bevisbyrden er det kort beskrevet, at både selskaberne og skattemyndighederne i god tro skal søge at levere det nødvendige materiale, uanset hvor bevisbyrden ligger²⁹. Herved bliver det op de lokale skattemyndigheder at indarbejde et incitamentsgrundlag i lovgivningen om TP-dokumentation. I Danmark er der indarbejdet et bødekrav, hvis ikke reglerne overholdes. Se mere herom i afsnit 6 om de nuværende danske TP-regler.

2.4 Udvikling i selskabsskatten internationalt

OECDs TPG er, som navnet antyder, kun retningslinjer, som de enkelte lande kan tage til sig i det omfang, de ønsker. Det er et givent lands suveræne ret selv at bestemme, hvilken skattepolitik man ønsker at have. Derfor er det relevant at se lidt nærmere på, hvordan holdningen i store dele af verden har været overfor TP-regler, og hvordan denne holdning har udviklet sig i over årene.

Først er det nærliggende at se på, hvordan udviklingen har været i selskabsskatteprocenten med henblik på, at få et indblik i om de enkelte lande selv har været med til at starte interessen for, at de multinationale koncerner via deres organisatoriske struktur kunne søge at placere deres profit i lande med den laveste selskabsskatteprocent. Som nævnt søger de multinationale koncerner at skabe de bedste resultater for deres ejere, og i den sammenhæng kan de ikke fortænkes i at opsøge muligheden for at minimere deres effektive selskabsskatteprocent, hvilket der ikke behøver at være noget ulovligt i.

I OECD-landene var den gennemsnitlige selskabsskatteprocent 32,6 % i 2000. I 2011 var den samme procentsats på 25,4 %³⁰. Der sker altså en betydelig skattesænkning fra national side, for at styrke og tiltrække selskaber. I de europæiske lande (EU28) var den gennemsnitlige selskabsskatteprocent i 35% i 1995 med en spredning på 8,3, der falder til 22,9% og 6,9 i 2014. Forskellen er mellem højeste selskabsskat i Frankrig på 38 % og laveste sats i Bulgarien på 10 % viser yderligere, at der fortsat er store forskelle og

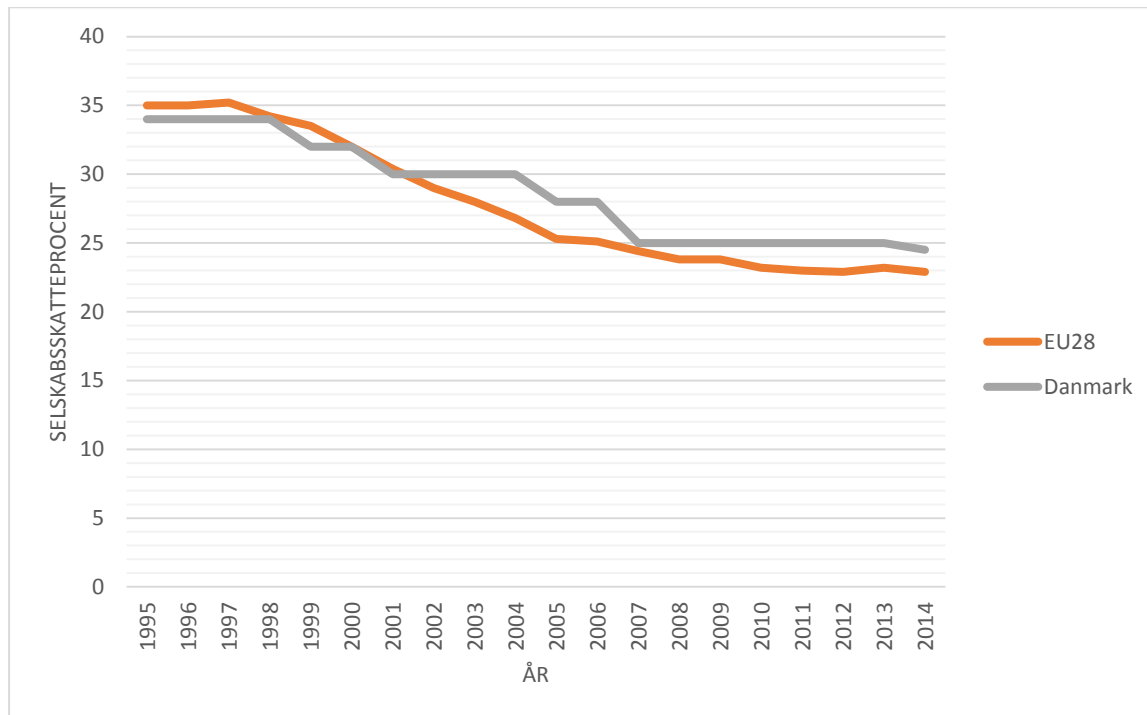
²⁹ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations kap. 5 s 181.

³⁰ Addressing Base Erosion and Profit Shifting, kapitel 2, s. 16.

dermed potentielle besparelser for selskaber ved at flytte profit mellem landene. I samme periode var selskabsskatteprocenten for Danmark 34 i% i 1995 og 24,5 % i 2014³¹.

Grafen nedenfor viser udviklingen i selskabsskatteprocenten i Danmark og EU28 fra 1995 til 2014, hvor der ses et tydeligt fald i selskabsskatteprocenten³².

Graf 1:Udvikling i selskabsskatteprocenten i EU28 og Danmark



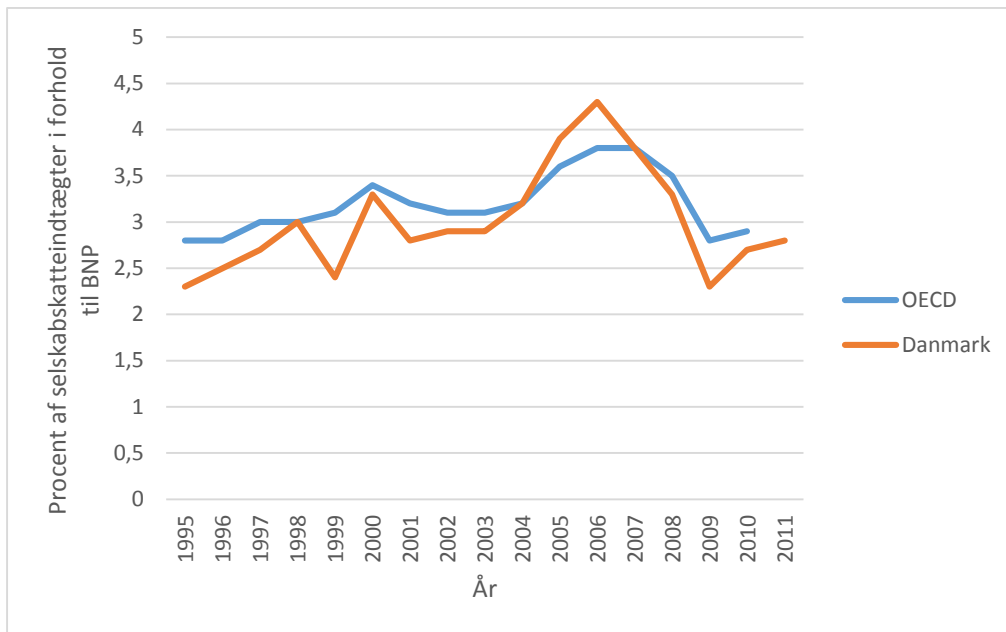
Har det så påvirket de samlede selskabsskatteindtægter i den samme periode? I forbindelse med BEPS-projektet, som beskrives nedenfor, er der udarbejdet en undersøgelse, der viser selskabsskatteindtægterne i forhold til det samlede BNP. Heraf fremgår det, at selskabsskatteindtægterne i procent i forhold til samlede BNP i 1995 var 2,8 % i OECD og i Danmark var det 2,3 %. I 2010 var det for OECD 2,9 % og i Danmark var det 2,7 %³³, hvilket vil sige, at den samlede selskabsskat i OECD ikke har ændret sig betydeligt relativt i forhold til BNP. Den er steget lidt i Danmark, der dog stadig ligger under gennemsnittet i OECD. Grafen nedenfor viser selskabsskatteindtægterne i forhold til samlede BNP i OECD og Danmark.

Graf 2: Udvikling i selskabsskatteindtægter i OECD og Danmark i forhold til BNP

³¹ Taxation trends in the European Union, eurostat 2014, s 36.

³² Data er fra Taxation trends in the European Union, eurostat 2014, s 36.

³³ Addressing Base Erosion and Profit Shifting, Annex A. S 59.



Sammenhængen mellem faldet i selskabsskatteprocenten og fastholdelsen i selskabsskatteindtægterne kan være en stigning i profitten hos de enkelte selskaber i perioden og at flere aktiviteter bliver ført i selskabsformer end tidligere. Dette taler ikke for, at det er nødvendigt at ændre i nuværende regler, da det samlede skattetryk på OECD-niveau ikke har ændret sig væsentligt. Men omvendt ses der flere og flere sager i medierne om at multinationale koncerner ikke betaler korrekt selskabsskat i de enkelte lande.

Ovenstående oplysninger viser hverken, at multinationale koncerner søger at minimere deres skattebase eller flytte profit til mere favorable lande, men de giver et indtryk af, i hvilken retning selskabsskatten har flyttet sig. Denne tendens til faldende selskabsskat, samt at der dukker flere og flere sager frem i pressen om multinationale koncerner, der udnytter de regelsæt, som er etableret i de enkelte lande, medfører at der bliver skabt et pres fra samfundet og NGO'er om, at standarderne for TP og Armslængdeprincippet bør strammes³⁴.

2.5 Udvikling i koncernstrukturer

Selskabsskat, og hvad koncerner betaler, er et ømt emne at tage fat i. De fleste koncerner vil med rette påstå, at de betaler den selskabsskat, de er forpligtiget til, i de lande de driver forretning. Omvendt vil de færreste koncerner melde noget ud om deres skatteplanlægning, og hvor aggressivt de går efter, at deres skattebetaling skal ligge i et givent land. Alt dette hænger sammen med koncernstrukturen. Derfor er det

³⁴ Adressing BEPS s. 13

svært at påvise, at de nuværende koncernstrukturer er udviklet for at udnytte den nuværende lovgivning. Men fra politisk side er det et område, man mener kræver en indsats.

Som nævnt har globaliseringen gjort det nemmere for selskaberne at tilpasse og optimere deres koncernstruktur med henblik på skatteminimering, hvilket har fået både OECD til at opstille og løbende opdatere retningslinjer for beskatning, ligesom de enkelte lande løbende har tilpasset deres skattelovgivning med henblik på at kunne beskatte selskaber effektivt i forhold til de nye strukturer og stadig stigende koncerninterne transaktioner.

Det har medført, at koncernerne så igen bruger flere ressourcer på at finde måder at tilpasse sig den lovgivning, der er blevet implementeret i de lande, hvor der drives forretning. Det kan også have betydet, at koncerner har fundet nye lande at drive forretning i, for at opnå en skattefordel.

2.6 Delkonklusion

På baggrund af ovenstående kan det konkluderes, at behovet for klare TP-retningslinjer går helt tilbage til 1920'erne, samt at det først var i 1979, at OECD udgav de første rapporter om emnet. Den første OECD TPG blev udgivet i 1995, og dele af denne er redigeret efterfølgende. Seneste fulde version af OECD TPG er fra 2010, og senest er kapitel 5 opdateret i september 2014.

De væsentligste elementer i OECD TPG kapitel 5 er fokuseret på, hvem der har bevisbyrden i forbindelse med udarbejdelsen af TP-dokumentationerne. Som udgangspunkt er det skattemyndighederne, der har bevisbyrden, men denne bevisbyrde skifter, hvis skattemyndighederne finder den udarbejdede TP-dokumentation ikke lever op til de lovpligtige krav.

Dernæst er det også væsentligt, at de informationer, som indarbejdes i TP-dokumentationen, er brugbare for skattemyndighederne. Dog er det svært at udforme en præcis liste over hvis informationer, som er brugbare i alle tilfælde. TP-dokumentationer er ofte meget komplekse, og det varierer meget hvilke oplysninger, som skal bruges i vurderingen af, om priser er fastsat i overensstemmelse med Armslængdeprincippet.

Yderligere kan det konkluderes, at der er sket en kraftig udvikling i selskabsskatten over de sidste 20 år. Siden 1995 er den gennemsnitlige selskabsskatteprocenten i EU28 faldet over 12 procentpoint. Sidst kan det konkluderes, at globaliseringen i verdenssamfundet har medført at de multinationale koncerner

strukturerer sig efter, hvordan de kan mindske deres skatteomkostninger for at skabe de bedst mulige resultater for deres ejere.

3. BEPS-projektet

3.1. Indledning til BEPS-projektet

Multinationale koncerner er som bekendt blevet bedre til at udnytte mulighederne for at minimere deres skattebase ved at flytte deres profit til lande med mere favorable lave selskabsskatteprocenter. Der har også været konkurrencelignende tilstande mellem landene om at sænke selskabsskatten. F.eks. har England³⁵ og Holland³⁶ m.fl. indført meget lavere beskatning af indtægter, der vedrører de immaterielle aktiver.

Udviklingen har ført til, at G20 landene og OECD har startet BEPS-projektet op for at sikre, at selskaberne prissætter handler og ydelser korrekt, og at beskatningen i de enkelte lande dermed er både rimelig og korrekt, ligesom man ønsker at skabe bedre muligheder for myndighederne til indkrævning af skat for de aktiviteter, som finder sted i de enkelte lande. I det følgende vil BEPS blive gennemgået, samt de tiltag, som OECD mener, er nødvendige for at give myndighederne de bedste muligheder fremadrettet.

3.2 OECD rapport "Adressing BEPS" fra februar 2013

I februar 2013 udgav OECD rapporten "Adressing BEPS" i forbindelse med G20-topmødet for finansministrene i Moskva. Rapporten beskriver de problemstillinger og risici, der er ved de nuværende regelsæt for beskyttelse af skattebasen og muligheden for at flytte profit til andre lande.

Det er tidligere nævnt, at lande har deres fulde ret til selv at vælge, hvilken skattepolitik de vil føre, og hvordan de vil beskatte selskaber, som er placeret i landet. Det gør det naturligvis mere kompliceret at fastlægge nogle klare retningslinjer, som er brugbare i hele verden, både for OECD-medlemmer og ikke-medlemmer. Men gennem indsamling af data vedr. diverse skatteprovenuer og øvrige studier, har OECD

³⁵ The Patent Box lader selskaber i England søge om en lavere selskabsskat på 10 % for deres patenterede opfindelser <http://www.cardinal-ip.com/ip-news-strategy/the-patent-box/>

³⁶ IP Innovation Box giver selskaber i Holland en effektiv selskabsskatteprocent på 5 % på R&D aktiviteter. <http://innovativetax.com/news/dutch-ip-innovation-box-effective-tax-rate-of-5-on-r-d-activities.html>

præsenteret seks nøgleområder, som er landende med fordel kan forholde sig til for at skabe mere gennemsigtighed i den effektive beskatning af de multinationale koncerner³⁷. De seks områder er:

1. Internationale forskelligheder i at karakterisere juridiske enheder.
2. Anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten vedr. profit fra digitale ydelser.
3. Skattebehandlingen af interne finansierings-transaktioner.
4. Transfer Pricing, herunder flytning af risiko, salg af immaterielle aktiver, opdelingen af ejerskab mellem juridiske enheder, og transaktioner mellem juridiske enheder som sjældent ville ske mellem uafhængige parter.
5. Effektiviteten af bekæmpelsen af skatteunddragelse. Herunder GAAR, CFC-regler, tynd kapitalisering og regler imod skatteunddragelse ved dobbeltbeskatningsoverenskomster.
6. Muligheden for at udnytte ordninger, som ikke er "fair".

Projektet førte efterfølgende til, at OECD udarbejdede 15 action points, der skulle være med til at løse de udfordringer, som er forbundet med områderne. I det følgende vil nøgleområderne blive gennemgået sammen med de udfordringer, OECD mener at have med disse. Herefter vil der blive redegjort for de 15 action points.

3.2.1 Karakterisering af juridiske enheder

Som følge af at hvert land har hver sin skattepolitik og lovgivning, har man også forskellige måder at karakterisere juridiske enheder på rent skattemæssigt. Det giver udfordringer, da de juridiske enheder bliver beskattet forskelligt. I Danmark kan man også se eksempler på disse udfordringer, da nogle juridiske enheder betragtes som selvstændige skattesubjekter, hvorimod andre ikke gør, som f.eks. kommanditselskaber og interessentskaber.

I andre lande betragtes disse enheder som selvstændige skattesubjekter, og herved er der et mismatch mellem karakteriseringen af den samme juridiske enhed. Praktisk har det i Danmark betydet, at nogle juridiske enheder kan behandles på forskellige måder skattemæssigt. F.eks. findes de såkaldte check-the-box-regler³⁸, hvor selskabsdeltagere i USA selv kan vælge, om et datterselskab hjemmehørende i Danmark skal behandles som transparent eller selvstændigt skattesubjekt, hvorefter de danske myndigheder vælger at behandle datterselskabet efter den samme karakterisering, som er valgt i USA, selvom selskabsformen

³⁷ Addressing BEPS s. 6

³⁸ <https://www.skat.dk/SKAT.aspx?oID=2132943>

normalt behandles anderledes. Dette er muligt for kommanditselskaber, interessentselskaber og partnerselskaber³⁹.

3.2.2 Anvendelse af dobbeltbeskatningsoverenskomst

Som følge af globaliseringen er barrierer ved at handle på tværs af landegrænser blevet meget mindre og handlen er blevet meget mere digital. Det gør nemmere at handle uden fysik at være til stede og har skabt muligheder for at udnytte dobbeltbeskatningsoverenskomster⁴⁰. Aftalerne er indgået for at sikre, at der ikke sker en dobbeltbeskatning af de samme ydelser i to lande. Men det er samtidigt medført at selskaber ved at udnytte mulighederne for at flytte handler mellem mere end to lande kan opnå særlige fordele, der ikke var hensigten med dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. Fremgangsmåden vil blive uddybet senere.

3.2.3 Skattebehandling af interne finansieringstransaktioner

Multinationale koncerner yder i mange tilfælde låne- og finansieringsmuligheder internt i koncernen. Disse interne finansieringsmuligheder er gennem de seneste år begyndt at blive udnyttet til at opnå fradrag og derved minimering af koncernens samlede skattebase. Derudover kan det i nogle transfer pricing sager være besværligt at vurdere, hvorvidt transaktionen er indgået på markedsmæssige vilkår og overholder Armslængdeprincippet.

3.2.4 Transfer Pricing

Store dele af BEPS-projektet har koncerninterne transaktioner som omdrejningspunkt, da det er ved kontrollerede transaktioner, at de multinationale koncerner har mulighed for at udnytte og begrænse deres samlede skattebetaling og den effektive skatteprocent. Men for transfer pricing området er det særligt flytning af risiko og immaterielle aktiver, der er centralt, da det er her man kan få sin skattepligtige indkomst flyttet til lande med en favorabel lav skatteprocent.

I denne sammenhæng er det også relevant at forholde sig til det interne ejerskab af aktiver i koncerner. I nogle situationer kan det udefra være svært at vurdere, hvilket selskab i koncernen som ejer et givent aktiv, og derved hvem der skal have betaling for at aktivet benyttes af øvrige dele af koncernen. Herudover vil man i BEPS-projektet gerne se nærmere på, hvorvidt der er mulighed for at skabe mere gennemsigtighed i transaktioner på tværs af koncernen, så det sikres at transaktionerne foregår på markedsmæssige vilkår og overholder Armslængdeprincippet.

³⁹ SEL § 2c

⁴⁰ Den juridiske vejledning C.D11.7.2.2, s. 187

3.2.5 Bekæmpelse af skatteunddragelse

Det næste nøgleområde i BEPS-projektet omhandler bekæmpelse af selskaber og koncerners skatteunddragelse, og hvilke sanktioner, der skal til, for at modvirke dette. De overstående områder vedrører udnyttelsen af nuværende lovgivning og de svagheder, som disse indeholder, uden at begå et egentligt lovbrud. Men der findes desværre stadig virksomheder, der bevidst eller ubevidst overtræder lovgivningen for at minimere deres skattebase.

3.2.6 Muligheder for udnyttelse ordninger som ikke er "fair"

I forbindelse med skatteminimering skabes der også nogle situationer, hvor selskaber og koncerner udnytter de nuværende regelsæt således, at de skaber en fordelagtig skattemæssig situation for dem selv uden konkret at bryde love eller regler. Men udefra set virker situationen ikke som værende "fair" for omverden. Det er selvfølgelig svært at vurdere, hvorvidt en given situation er "fair", da det er en subjektiv holdning. Men BEPS-projektet vil tilsigte mere effektive muligheder for at modvirke "unfair" ordninger ved at se på gennemsigtigheden og substansen af de situationer, som man finder urimelige.

3.3 OECDs "Action Plan" fra juli 2013

Rapporten fra OECD "Adressing BEPS" fra februar 2013 om de ovenfor nævnte nøgleområder, der skulle undersøges nærmere for at bekæmpe udnyttelsen af nuværende regelsæt, førte efterfølgende til en "Action Plan", der indeholder 15 "action points", som skal sikre en sammenhæng i beskattningen af selskaber på et internationalt niveau.

Rapporten "Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting" fra OECD blev offentliggjort den 19. juli 2013. Nedenfor vil der blive redegjort for rapportens hovedelementer. Hvert action point vil ikke blive gennemgået, men de overordnede ideer og fokusområder bliver præsenteret. Derudover vil der blive set nærmere på action point 13 om TP-dokumentationen, der danner grundlag for den videre analyse i afhandlingen.

3.3.1 Etablering af international sammenhæng mellem selskabsbeskatning

Gennemgående for BEPS-projektet er udviklingen i den digitale teknologi og økonomi, samt de muligheder det har medført for selskaber og koncerner i hele verden. Action points 1-5 handler først og fremmest om at identificere de udfordringer den teknologiske udvikling og den digitale økonomi har bragt med sig. I

rapporten er der præsenteret 4 problemstillinger, som er nødvendige at løse for at udvikle nye standarder og retningslinjer til at begrænse udnyttelsen af regler⁴¹. Det drejer sig om:

- Neutralisere effekten af hybrid mismatch arrangementer.
- Styrkelse af CFC-regler.
- Begrænsning af skattebaseminimering via rentefradrag og andre finansielle betalinger.
- Imødegå skadelig skattepraksis mere effektivt via mere gennemsigtighed og substans.

Udfordringen for OECD er, at de kun har mulighed for at udvikle frivillige standarder og retningslinjer, som de enkelte lande kan vælge tage til sig og implementere i deres egen lovgivning. Derfor er det nødvendigt, at standarderne er så generelle som muligt, så de lande, som måtte ønske det, kan implementere standarderne i deres unikke skattepolitik.

For de 4 problemstillinger ønsker OECD bl.a. at udvikle modeloverenskomstbestemmelser og anbefalinger, der kan bruges i udviklingen af skattelovgivningen i de enkelte lande. Med de anbefalinger håber OECD på, at der gennem implementeringen i skattelovgivninger verden over kan blive skabt en sammenhæng i måden, hvorpå selskaber og koncerner bliver beskattet, på trods af at skattelovgivningen er unik i hvert land.

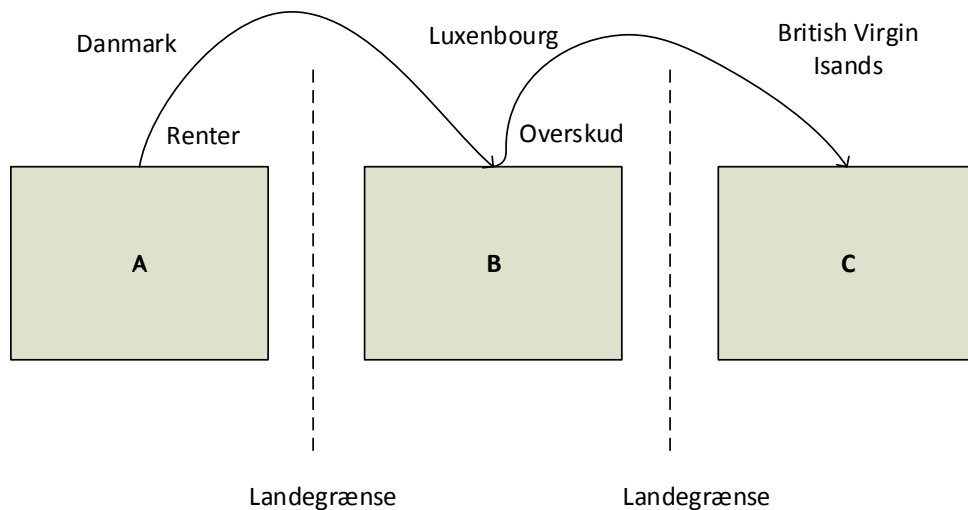
3.3.2 Genopretning af effektive og fordelsagtige internationale standarder

De næste action points fra 6 til 10 er igangsat for at tilpasse nuværende retningslinjer vedr. TP, så man får den fulde effekt ud af de regelsæt, der bliver implementeret. Som det er nævnt tidligere, kan nogle koncerner udnytte reglerne og flytte deres profit rundt, så deres effektive skatteprocent bliver meget lille. I mange tilfælde er de nuværende retningslinjer og standarder gode nok i sikringen af den korrekte skattebetaling. Men som det er beskrevet i afsnit 2.5 har sammensætningen af koncernstrukturerne ændret sig gennem de seneste år. Det har betydet, at det ofte ikke længere kun er handler mellem to lande. Nu benyttes i flere tilfælde et gennemstrømningsselskab for at flytte indkomsten til et tredje land⁴². Se illustrationen nedenfor.

Figur 1: Illustration af kontrollerede transaktioner mellem selskab A, B og C

⁴¹ Action Plan s. 15

⁴² Action Plan s. 18



Formålet med at oprette et gennemstrømningsselskab er, at den modeloverenskomst og de standarder OECD har udarbejdet, henvender sig til handler mellem to lande, og det giver i nogle tilfælde mulighed for at flytte indkomsten fra et selskab i land A til et koncernforbundet selskab i land C uden en beskatning i land A og B.

F.eks. hvis selskab A var placeret i Danmark, selskab B var placeret i Luxembourg og havde ydet et lån til det danske selskab A. Der skal betales renter af lånet, som man får fradrag for i Danmark. Efterfølgende har selskab B i Luxembourg indgået en aftale med skattemyndighederne, så der kun skal betales en favorabel lav skat af renteindtægterne fra Danmark. Sidst er Selskab C placeret i et skattelyland, som f.eks. British Virgin Islands, og det ejer selskab B i Luxembourg, hvorfor overskuddet flyttes til selskab C i et land, hvor der ikke er selskabskat og regler om deling af finansielle oplysninger.

Udover at se på udnyttelsen af modeloverenskomsten vil OECD også kigge nærmere på de nuværende retningslinjer vedr. faste driftssteder, immaterielle aktiver, risici og kapital og andre højrisiko-transaktioner. Igen handler det om, at lovgivningen ikke har fulgt den samme udvikling og derfor kan udnyttes i dag.

3.3.3 Gennemsigtighed, og øget forudsigelighed

Action points fra 11 til 14 følger de ovenstående actions points, da de skal være med til at skabe grundlag for at myndighederne har mulighed for at gennemskue de transaktioner, der er foretaget. Hvis det skal være muligt at forhindre koncerner i flytte indkomst til lande med favorable lave skatteprocenter i et urimeligt omfang, er det nødvendigt at myndighederne har et godt grundlag for at kontrollere de gennemførte transaktioner.

For at gøre det muligt vil OECD udvikle metoder til at indsamle og analysere data om Base Erosion og Profit Shifting. Derudover vil de sikre, at der er redskaber til at overvåge og evaluere effektiviteten og den økonomiske virkning bag de handlinger, der bliver taget for at adressere BEPS-problemstillinger⁴³. OECD vil samtidig arbejde for at koncernerne bliver forpligtiget til at angive mere specifikke informationer om deres skatteplanlægningsstrategier, samt at deres TP-dokumentation bliver mere konkret.

Action point 13 går på, at OECD vil genoverveje bestemmelser for TP-dokumentation og hvad den skal indeholde. OECD mener, at der pt. er en asymmetrisk sammenhæng mellem den viden myndighederne har og den viden selskabet, der udarbejder TP-dokumentationen, har. I mange lande har myndighederne ikke ressourcer til at opnå det fulde billede af selskabets globale værdikæde og derved ikke kan gennemskue om transaktionen er på Armslængdevilkår. Sammenholdt med at myndighederne har bevisbyrden, medfører det en stor udfordring i kontrollen af transaktionerne. Omvendt ønsker OECD heller ikke, at omkostningerne for selskaberne ved at skabe TP-dokumentationen bliver for høje. Derfor søger OECD med action point 13 en middelvej, hvor myndighederne får de informationer, der er behov for i vurderingen af de kontrollerede transaktioner, uden at det giver selskaberne for mange omkostninger.⁴⁴

3.3.4 Fra politikker/retningslinjer til skatteregler

Sidste action point 15 er udarbejdet for, at der bliver set på implementeringen af de retningslinjer og standarder, som bliver udviklet i de øvrige action points. Det gælder primært udviklingen af et multilateralt instrument frem for et bilateralt. Udviklingen i verdensøkonomien har gjort, at der skal tænkes mere end to lande ind i de transaktioner, som bliver foretaget, og derfor skal der udarbejdes retningslinjer, der kan bruges af de enkelte lande til at håndtere det.

3.4 Delkonklusion til BEPS-projektet

Det må konkluderes, at tendensen på et internationalt niveau peger på, at udviklingen i verdensøkonomien og globaliseringen er løbet fra udviklingen i den internationale skatteret. De regelsæt, som benyttes i dag for TP-dokumentationen, er udviklet i 1995 uden de er blevet opdateret siden.

Det kan samtidig konkluderes, at de multinationale koncerner har brugt en masse ressourcer på at strukturere sig således, at de opnår de bedste skattemæssige resultater. På den baggrund har G20-landene haft et ønske om at igangsætte et projekt for at få opdateret de nuværende regelsæt.

⁴³ Action Plan s. 21

⁴⁴ Action Plan s. 23

BEPS-projektets konklusioner fra februar 2013 indeholder en gennemgang af store dele af selskabsskattereglerne og beskatningen af transaktioner på tværs af landegrænser. En af elementerne i BEPS-projektet er en opdatering af TP-dokumentationen. Herunder ønsker OECD at skabe mere gennemsigtighed og øget forudsigelighed. Derudover vil OECD sikre, at de regelsæt, som bliver udviklet i de enkelte lande, er mere ensartede, så koncernerne ikke bliver mødt med forskellige krav i de forskellige lande, hvor de har aktiviteter.

4 Analyse af discussion draft til nyt kapitel 5 fra januar 2014

4.1. Indledning

Det er beskrevet, at udviklingen i økonomien og teknologiske er løbet fra de internationale standarder inden for skatteretten, hvorfor OECD igangsatte BEPS projektet, herunder en revurdering og opdatering af kapitel 5 fra OECD TPG, som indeholder mere detaljerede krav til selskabernes TP-dokumentation.

I forbindelse med action point 13 er der fra OECDs side udarbejdet et udkast, et såkaldt *discussion draft*, som var OECDs bud på opdaterede retningslinjer der skal medføre at selskaberne bliver mere præcise i deres værdisætning af interne handler, ligesom det skal styrke myndighederne i deres gennemgang af TP-dokumentation og risikovurdering. Hensigten med discussion draftet er, at have en åben debat og give skattemyndighederne, rådgivere og selskaber mulighed for, at kommentere på de dele, som de mener skal ændres og forbedres, ligesom der løbende afholdes OECD webcast, hvor man fortæller om udviklingen.

Målsætningen for udarbejdelsen af discussion draftet var at nå frem til et mere færdigt kapital 5 i september 2014, hvor implementeringen så skal beskrives i løbet af 2015 og resultere i en endelig opdatering af TP-dokumentationsretningslinjerne⁴⁵.

Nedenfor vil discussion draftet fra januar 2014 og kommentarer fra KPMG og Deloitte blive analyseret med henblik på at afdække centrale problemstillinger i udkastet. Analysen vil inddrage eksempler på, hvilken praktisk betydning de væsentligste punkter i udkastet kan have for multinationale koncerner.

⁴⁵ OECD discussion draft s. 1

4.2 Gennemgang af discussion draft til nyt kapitel 5 fra januar 2014

OECD publicerede deres discussion draft i januar 2014 og gav i samme forbindelse interessenter en (kort) deadline til d. 23. februar 2014 for indsendelse af kommentarer. I indledningen til discussion draftet er det beskrevet, at holdningerne i dokumentet ikke nødvendigvis reflekterer OECDs Committee on Fiscal Affairs eller Working Party no. 6 holdninger⁴⁶.

Udover at man ønsker at få feedback fra interesserede parter til discussion draftet, er en af grundene til at udsende et udkast, at man ønsker at afklare, om der er behov ændringer af dokumentationskravene. Alene det forhold, at draftet fylder 20 sider i forhold til 8 sider i kapitel 5 fra 1995 er et tegn på betydelige ændringer. Ved at publicere et discussion draft først giver man desuden rådgivere og selskaber mulighed for at være på forkant med de ændringer, som forventeligt vil komme. Samtidig ønsker man dog ikke at trække processen i yderligere langdrag, og den korte høringsperiode fra januar til februar 2014 indikerer, at man er opsat på at få ændringer gennemført hurtigst muligt.

4.2.1 Introduktionen i discussion draftet

Det nye kapitel 5 skal give skattemyndighederne en guide til, hvordan de skal udvikle skatteregler og procedure i forbindelse med TP-dokumentationen samt risikovurderingen af et givent selskab. Herudover skal det nye kapitel 5 også guide selskaberne i udarbejdelsen af TP-dokumentationen, så de på bedst mulige måde viser, at de overholder Armslængdeprincippet.

Den eneste forskel i første del af kapitel 5 fra 1995 og discussion draftet fra januar 2014 er, at det er gjort mere specifikt, at der skal guides til en risikovurderingen af selskabet. Tidligere var det kun en guide til udvikling af regler og procedurer for TP-dokumentationen. Det betyder, at det nu er gjort helt specifikt, at skattemyndighederne skal udvikle regler og procedurer, som kan bruges i forbindelse med risikovurderingen af et selskabs koncerninterne transaktioner. Derved er det gjort mere tydeligt for skattemyndighederne, hvad de skal tænke ind i udviklingen af reglerne og procedurerne, hvor det i det gamle kapitel 5 fra 1995 var mere overordnet hvad hensigten med guiden var.

Nedenfor er risikovurderingen og målsætningen med denne analyseret nærmere. Dernæst beskrives det kort, hvorfor OECD har set det nødvendigt at opdatere kapitel 5 fra 1995. De væsentligste elementer som er fremhævet i discussion draftet er bl.a., at man tidligere lagde større vægt på et samarbejde mellem

⁴⁶ OECD discussion draft s. 1

skattemyndighederne og selskaberne i TP-dokumentationsprocessen af de kontrollerede transaktioner. Derudover har version af kapitel 5 fra 1995 ikke en klar linje mellem TP-dokumentationsprocessen, mulige sanktioner og bevisbyrden⁴⁷.

Sidst nævnes det i introduktionen, at som følge af en øget volumen og kompleksitet i kontrollerede transaktioner er omkostningerne ved overholdelse af de enkelte landes regelsæt steget for selskaberne. På trods af dette finder skattemyndighederne ofte fejl og mangler i de udarbejdede TP-dokumentationer⁴⁸, lige som det blev påvist med undersøgelsen, som folketinget igangsatte i 2002 i Danmark, hvor det viste sig, at over 50 % af de fremsendte TP-dokumentationer var åbenlyst mangelfulde eller ikke udarbejdet⁴⁹. På den baggrund er hensigten med det nye kapitel 5 at guide myndighederne til at udvikle TP-regler, som er mere ligetil og ens på tværs af landegrænser. Samtidig skal retningslinjerne give myndighederne mulighed for at indsamle mere brugbar information uden at øge omkostningerne ved overholdelse væsentligt for selskaberne.

4.2.2 OECDs målsætninger for udvidelse og skærpelse af kravene til TP-dokumentationen

OECD har opstillet tre målsætninger til TP-dokumentationer, der skal overvejes af myndighederne i deres udvikling af nye regler på området. Hvis de tre målsætninger tænkes ind i de nye krav til TP-dokumentationer, får myndighederne adgang til den nødvendige information, som de har behov for til at kunne foretage en korrekt risikovurdering og vurdere, hvorvidt der skal foretages en skattekontrol af de kontrollerede transaktioner.

De tre målsætninger er:

1. At give skattemyndighederne den nødvendige information for at kunne foretage en korrekt TP-risikovurdering.
2. At sikre selskaberne tillægger tilstrækkelig præcision i deres TP-prisfastsættelser og øvrige vilkår for koncerninterne transaktioner, samt i deres rapportering af indkomst fra disse transaktioner.
3. At give skattemyndighederne den nødvendige information for at kunne foretage en korrekt og grundig kontrol af TP-forhold i det givne selskab.

⁴⁷ OECD discussion draft s. 2

⁴⁸ OECD discussion draft s. 2

⁴⁹ <http://www.skat.dk/skat.aspx?old=2085594&vld=210252>

To af målsætningerne vedrører skattemyndighederne og én af målsætningerne vedrører selskaberne. Målsætningerne er en præcisering og anses for meget mere specifikke i forhold til den gamle version af kapitel 5 fra 1995. Som det er beskrevet tidligere, var det gamle kapitel 5 meget overordnet og lagde op til skattemyndighederne i de enkelte lande selv skulle have mulighed for at udvikle de regelsæt de fandt mest anvendelige. Men som OECD beskriver det i introduktionen til discussion draftet for det nye kapitel 5, ønsker man nu nogle mere detaljerede og ensartet regler, som vil omfatte flere lande så TP-dokumentationen kan udarbejdes på tværs af skattemyndighederne, hvorfor det er nødvendigt med mere specifikke retningslinjer.

Første målsætning, som skattemyndighederne bør tænke ind i deres krav til dokumentationerne, er, hvilke informationer der er nødvendige for at kunne foretage en korrekt risikovurdering af selskabet. Ofte er TP-sager meget komplekse og faktabaserede. Ved en hurtig identifikation af risikoen i de enkelte selskaber giver det skattemyndighederne bedre mulighed for placere deres ressourcer på de selskaber, som de finder interessante at undersøge nærmere.

Til risikovurderingen kan skattemyndighederne bruge forskellige kilder og metoder. Selve TP-dokumentationen kan bruges samt obligatoriske skemaer, der skal udfyldes i forbindelse med selvangivelsen. I Danmark har man bl.a. bilag 3b til selvangivelsen, hvor selskaber skal angive oplysninger om kontrollerede transaktioner⁵⁰. Tilsvarende vil skattemyndighederne have adgang til års- og Skatteregnskaber, samt anden offentlig materiale om selskaberne og deres kontrollerede transaktioner. Grundlæggende skal skattemyndighederne søge at have den relevante information på et så tidligt et stadie som muligt, for at kunne foretage en effektiv risikovurdering⁵¹.

Det henviser til næste målsætning, om at selskaberne selv skal angive retvisende oplysninger om deres strukturer og resultater i de enkelte lande og løbende vurderer deres overholdelse af Armslængdeprincippet. Som led heri skal skattemyndighederne skabe rammer, der sikrer at selskaberne angiver korrekt informationer og udarbejder TP-dokumentationer efter de krav, som er krævet af skattemyndighederne.

I udkastet er der fremsat forslag til to tilgange, som skattemyndighederne kan benytte sig af. Første tilgang er, at tilskynde at TP-dokumentationen udarbejdes løbende som transaktionerne finder sted og ikke senere

⁵⁰ SKAT.dk: <https://skat.dk/SKAT.aspx?old=56184>

⁵¹ OECD discussion draft s. 2. B1

end ved indsendelsen af selvangivelsen. Den anden tilgang er at straffe de selskaber med bøder, der ikke får udarbejdet TP-dokumentationen korrekt og inden for tidsrammen. Disse elementer bliver analyseret nærmere nedenfor i afsnit 4.2.4.

Tredje og sidste målsætning, skattemyndighederne skal tænke ind i deres TP-krav, er, hvilke informationer der er nødvendige for, at de kan foretage en grundig TP-kontrol. TP-sager indeholder ofte meget komplicerede evalueringer af sammenlignelige transaktioner og markeder. For at skattemyndighederne foretager en korrekt kontrol, er det nødvendigt, at der indhentes korrekte og brugbare informationer, ellers kan det føre til selskaberne bliver indkomstforhøjet på et forkert grundlag.

Hvis skattemyndighedernes risikovurdering viser, at der bør foretages en TP-kontrol, er det nødvendigt, at skattemyndighederne inden for en rimelig periode kan få relevante informationer om selskabernes aktiviteter, funktioner og finansielle resultater for de kontrollerede transaktioner. Derudover skal de have information om sammenlignelige situationer, herunder interne sammenlignelige situationer. Det vil sige, at skattemyndighederne skal kunne indhente mere information, end hvad der i første omgang er modtaget fra selskaberne. Dog skal det ved indhentningen af yderligere informationer vurderes, hvorvidt informationerne er nødvendige, og der må ikke pålægges væsentlige omkostninger på selskaberne i den forbindelse, som er ude af proportioner i forhold til sagens omfang.

4.2.3 Todelt tilgang til TP-dokumentationen i discussion draftet fra januar 2014

I det gamle kapitel 5 fra 1995 har man kort beskrevet, hvilke informationer som kan være relevante ved TP-dokumentationen af kontrollerede transaktioner. I discussion draftet fra januar 2014 har man valgt at udarbejde meget mere specifikke og detaljeret retningslinjer til, hvordan TP-dokumentationen skal opbygges. Nu ønsker man en todelte tilgang til TP-dokumentationsprocessen, der beskrives i det følgende.

1) Master file inklusiv C-by-C-rapportering til belysning af de finansielle forhold

Først skal der udarbejdes en master file, som skal indeholde de standardinformationer, der er relevante for alle medlemmer i den multinationale koncern. Master filen skal ses som et "blueprint" af den samlede koncern og skal indeholde følgende informationer⁵²:

Skema 1: Informationer om Master file fra OECD discussion draft til kapitel 5 fra januar 2014

Master File	Indhold i master file
-------------	-----------------------

⁵² OECD discussion draft s. 5, og Annex 1 til kapitel 5

Koncernens organisatoriske struktur	Et diagram som illustrerer den multinationale koncerns juridiske- og ejerskabsstruktur, samt den geografiske placering af selskaberne.
Beskrivelse af koncernens forretning	En generel beskrivelse for hver af den multinationale koncerns hovedforretningsaktiviteter, indeholdende: • Vigtigste årsager for forretningens profit. • Diagram over forsyningskæde for produkter og serviceydelser • Diagram over vigtigste serviceaftaler mellem koncernforbundne selskaber, som ikke er R&D ydelser. • En beskrivelse af primære geografiske markeder for produkter og services. • En funktionsanalyse der beskriver de væsentligste bidrag fra de enkelte enheder i koncernen i værdikæden, herunder funktioner, risiko og aktiver. • En beskrivelse af evt. omstruktureringer, opkøb/frasalg i det givne indkomstår. • Placeringen og titel på 25 nøglemedarbejdere.
Koncernens immaterielle aktiver	Master filen skal indeholde oplysninger om den multinationale koncerns politik vedr. immaterielle aktiver: • En beskrivelse af den multinationale koncerns overordnet strategi vedr. udvikling, ejerskab og udnyttelse af immaterielle aktiver, herunder placering af R&D faciliteter og R&D ledelse. • En liste over væsentligste immaterielle aktiver eller gruppe af immaterielle aktiver for koncernen og hvilke enheder der ejer disse. • En liste over væsentligste aftaler vedr. immaterielle aktiver, herunder omkostningsfordelingsaftaler, forskningsaftaler og licensaftaler. • En beskrivelse af koncernens TP politik for R&D og immaterielle aktiver. • En beskrivelse af transaktioner af immaterielle aktiver mellem koncernforbundne selskaber i det givne indkomstår.
De koncerninterne finansielle aktiviteter	Videre i master filen skal de koncerninterne finansielle aktiviteter beskrives via: • En beskrivelse af hvordan koncernen er finansieret, herunder identifikation af finansieringsaftaler med uafhængige parter. • En identifikation af selskaber i koncernen som er yder finansieringsfunktioner for øvrige selskaber i koncernen, som indeholder lovgivningen fra de(t) land(e) hvor selskabet, som yder lån, er placeret. • En beskrivelse af koncernens generelle TP-politik vedr. finansieringsaftaler mellem koncernforbundne parter.
Koncernens finansielle og skattemæssige forhold	Sidst skal master filen indeholde en beskrivelse af koncernens finansielle og skattemæssige forhold: • Konsolideret regnskab for det givne indkomstår. • En liste og kort beskrivelse af: ○ Koncernens APA.

	○ Andre relevante skatteforhold relateret til fordelingen af indkomst mellem koncernforbundne parter. ○ TP-forhold vedr. MAP fra de seneste 2 år. • C-by-C-rapporteringen, efter den skabelon, som er beskrevet nedenfor.
--	---

Under punktet om koncernens finansielle og skattemæssige forhold har man som en vigtig nyskabelse valgt at inkludere en C-by-C-rapport, der giver skattemyndighederne mulighed for at få klare informationer om profit, skattebetalinger, materielle aktiver og antal medarbejdere for de enkelte lande, hvor koncernen har aktiviteter⁵³. OECD angiver, at C-by-C-rapporten skal være et værktøj, som udfyldes af selskaberne og bruges af skattemyndighederne i deres risikovurdering. Rapporten indgår som en vigtig del i vurderingen af, om hvorvidt de enkelte transaktioner er prisfastsat forkert. OECD har udarbejdet en skabelon for indholdet til C-by-C-rapporten, der skal udfyldes for hvert land, hvor den multinationale koncern har aktiviteter.

Fra skattemyndighedernes side vil oplysningerne i C-by-C-rapporten være et brugbart værktøj i forbindelse med at skabe sig et overblik over den samlede koncern. Det giver mulighed for at få meget konkrete oplysninger om dele af koncernen, som tidligere ville have været næsten umulige at få fat i. Specielt er det væsentligt at skattemyndighederne med C-by-C-rapporten får oplysninger om royalties, renter og services fees betalt og modtaget fra øvrige koncernforbundne selskaber.

⁵³ OECD discussion draft s. 5, og Annex 3 til kapitel 5

Figur 2: Skabelon til C-by-C-rapporteringen fra OECD discussion draft til kapitel 5, fra januar 2014

CONFIDENTIAL

CTPA/CFA/NOE2(2014)4/REV1/CONF

Annex III to Chapter V: A Model Template of Country-by-Country Reporting

Overview of allocation of income, taxes and business activities on a country-by-country basis

Country	Constituent Entities Organised in the Country	Place of Effective Management	Important business activity code(s)	Revenues	Earnings Before Income Tax	Income Tax Paid (on Cash Basis)		Total Withholding Tax Paid	Stated capital and accumulated earnings	Number of Employees	Total Employee Expense	Tangible Assets other than Cash and Cash Equivalents	Royalties Paid to Constituent Entities	Royalties Received from Constituent Entities	Interest Paid to Constituent Entities	Interest Received from Constituent Entities	Service Fees Paid to Constituent Entities	Service Fees Received from Constituent Entities
						(a) To Country of Organisation	(b) To All Other Countries											
	1.																	
	2.																	
	3.																	
	4.																	
	Total:																	
	1.																	
	2.																	
	3.																	
	4.																	
	Total:																	
	1.																	
	2.																	
	3.																	
	4.																	
	Total:																	
	1.																	
	2.																	
	3.																	
	4.																	
	Total:																	

2) Country file (den lokale fil)

Anden del af dokumentationen er den lokale fil, som skal være et supplement til master filen, hvor skattemyndighederne kan sikre sig, at det enkelte selskab overholder Armslængdeprincippet. Indholdet af den lokale fil er vist i skemaet nedenfor og kan opdeles i tre dele:

Skema 2: Informationer om Country file fra OECD discussion draft til kapitel 5 fra januar 2014

Den lokale fil	Indhold i den lokale fil
Lokal enhed	Den lokale fil skal indeholde følgende oplysninger om den lokale enhed: • En beskrivelse af ledelsesstrukturen i enheden, et lokalt organisationsdiagram, og en beskrivelse af hvem den lokale ledelse referer til, samt i hvilke land(e) disse er placeret. • En identifikation af om enheden har været involveret i omstruktureringer eller immaterielle overførelser i det givne indkomstår eller året før. Identifikationen skal indeholde en forklaring på overførelserne.
Kontrollerede transaktioner	Dernæst skal de væsentligste kontrollerede transaktioner beskrives med følgende oplysninger: • Beskrivelse af de kontrollerede transaktioner (f.eks. indkøb af produktionsydelser, køb af varer, provision af services, lån eller licenser vedr. immaterielle aktiver etc.), og konteksten for transaktionen (forretningsaktivitet, finansiell aktivitet etc.). • Samlet værdi af koncerninterne transaktioner for hver kategori. • Identifikation af koncernforbundne selskaber involveret i hver kategori af de kontrollerede transaktioner og værdien af disse transaktioner. • En detaljeret funktionsanalyse af selskaberne og de relevante koncernforbundne selskaber for hver kategori af de kontrollerede transaktioner (funktioner, risiko og aktiver). • Identifikation og beskrivelse af andre kontrollerede transaktioner som selskaberne direkte eller indirekte kan påvirke prisen på. • Angivelse af relevant TP-metode med hensyn til kategorien af den dokumenterede kontrollerede transaktion. • Angivelse af hvilke koncernforbundne selskaber som er valgt som sammenlignelighedsgrundlag. • Opsummering af vigtigste antagelser ved anvendelsen af TP-metoden • Evt. forklar grunde til udfyldelse af fler-års analyse. • En liste og beskrivelse af uafhængige transaktioner som er valgt som sammenlignelighedsgrundlag (interne og eksterne), og oplysninger om relevante finansielle faktorer for uafhængige enheder, som er relevante for TP-analysen. • Beskrivelse af justeringer i de sammenlignelige situationer og hvilke påvirkninger disse justeringer har på resultatet. • Beskrivelse af grunde til at konkludere at de relevante transaktioner er i

	overensstemmelse med Armslængdeprincippet på baggrund af den valgte TP-metode. • Opsummering af de finansielle oplysninger som er brugt ved den valgte TP-metode.
Finansiell information	Til sidst skal den lokale fil indeholde oplysninger om den lokale enheds finansielle forhold: • Finansielle konti for den lokale enhed for det givne indkomstår. Diverse erklæringer skal vedlægges som dokumentation. • Informationer og oversigt over de finansielle data som er anvendt i TP-metoden og hvordan de hænger sammen med årsregnskabet. • Opsummering af relevante finansielle data for sammenlignelig situationer som er anvendt i analysen og kilden hvorfra data blev opnået.

4.2.4 Compliance problemstillinger i discussion draft fra januar 2014

I discussion draftet er det beskrevet, at selskaberne nøje skal bestræbe sig på at fastsætte kontrollerede transaktioner i overensstemmelse med Armslængdeprincippet på baggrund af de informationer, som er tilgængelige ved prisfastsættelsen af de kontrollerede transaktioner. Det betyder, at selskaberne inden prisfastsættelsen nøje skal have overvejet de skattemæssige konsekvenser, samt bekræfte disse konsekvenser ved udfyldelsen af selvangivelsen⁵⁴.

Med det ønsker OECD, at selskaberne nøje forholder sig til de skattemæssige konsekvenser de kontrollerede transaktioner har. Dog er det ikke forventet, at selskaberne har uforholdsmæssigt høje omkostninger ved overholdelse af TP-dokumentationskravene. Der er således et væsentlighedskriterie, og der forventes naturligvis mere udførlig dokumentation af forhold med større økonomisk betydning.

Dernæst skal skattemyndighederne forholde sig til, hvilken tidsramme de ønsker, at TP-dokumentationen skal udarbejdes inden for. Nogle lande ønsker, at TP-dokumentationen er udarbejdet på samme tidspunkt, som selvangivelsen skal sendes ind. Andre ønsker, at TP-dokumentationen forlægges på det tidspunkt kontrollen starter. Herudover kan det også variere fra land til land, hvor lang tid man har til at svare på skattemyndighedernes henvendelser. I afsnit 6 beskrives de danske regler på TP-området. OECD ønsker, at indsendelsen af både master file og den lokale fil sker samtidig med indsendelsen af selvangivelsen⁵⁵.

⁵⁴ OECD discussion draft s. 7

⁵⁵ OECD discussion draft s. 7

Herudover ønsker OECD at skattemyndighederne forholder sig til bl.a. væsentligheden af de kontrollerede transaktioner, man ønsker TP-dokumentation af, og hyppigheden af opdateringer for tidligere TP-dokumentationer. Desuden skal skattemyndighederne også forholde sig til, hvorvidt der skal etableres regler vedr. bøder for ikke at overholde TP-dokumentationskravene. Mange lande har allerede implementeret sådanne regler. Oftest udstedes bøderne hvis selskaberne ikke afleverer TP-dokumentationerne i tide, eller hvis der mangler dokumentationer for kontrollerede transaktioner. Herudover skal bødestørrelsen også overvejes, da det kan påvirke de multinationale koncerner mod et land frem for et andet i overholdelse af opstillede krav⁵⁶.

Endelig skal skattemyndighederne forholde sig til fortroligheden af de oplysninger, som de modtager i forbindelse med TP-dokumentationen. Skattemyndighederne skal sikre at ingen forretnings-, videnskabelige- eller andre hemmeligheder bliver afsløret. Hvis der indledes en retssag på baggrund af de udarbejdede TP-dokumentationer, skal fortrolige oplysninger så vidt muligt forblive fortrolige.

4.2.5 Implementeringen af opdateret kapitel 5 fra discussion draftet fra januar 2014

Sidste element i discussion draftet er implementeringen af de nye krav til TP-dokumentationen. Som det er med de nuværende retningslinjer fra OECD, skal de implementeres i den lokale lovgivning for at være gældende. Derfor vil det kræve, at de lande, som ikke allerede har implementeret lov om todelt TP-dokumentation, skal revidere deres nuværende lovgivning for, at kunne følge de retningslinjer OECD udsteder.

I implementeringen af en todelt TP-dokumentation henviser OECD til, at man søger at følge de retningslinjer, som er beskrevet i Annex I-III til det opdaterede kapitel 5 fra januar 2014, for at skabe så ensartede regelsæt som muligt på tværs af landegrænser. Der henvises yderligere til at master file, samt C-by-C-rapporten udarbejdes af moderselskabet og herefter deles med de øvrige lande, hvor koncernen har selskaber⁵⁷.

4.3 Forskelle mellem kapitel 5 fra 1995 og discussion draftet fra januar 2014

Som det er nævnt i afsnit 4.1, har OECD valgt at udsende et discussion draft, inden man kommer med det endelige nye kapitel 5, bl.a. fordi der vil ske væsentlige ændringer i forhold til 1995 versionen. For det første er omfanget af kapitlet blevet væsentligt større, og OECD er meget mere specifik i hvilke elementer,

⁵⁶ OECD discussion draft s. 9

⁵⁷ OECD discussion draft s. 10

de ønsker, man skal implementere i TP-dokumentationen. Der præsenteres tre klare målsætninger til, hvad OECD ønsker med TP-dokumentationen, og hvad den skal indeholde.

I 1995-versionen blev der lagt op til, at skattemyndighederne kunne udforme det regelsæt de fandt bedst. På baggrund af at OECD og den øvrige del af verden ikke kendte nok til omfanget af TP ved udviklingen af kapitel 5 i 1995, kan man have valgt at holde dokumentationsniveauet på et niveau, som man fandt passende på daværende tidspunkt. Det har betydet, at man i dag har meget forskellige regelsæt og krav på tværs af landegrænserne.

I dag ønsker OECD og de lokale skattemyndigheder mere håndgribelige og detaljerede retningslinjer at gå efter, så de har mulighed for at indhente relevant information, og derved placere deres ressourcer, hvor det er nødvendigt. Det giver samtidig selskaberne en forsikring om, at de bliver behandlet mere ensartet på tværs af landegrænser fremover.

4.4 Rådgiveres kommentarer til OECDs januar 2014 discussion draft

Ved deadline i februar 2014 havde OECD modtaget omkring 1400 sider feedback fra interesserede parter⁵⁸. I nedenstående gennemgang er udvalgt kritiske kommentarer fra KPMG og Deloitte, der illustrerer synspunktet fra rådgiverne, som skal vejlede og rådgive selskaberne i udarbejdelsen af TP-dokumentationerne.

4.4.1 Informationer til skattemyndighederne jf. discussion draftet fra januar 2014

De tre målsætninger, som er oplistet i discussion draftet, og beskrivelsen af, hvad de skal indeholde, mener KPMG ikke giver et tilstrækkeligt billede af, hvilken type informationer der er nødvendige for at leve op til disse målsætninger. Ved målsætning 1 foreslår KPMG, at informationen skal give skattemyndighederne mulighed for at skelne mellem om det er en høj-risiko eller en lav-risiko transaktion for at kunne benytte skattemyndighedernes ressourcer korrekt. Overordnet mener KPMG, at skattemyndighederne vil modtage alt for meget information. Det vil både være for omkostningsfuldt for selskaberne og myndighederne⁵⁹.

Deloitte kommenterer i samme retning som KPMG, og de mener ligeledes at den mængde af informationer, som skattemyndighederne efterspørger, vil være alt for omkostningsfuld for selskaberne. Deloitte har foretaget en måling blandt 930 kunder om, hvor meget de forventer, at deres omkostninger til

⁵⁸ OECD Webcast 3, slide 22.

⁵⁹ KPMG comments to OECD 26 februar 2014, s. 2

udarbejdelse af TP-dokumentationen vil stige som følge af nye krav. 55 % forventer en stigning på mindst 40 %, og 37 % forventer en stigning i omkostninger mellem 10 % til 40 %⁶⁰. Samtidig er Deloitte bekymret for, at den store mængde af information, som skattemyndighederne vil indhente, kan betyde langvarige skattekontroller, ukorrekte sammenligninger af funktioner og profit mellem nærtstående parter, og efterspørgsel efter endnu mere information⁶¹. Alt sammen situationer som vil kræve flere ressourcer fra skattemyndighedernes side uden at TP-sagerne bliver behandlet mere effektivt.

4.4.2 Rådgiveres holdning til Master file, C-by-C-rapport og den lokale fil i discussion draftet

1) Rådgivers holdning til master file og C-by-C-rapporten

Master filen, som OECD ønsker skal udarbejdes som et "blueprint" af den multinationale koncern, ønsker Deloitte bliver mere fleksibel. Deloitte mener den nuværende form kun er brugbar i situationer, hvor koncernen driver en homogen forretning i forskellige lande/regioner. Master filen vil ikke være brugbar for koncerner, som driver decentraliserede og heterogene forretninger, da store dele af informationerne i en samlet master file kun vil have relevans for enkelte skattemyndigheder. På trods af dette vil alle lande og skattemyndigheder, hvor koncernen driver forretninger, modtage denne information.

Deloitte foreslår, at man får mulighed for at bryde master filen op, så den kan udarbejdes enten som en global, regional eller forretnings fil alt efter, hvilken model der vil give mest brugbar information til skattemyndighederne⁶².

KPMG's holdning til master filen er, at de ønsker det bliver gjort mere klart i det nye kapitel 5, hvad informationerne skal bruges til. OECD skriver i discussion draftet, at master filen og C-by-C-rapport kan være behjælpelig i risikovurderingen. KPMG er bange for, at informationerne vil blive brugt til f.eks. at fremme profit-split teorier, eller til at opfordre til brug af fordelingsnøgler⁶³. KPMG ønsker derfor, at det bliver gjort klart og mere tydeligt, at master filen og C-by-C-rapporten kun skal bruges til risikovurderingen. Deloitte's holdning til C-by-C-rapporten er først og fremmest, at de kan se udfordringer i at indhente oplysningerne, som kræves i skabelonen, pga. det er de færreste multinationale koncerner, som har et ERP-

⁶⁰ Deloitte comments on discussion draft, 23 februar 2014, s. 2

⁶¹ Deloitte Transfer Pricing Documentation and OECD's Country-by-Country Reporting: A First Look at the New Template, 13 February 2014, slide 17

⁶² Deloitte comments on discussion draft, 23 February 2014, s. 3

⁶³ KPMG comments to OECD 26 February 2014, s. 5

system og HR-system, som kan samle alle oplysningerne fra alle datterselskaber⁶⁴. Derfor vil der være en stor omkostning for koncernen at få udarbejdet C-by-C-rapporten.

Herudover mener Deloitte, at C-by-C-rapporten skal være en separat del af dokumentationspakken, således det bliver en tredelt tilgang⁶⁵. Det skyldes, at C-by-C-rapporten i modsætning til master filen leverer oplysninger, som ikke kun giver det store overordnet billede af koncernen, men et meget mere specifikt billede af de enkelte selskaber i koncernen. Derudover kan oplysningerne i C-by-C-rapporten bruges i andre sammenhænge end TP-sager. Deloitte har i Appendix 2 til deres feedback til OECD beskrevet, hvilke dele de ønsker ændret i C-by-C-rapporten. Herunder er udvalgt enkelte punkter og Deloitte's synspunkter til disse.

Skema 3: Deloitte's feedback på OECD discussion draft til kapitel 5 fra januar 2014

	OECDs hensigt med oplysningerne	Deloitte's kritiske synspunkter til C-by-C-rapport
Placering af ledelse	OECD vil have en opstilling af de juridiske enheder, hvor ledelsen er placeret i et andet land end den juridiske enhed samt en opstilling af faste driftssteder.	Deloitte opfordrer til at denne kolonne tages ud af skabelonen, da det ikke er alle nationale lovgivninger eller DBO'er som benytter placeringen af ledelsen som test for bopæl.
Samlet kildeskat betalt	OECD vil have et samlet beløb på kildeskat betalt i det givne land.	Deloitte opfordrer til at denne kolonne tages ud med mulighed for, at selskaber kan tilføje den, hvis de finder det relevant. For de fleste koncerner og skattemyndigheder vil omkostningerne for at indhente oplysningerne overstige gevinsten af at have disse oplysninger.
Royalties, renter og servicegebyr betalt og modtaget fra anden enhed i koncernen	OECD vil have et beløb på, hvor meget der købes/sælges i royalties, renter og servicegebyr til øvrige selskaber placeret i andre lande i koncernen.	Deloitte opfordrer til at denne kolonne tages ud af skabelonen, da oplysningerne ikke vil være relevante for det samlede billede i forhold til risikovurderingen. Oplysningerne kan indgå i den lokale fil, da de kun vedrører skattemyndighederne i de lande

⁶⁴ Deloitte comments on discussion draft, 23 februar 2014, s. 3

⁶⁵ Deloitte comments on discussion draft, 23 februar 2014, appendix 2

		transaktionen sker imellem.
--	--	-----------------------------

2) Rådgiveres holdninger til den lokale fil

Deloitte har kommenteret de tre dele i den lokale fil⁶⁶, som er vist under afsnit 4.2.3:

Den lokale fil Discussion draft	Deloitte's holdning til den lokale fil
Lokal enhed	Flere lokale ledelser refererer til flere dele af forretningen, hvorfor det ikke vil være ligetil for alle lokale ledelser at overholde kravet til denne del.
Kontrollerede transaktioner	For de kontrollerede transaktioner ønsker Deloitte, at der krydshenvises til OECD guideline om overholdelse af Armslængdeprincippet.
Finansiell information	Deloitte opfordrer til, at informationerne og planerne om, hvordan finansielle TP-data hænger sammen med årsregnskabet, tages ud. De lokale skattemyndigheder kan indhente disse oplysninger hvis det er nødvendigt ved en TP-kontrol af selskabet.

Skema 4: Deloitte feedback på lokale fil i discussion draft til kapitel 5, fra januar 2014

KPMG har en holdning til, at ved indførelsen af en todelt tilgang til dokumentationen skal det gøres klart for de lokale skattemyndigheder, at de kun kan få adgang til master filen og C-by-C-rapporten, hvis de indfører de samlede retningslinjer fra OECD vedr. TP-dokumentationen. Herved skabes mere ensartede regler på tværs af landegrænser. Samtidig vil værdien af den lokale fil stige for de lokale skattemyndigheder⁶⁷.

4.4.3 Øvrige synspunkter

KPMG opfordrer yderligere til, at OECD håndterer sikringen af fortrolige oplysninger ved bl.a., at master filen og C-by-C-rapporten kun kan deles gennem skatteaftaler og skatteinformationsdelingsaftaler. Herudover opfordrer de til, at skattemyndighederne skal have adgang til master filen og C-by-C-rapporten, men kun de dele og oplysninger som de har behov for i deres risikovurdering, så de ikke får hele filen og rapporten udleveret⁶⁸.

4.5 Delkonklusion til OECDs discussion draft fra januar 2014

På baggrund af ovenstående kan det konkluderes, at OECD ønsker at foretage væsentlige ændringer i retningslinjerne til de TP-dokumentationskrav, der er beskrevet i kapitel 5 fra 1995. Disse ændringer skal sikre af skattemyndighederne får mere konkret og brugbar information om sammensætningen af de

⁶⁶ Deloitte comments on discussion draft, 23 februar 2014, appendix 3

⁶⁷ KPMG comments to OECD 26 februar 2014, s. 5

⁶⁸ KPMG comments to OECD 26 februar 2014, s. 6

kontrollerede transaktioner, som bliver foretaget på tværs af lande, samt give et bedre overblik over den samlede koncern.

OECD lagde op til at opdele dokumentationsmaterialet i to dele: En master file med indeholdende C-by-C-rapportering og den lokale fil. Master filen skal indeholde en beskrivelse af koncernens forretning, immaterielle aktiver, finansielle aktiviteter og finansielle- og skattemæssige forhold. Derudover skal skabelonen for C-by-C-rapporteringen udfyldes med informationer om hvert selskab i koncernen. Disse informationer er bl.a. placering af faktiske ledelse og overskud, samt royalties, renter og service fees, som er betalt eller modtaget fra øvrige selskaber i koncernen. Den lokale fil skal indeholde en beskrivelse af den lokale enhed, de kontrollerede transaktioner den lokale enhed har og finansielle oplysninger.

De væsentligste kritikpunkter fra rådgiverne er, at omfanget af de informationer, som OECD fremadrettet vil kræve, vil være alt for omkostningsfuldt at indhente og udarbejde. Derfor efterspørger rådgiverne mere fleksibilitet i de krav, der bliver stillet. Specielt er det C-by-C-rapporten, som rådgiverne mener er alt for omfangsrig, da oplysningerne om specielt betalte og modtagne royalties, renter og services fees, fra hvert selskab, vil være alt for specifikke.

5. Analyse af OECDs nye kapitel 5 fra september 2014

5.1. Indledning

I ovenstående afsnit 4 er OECDs discussion draft fra januar 2014 til et nyt kapitel 5 til OECD TPG blevet gennemgået. Udgivelsen af udkastet blev efterfulgt af feedback i februar 2014 fra interesserede parter, som ønskede at ændre/forbedre dele af draftet. OECD har gennemgået alle synspunkter, som blev sendt ind, for derefter at vurdere om de ønskede at ændre dele i det nye kapitel 5. OECD kunne så i september 2014 præsentere den endelige udgave af det nye kapitel 5 om TP-dokumentationen.

Det fremgår af OECDs "Guidance on Transfer Pricing documentation and Country-by-Country Reporting" fra september 2014 at: *"The text of Chapter V of the Transfer Pricing Guidelines is deleted in its entirety and replaced with the following language and Annexes"*⁶⁹.

⁶⁹OECD Guidance on TP-documentation and C-by-C-reporting, s. 13

OECD skriver i den endelige udgave af kapitel 5, at de har prøvet at tage hensyn til de synspunkter, der var fremsendt til januar 2014 discussion draftet, og OECD vil i løbet af 2015 offentliggøre en rapport til brug ved implementeringen. Implementeringen beskrives i afsnit 5.5. OECD vil herudover følge landenes implementering af de nye TP-dokumentations-standarder, og de vil senest i 2020 evaluere, om der er behov for ændringer til indholdet af kapitel 5, herunder om der skal være krav om yderligere eller anderledes information⁷⁰.

I det følgende vil OECDs udgave af det endelige kapitel 5 blive gennemgået. Udgangspunktet er udkastet fra januar 2014, som er beskrevet i afsnit 4, så det er kun de elementer, der er ændret, taget ud eller sat ind i september 2014-udgaven, der bliver gennemgået.

5.2 OECDs målsætninger for TP-dokumentationen fra september 2014

I første del af den endelige udgave af kapitel 5 fra september 2014 er der ikke tilføjet eller fjernet noget væsentligt. Eneste umiddelbare ændring er, at man har ændret på opstillingen af de tre målsætninger for TP-dokumentationen. Man har byttet rundt på rækkefølgen af punkt 1 og 2, så punktet om at "selskaberne skal tillægge tilstrækkelig præcision i deres TP-prisfastsættelser og øvrige vilkår for koncerninterne transaktioner, samt i deres rapportering af indkomst fra disse transaktioner" er kommer til at stå over punktet om at "give skattemyndighederne den nødvendige information for at kunne foretage en korrekt TP-risikovurdering". Det vurderes, at denne ændring er foretaget for at skabe mere fokus på prisfastsættelsen og indgåelsen af interne aftaler, for dermed at sikre selskaberne er på forkant med de krav som stilles til TP-dokumentationen⁷¹.

I udkastet havde OECD beskrevet, hvordan enkelte lande skulle dele risikovurderingen af et givent selskab med selskabet selv for at skabe en mere effektiv behandling af selskabet samt sikre af overholdelse af krav.

OCDE havde ønsket feedback på, om denne del skulle indgå i den endelige udgave. I den endelige udgave er dette taget ud, i modstrid til både KPMG og Deloitte's holdning om at skattemyndighederne burde dele deres risikovurderinger med selskaberne. Det ville have givet selskaberne mulighed for at forklare fakta, som for skattemyndighederne kan give anledning til en højere risikovurdering⁷². Det vurderes, set fra skattemyndighedernes side, at det i de fleste tilfælde ikke ville være hensigtsmæssigt at dele interne

⁷⁰ OECD Guidance on TP-documentation and C-by-C-reporting, s. 10

⁷¹ OECD Guidance on TP-documentation and C-by-C-reporting, s. 14

⁷² KPMG comments to OECD 26 februar 2014, s. 9

arbejdspapirer om, hvordan man risikovurderer et givet selskab, da det fremadrettet vil kunne skabe en fordel for det givne selskab.

5.3 Tredelt tilgang til TP-dokumentationen i kapitel 5 fra september 2014

I discussion draftet fra januar 2014 havde man valgt at dele TP-dokumentationen mellem en lokal fil og en master fil indeholdende en C-by-C-rapport. Ved udgivelsen af september 2014 udgaven er C-by-C-rapporten taget ud som en separat del af TP-dokumentationspakken, så der nu er en tredeling i indholdskraverne til TP-dokumentationen.

Ved udgivelsen af september 2014 udgaven afholdte OECD et pressemøde, hvor elementerne i kapitel 5 blev gennemgået. Her blev det gjort klart, at C-by-C-rapporten og det nye kapitel 5 om TP-dokumentationen var den del, der havde fået mest feedback fra interessenter i hele BEPS-projektet⁷³. Det vurderes, at man har valgt at gøre C-by-C-rapporten til en separat del af dokumentationspakken som følge af, at informationerne, der leveres i master filen og i C-by-C-rapporten, er så differentierede, at de bruges vidt forskelligt, hvorfor skattemyndighederne vil få mest ud af det leverede materiale, hvis det er opdelt. Derudover er der også foretaget væsentlige ændringer i C-by-C-rapporten fra discussion draftet i januar 2014 til det endelige kapitel 5 fra september 2014. De enkelte dele i TP-dokumentationspakken, og de tilføjelser og ændringer, som er foretaget fra udkastet, bliver gennemgået nedenfor.

1) September 2014 udgavens ændringer i master filen

I september 2014 udgaven af kapitel 5 har OECD valgt, at uddybe beskrivelsen af indholdet til master filen væsentligt, for at sikre at der ved implementeringen af standarderne er overensstemmelse mellem, hvad skattemyndighederne ønsker og hvad selskaberne udarbejder af materiale, som efterfølgende skal leveres. Dette er i overensstemmelse med den feedback, OECD fik fra KPMG om, at man ønskede en præcisering af hvilke typer informationer, der er nødvendige for at overholde de nye krav⁷⁴.

Der er i september 2014 udgaven af kapitel 5 ændret i formuleringen af, hvad forventningerne til master filen er. I discussion draftet var det beskrevet, at den skulle give et "complete picture" af den globale forretning, finansielle rapportering, gældsstruktur, skattesituation og fordeling af koncernens indkomst, økonomiske aktiviteter og skattebetalinger. I september 2014 udgaven er dette ændret til, at master filen skal give et "overview" af de samme elementer som nævnt ovenfor.

⁷³ OECD Webcast 4: <http://www.oecd.org/ctp/webcast-update-on-2014-deliverables-september.htm>, 42 min.

⁷⁴ KPMG comments to OECD 26 februar 2014, s. 2

Derudover beskrives det i september 2014 udgaven, at materialet, som leveres med master filen, skal være "high-level", for at kunne placere koncernens globale TP-praksis i deres globale økonomiske, lovgivningsmæssige, finansielle og skattemæssige kontekst⁷⁵.

Som beskrevet i afsnit 4.3.2 ønskede Deloitte, at der blev indarbejdet mere fleksibilitet i master filen, så den kunne udarbejdes på forretningsniveau. Det ønske har OECD opfyldt og beskrevet. Master filen kan udarbejdes på forretningsniveau, hvis det er berettiget i strukturen i koncernen. OECD gør dog opmærksom på, at ved en forretningstilgang til master filen, skal man sikre sig, at centraliserede gruppefunktioner beskrives korrekt i filen. Derudover understreger OECD, at på trods af at man vælger at opdele master filen på forretningsniveau, skal den samlede fil være tilgængelig i alle lande, hvor koncernen driver forretninger⁷⁶.

I Annex I til september 2014 udgaven oplistes de informationer, som OECD ønsker skal indgå i master filen. Til forskel fra Annex I i discussion draftet fra januar 2014, har man i september 2014 udgaven valgt, at master filen skal være mere en beskrivelse end diagram- og liste-baseret. Der er ikke ændret væsentligt på indholdet, kun at man kan vælge at beskrive elementerne frem for at vise det i diagrammer og lister. Dette løser en af de udfordringer Deloitte beskrev efter præsentationen af udkastet⁷⁷. Deloitte stillede spørgsmålstegn ved, om der var nok fleksibilitet til at koncernerne kunne "fortælle deres historie" i det materiale, som skal leveres.

Fra discussion draftet i januar 2014 til den endelige version i september 2014 er elementet om, at man skal nævne de 25 mest værdifulde medarbejders titel og hvilket land de er placeret i, taget ud. Herudover er krav om en liste og kort beskrivelse af MAP-sager inden for de sidste to år også udgået.

Disse elementer er taget ud af den endelige version, da de ikke har relevans i forhold til at give et high-level overview af den samlede koncerns TP-praksis. Reduktionerne i kravene til, hvad der skal leveres med TP-dokumentationen, viser, at OECD har lyttet og taget dele af de indsigelser til sig, som er kommet fra selskaber og rådgivere.

2) September 2014 udgavens ændringer i den lokale fil

⁷⁵ OECD Guidance on TP-documentation and C-by-C-reporting, s. 18

⁷⁶ OECD Guidance on TP-documentation and C-by-C-reporting, s. 19

⁷⁷ Deloitte Transfer Pricing Documentation and OECD's Country-by-Country Reporting: A First Look at the New Template, 13 februar 2014, slide 18

Beskrivelsen af de informationerne, som OECD ønsker skal leveres i den lokale fil, er ikke ændret væsentligt fra beskrivelsen i discussion draftet fra januar 2014. På samme vis som i master filen er det gjort mere klart, hvilke oplysninger der skal leveres, men indholdet er det samme som i udkastet.

I september 2014 udgaven er det gjort klart, at der kan henvises til oplysninger i master filen, hvis disse har relevans, så det ikke er nødvendigt at udføre dobbeltarbejde⁷⁸. I Annex II oplistes de oplysninger, OECD ønsker skal indgå i den lokale fil. Følgende oplysninger er tilføjet i september 2014 udgaven:

Skema 5: Ændringer fra draft til september 2014 udgaven

Den lokale fil	Tilføjelser i den endelige version
Lokal enhed	• De vigtigste konkurrenter skal nævnes
Kontrollerede transaktioner	• Der skal vedlægges en kopi af alle interne aftaler indgået mellem den lokale enhed og øvrige selskaber i koncernen. • Der skal vedlægges en kopi af ensidige og bilaterale/multilaterale APA'er og andre skattemæssige forhold, hvor den givne skattemyndighed ikke er deltager, men er vedrørende den kontrollerede transaktion.
Finansiell information	Ingen tilføjelser eller ændringer fra discussion draftet.

Derudover er elementet om, en beskrivelse og identifikation af kontrollerede transaktioner, hvor selskaberne direkte eller indirekte kan påvirke prisfastsættelsen, blevet taget ud i september 2014 udgaven. Disse ændringer har ikke en stor påvirkning på det, som skal leveres i den lokale fil. Fra interessenterne har det heller ikke være den lokale fil, som har fået mest opmærksomhed, da man fra store dele af verden allerede er bekendt med leveringen af lignende informationer til skattemyndighederne.

3) September 2014 udgavens ændringer i C-by-C-rapporteringen

Som beskrevet er C-by-C-rapporten gjort til en separat del af dokumentationspakken i september 2014 udgaven. Det har haft en væsentlig påvirkning af udformningen, da OECD har indsat et nyt afsnit om indholdet og informationerne i C-by-C-rapporten. Det er i Annex III til kapitel 5, at der gives et overblik over de informationer, OECD ønsker bliver givet til C-by-C-rapporten. Ved præsentationen af september 2014 udgaven blev det gjort klart, at oplysningerne i C-by-C-rapporten kun skal bruges i risikovurderingen⁷⁹, hvilket betyder, at C-by-C-rapporten ikke kan bruges som substitut for en detaljeret TP-analyse af

⁷⁸ OECD Guidance on TP-documentation and C-by-C-reporting, s. 19

⁷⁹ OECD Webcast 4: <http://www.oecd.org/ctp/webcast-update-on-2014-deliverables-september.htm>, 42 min.

individuelle transaktioner. Det beskrives dog, at C-by-C-rapporten kan bruges af skattemyndighederne til andre BEPS relaterede risici⁸⁰.

Som nævnt giver Annex III et overblik over de skabeloner, OECD forventer benyttet ved indlevering af C-by-C-rapporten. Fra den skabelon, som var beskrevet i discussion draftet fra januar 2014, og vist i afsnit 4.2.3, er der sket væsentlige ændringer til skabelonerne, som indgår i september 2014 udgaven. Ændringerne i C-by-C-rapporteringen må anses som værende udtryk for, at OECD har valgt at lytte til store dele af den kritik, som de har modtaget vedr. C-by-C-rapporteringen fra de interesserede parter. Det er et meget mere high-level overblik, OECD nu ønsker med skabelonen i forhold til, at de ønskede et "complete picture" i draftet. Nedenfor er vist de endelige skabeloner, som indgår i Annex III til september 2014 udgaven.

Figur 3: Skabelon til C-by-C-rapporteringen fra OECDs endelige kapitel 5 fra september 2014 tabel 1

Annex III to Chapter V

A model template for the Country-by-Country Report

Table 1. Overview of allocation of income, taxes and business activities by tax jurisdiction

Name of the MNE group: Fiscal year concerned:										
Tax Jurisdiction	Revenues			Profit (Loss) Before Income Tax	Income Tax Paid (on cash basis)	Income Tax Accrued – Current Year	Stated capital	Accumulated earnings	Number of Employees	Tangible Assets other than Cash and Cash Equivalents
	Unrelated Party	Related Party	Total							

GUIDANCE ON TRANSFER PRICING DOCUMENTATION AND COUNTRY-BY-COUNTRY REPORTING © OECD 2014

Figur 4: Skabelon til C-by-C-rapporteringen fra OECDs endelige kapitel 5 fra september 2014 tabel 2

⁸⁰ OECD Guidance on TP-documentation and C-by-C-reporting, s. 19

Table 2. List of all the Constituent Entities of the MNE group included in each aggregation per tax jurisdiction

Name of the MNE group: Fiscal year concerned:															
Tax Jurisdiction	Constituent Entities resident in the Tax Jurisdiction	Tax Jurisdiction of organisation or incorporation if different from Tax Jurisdiction of Residence	Main business activity(ies)												
			Research and Development	Holding or Managing intellectual property	Purchasing or Procurement	Manufacturing or Production	Sales, Marketing or Distribution	Administrative, Management or Support Services	Provision of Services to unrelated parties	Internal Group Finance	Regulated Financial Services	Insurance	Holding shares or other equity instruments	Dormant	Other ²
	1.														
	2.														
	3.														
	1.														
	2.														
	3.														

² Please specify the nature of the activity of the Constituent Entity in the "Additional Information" section.

GUIDANCE ON TRANSFER PRICING DOCUMENTATION AND COUNTRY-BY-COUNTRY REPORTING © OECD 2014

I udkastet ønskede OECD at få feedback på, hvorvidt C-by-C-skabelonen skulle udarbejdes fra land-til-land basis eller enhed-til-enhed basis. Deloitte var af den holdning, at skabelonen skulle udarbejdes på land-til-land basis på linje med G8-landenes anvisninger⁸¹. KPMG opfordrede til, at man gjorde skabelonen så fleksibel, at det var op til koncernen selv at vurdere, hvilken tilgang der ville være mest behjælpelig i skattemyndighedernes risikovurdering⁸².

OECD har dog valgt at lave en kombination, hvor de har delt skabelonen op i to dele, så der nu skal gives oplysninger inden for den samlede skattemyndighed (Tabel 1), og efterfølgende skal oplysningerne splittes op på hvert selskab i den givne skattemyndighed (Tabel 2).

I forhold til draftet er der sket en væsentlig ændring i den endelige udgave i de oplysninger, som skal leveres for hvert selskab, så der ikke skal oplyses om betalte royalties, renter og service fees. Rådgiverne, herunder Deloitte, gjorde det klart i deres kommentarer til discussion draftet, at de ønskede at delen om royalties, renter og service fees skulle tages ud, som det er beskrevet i afsnit 4.4.2, da man mener, at disse oplysninger ikke vil være relevante i en situation, hvor OECD vil have et samlet overblik over koncernen. Dette ønske blev altså imødekommet af OECD.

Deloitte anførte også i deres kritik af C-by-C-rapporten, at de ønskede oplysninger om placeringen af ledelsen blev taget ud af skabelonen. Denne del har OECD også lyttet til. I den endelig version har OECD

⁸¹ Deloitte comments on discussion draft, 23 februar 2014, Appendix 1, s. 8

⁸² KPMG comments to OECD 26 februar 2014, s. 12

ændret det til, at det skal oplyses, hvis et selskab er placeret under én skattemyndighed (land), men er skattepligtig til en anden skattemyndighed (land). Et eksempel på dette kunne være et fast driftssted for et selskab, der er placeret i et andet land end selskabet.

Med tabel 2 ønsker OECD at få oplysninger om, hvilken hovedaktivitet de enkelte enheder foretager sig under de givne skattemyndigheder⁸³. Denne del er en tilføjelse i forhold til skabelonen fra discussion draftet fra januar 2014.

Det vurderes, at omkostningerne for koncernen i udarbejdelsen og leveringen af C-by-C-rapporten er væsentlig mindre i den endelige version i forhold til den skabelon og de oplysninger, som skulle leveres jf. discussion draftet.

5.4 Compliance problemstillinger til TP-dokumentationen

I september 2014 udgaven af kapitel 5 er der også ændret en del i, hvordan skattemyndighederne skal sikre de nye krav overholdes. En af de ændrede elementer er, hvordan væsentligheden af enkelte transaktioner opgøres. OECD ønskede i discussion draftet fra januar 2014, at få feedback på, om der var behov for yderligere retningslinjer til opgørelsen af væsentligheden. Både Deloitte⁸⁴ og KPMG⁸⁵ har i deres feedback ønsket yderligere specifikation af væsentlighedskrav, da selskaberne efterspørger dette. De vil vide det mere præcist, så de ved, hvornår de lever op til kravene.

OECD har i den endelige udgave fra september 2014 indsat et afsnit, som giver eksempler på, hvordan skattemyndighederne kan vurdere, om transaktioner er væsentlige, og derfor skal dokumenteres⁸⁶. Bl.a. beskrives det, hvordan mange lande allerede har udarbejdet regler for, hvordan SMV'er ikke skal udarbejde den samme TP-dokumentation som store virksomheder.

Fra discussion draftet til den endelige udgave fra september 2014 har OECD valgt, at ændre i afsnittet om bøder i forbindelse med TP-dokumentationsprocessen. OECD har gjort det tydeligt i den endelige udgave, at det er de enkelte skattemyndigheder, som skal udarbejde og indsætte regler om bøder i det givne land. I de fleste tilfælde udarbejdes der sanktioner i form af bøder ved enten ikke at overholde de TP krav, der er opstillet, eller ved ikke at indsende de krævede TP-dokumentationer i tide. Bøderne, som bliver udstedt, er

⁸³ OECD Guidance on TP-documentation and C-by-C-reporting, s. 36

⁸⁴ Deloitte comments on discussion draft, 23 February 2014, Appendix 1, s. 9

⁸⁵ KPMG comments to OECD 26 February 2014, s. 10

⁸⁶ OECD Guidance on TP-documentation and C-by-C-reporting, s. 21

også i de fleste tilfælde et fast beløb pr. TP-dokumentation, som ikke er udarbejdet eller pr. indkomstår, som er under kontrol.

OECD har yderligere i afsnittet om overholdelse af TP-kravene tilføjet et afsnit om, hvordan det sikres, at fortrolige oplysninger forbliver fortrolige. Det tilføjede afsnit henviser til OECDs guide "Keeping it Safe"⁸⁷, hvor skattemyndighederne kan finde inspiration til, hvordan regler og procedurer skal udarbejdes i sikringen af selskabernes fortrolige oplysninger.

5.5 Implementering af TP-dokumentationen jf. kapitel 5 fra september 2014

OECD er opmærksomme på, at de ved udarbejdelsen af de nye retningslinjer og specielt C-by-C-rapporten, har ændret væsentligt ved, hvordan selskaberne skal dokumentere deres kontrollerede transaktioner i forhold til det gamle kapitel 5 fra 1995.

Man ønsker, at retningslinjerne bliver implementeret effektivt og ensartet i de enkelt lande, men ved udgivelsen af den endelige udgave i september 2014 har der ikke været helt enighed om, hvordan de enkelte dele af TP-dokumentationspakken skulle deles på tværs af lande og skattemyndigheder. Både OECD og G20-landene er enige om, at den lokale fil skal leveres direkte til de lokale skattemyndigheder fra selskabet, som er placeret under den givne skattemyndighed. Men OECD og G20-landene har forskellige holdninger til, hvordan og til hvem master filen og C-by-C-rapporten skal indsendes, samt hvordan informationerne efterfølgende skal deles med de relevante skattemyndigheder⁸⁸.

På den baggrund valgte man, at Working Party no. 6 fra Committee on Fiscal Affairs, skulle fortsætte arbejdet med at analysere sig frem til modeller og procedurer for, hvordan master filen og C-by-C-rapporten kunne deles, herunder ville følgende elementer blive inddraget i processen:

- Sikring af at fortrolige oplysninger forbliver fortrolige.
- Nødvendigheden af at informationer bliver tilgængelige for relevante skattemyndigheder tids nok til, at de kunne udarbejde en risikovurdering og øge gennemsigtigheden.
- Sikring af at ensartede finansielle oplysninger rapporteret til relevante skattemyndigheder for at øge gennemsigtigheden på tværs af lande.
- Fastholdelse af ensartede rapporteringsregler på tværs af lande for at begrænse koncernernes omkostninger.

⁸⁷ <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/keeping-it-safe-report.pdf>

⁸⁸ OECD Guidance on TP-documentation and C-by-C-reporting, s. 25

- Sikring af en fælles forståelse på tværs af lande for, hvordan en given koncern opererer.
- Sikring af at informationer kun bruges til TP-sager af skattemyndighederne.
- Sikring af en effektiv overgang til de nye TP-krav.
- Vurdering af hvorvidt mulige bidrag til følgende elementer kan sikre opnåelse af de opstillede målsætninger for en effektiv risikovurdering i alle relevante lande:
 - informationsdelingsaftaler
 - koordinering af tekniske platforme og
 - udviklingen af en model til bestemmelser i den lokale lovgivning

5.5.1 Implementeringsrapport fra februar 2015

Arbejdet med ovenstående elementer førte til følgende konklusioner, som blev præsenteret af OECD i en offentliggjort implementeringsrapport fra februar 2015⁸⁹:

- De første C-by-C-rapporteringer skal udfyldes for regnskabsår startet d. 1. januar 2016 eller senere. Dog gives der et år fra regnskabsårets afslutning (tidligst 31. december 2016) til C-by-C-rapporten skal være udfyldt, hvorfor de første C-by-C-rapporter kan indhentes efter d. 31. december 2017.
- Udfyldelsen af C-by-C-rapporten skal ske af den multinationale koncerns moderselskab
- Informationerne fra C-by-C-rapporten skal deles med andre relevante skattemyndigheder gennem informationsdelingsaftaler indgået mellem de enkelte lande for at sikre en fortsat fortrolighed.
- Master filen skal på samme vis som den lokale fil deles direkte med relevante skattemyndigheder.
- Både master og lokal fil er fortrolige for offentligheden. Dette skal de lokale lovgivere have med i overvejelserne ved implementeringen af de nye standarder.
- Multinationale koncerner med en konsolideret årlig omsætning under € 750 millioner skal ikke udfylde C-by-C-rapporten.

Kravet om, at de multinationale koncerner ikke skal udfylde C-by-C-rapporten, hvis de har en årlig konsolideret omsætninger under € 750 millioner, betyder at omkring 85-90 % af alle multinationale koncerner ikke skal udfylde C-by-C-rapporten. Men de koncerner, som skal udfylde C-by-C-rapporten, udgør ca. 90 % i volumen af de kontrollerede transaktioner over landegrænser⁹⁰.

⁸⁹ Action 13: Guidance on the Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting

⁹⁰ Action 13: Guidance on the Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, s. 4

Sidst beskrives det i den endelige udgave af kapitel 5, at de udarbejdede retningslinjer er nye og uprøvede, hvorfor man ønsker at lave et review af deres implementering i de lande, som deltager i BEPS-projektet, senest i 2020. Herefter vil det blive vurderet, om det er nødvendigt at foretage ændringer af de udarbejdede retningslinjer for at sikre en effektiv og korrekt risikovurdering af multinationale koncerners kontrollerede transaktioner.

5.6 Holdninger til OECDs nye kapitel 5 fra september 2014

Som følge af udgivelsen af den endelige udgave af kapitel 5 har Deloitte vurderet betydningen af ændringerne og hvordan disse vil påvirke multinationale koncerner i deres daglige arbejde med TP. Overordnet vurderes det, at de fleste koncerner vil være nødsagede til at udarbejde nye procedurer for, hvordan informationer indhentes, koordineres og præsenteres for at sikre konsistens i de oplysninger, som leveres i både C-by-C-rapporten, master filen og den lokale fil. Dette gælder både for de koncerner, som allerede udarbejder deres TP-dokumentationer på et globalt plan, men specielt for de koncerner, som har decentraliseret opgaverne med TP-dokumentationerne⁹¹.

Ved præsentationen af ovenstående holdninger fra Deloitte, afventede man stadig konklusionerne fra OECD og Working Party no. 6 fra Committee on Fiscal Affairs om implementeringen, som er præsenteret i afsnit 5.4. Dog vurderes det, at OECD på mange punkter har lyttet til de holdninger og forslag, som blev givet til discussion draftet, så der er blevet indarbejdet mere fleksibilitet og reduceret en smule i kravene til TP-dokumentationen.

5.7 Delkonklusion på OECDs nye kapitel 5 fra september 2014

På baggrund af ovenstående må det konkluderes, at OECD ved udgivelsen af den endelige udgave af kapitel 5 i september 2014 har valgt at fastholde størstedelen af de elementer, som allerede blev præsenteret i udkastet. Dog er der indarbejdet mere fleksibilitet i de oplysninger, som skal leveres. Derved kan det også konkluderes, at på visse punkter har OECD valgt, at lytte til den feedback de har modtaget fra interessenterne.

Den endelige version af kapitel 5 fra september 2014 er dog stadig en væsentlig ændring fra de standarder, som er beskrevet i OECD TPG 2010. Med implementeringen af de nye standarder vil det påføre de multinationale koncerner væsentlig flere omkostninger for at overholde TP-dokumentationskravene.

⁹¹ Deloitte UK. BEPS Action 13: Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting

De største ændringer fra discussion draftet i januar 2014 og det endelige kapitel 5 i september 2014 er, at kravet om oplysningerne vedr. royalties, renter og service fees er blevet taget ud af C-by-C-rapporten. Det er til stor tilfredshed for rådgivere og multinationale koncerner at disse krav er taget ud af C-by-C-rapporten.

Implementeringen af de nye standarder i kapitel 5 fra september 2014 vil for C-by-C-rapporten blive fra indkomstår begyndt den 1. januar 2016 eller senere. Dog kan skattemyndighederne først indhente oplysningerne i C-by-C-rapporten efter den 31. december 2017. Herudover er det gjort klart, at det er moderselskabet i den multinationale koncern, der skal udarbejde master filen og C-by-C-rapporten, som herefter kan deles med andre skattemyndigheder gennem informationsdelingsaftaler. Den lokale fil udarbejdes af det lokale selskab.

6. Analyse af nuværende danske TP-regler

6.1 indledning

I de ovenstående afsnit er OECDs retningslinjer for TP-dokumentationen behandlet. Der er både gennemgået kapitel 5 fra OECD TPG 2010 og det endelige kapitel 5 fra september 2014. Næste del i besvarelsen omfatter en gennemgang af de nuværende danske regler på TP-området.

Som det blev præsenteret i indledningen til denne afhandling, indførte man med virkning fra indkomstår startet 1. januar 1999 eller senere lovgivning om dokumentationsprocessen af kontrollerede transaktioner. Det omfatter en række bestemmelser og lovgivning, som vil blive gennemgået i følgende afsnit vedr.:

- Den danske lovgivning i LL §2 og SKL § 3 b,
- Dokumentationsbekendtgørelsen samt
- Den juridiske vejledning

Det gøres med henblik på at vurdere forskelle og ligheder mellem de nye retningslinjer fra OECD og den danske lovgivning efterfølgende.

6.2 Lovgivning: LL § 2 & SKL § 3b

Dansk lovgivning på TP-området reguleres i LL § 2, som fastslår, at priser og vilkår på kontrollerede transaktioner skal fastsættes i overensstemmelse med, hvad der ville være opnået mellem uafhængige

parter (Armslængdeprincippet). Dernæst skal den skattepligtige jf. SKL § 3 b oplyse om art og omfang af handelsmæssige eller økonomiske transaktioner mellem afhængige parter (oplysningspligten for kontrollerede transaktioner). Videre jf. SKL § 3 b, stk. 5 skal den skattepligtige udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for, hvordan priser og vilkår er fastsat for de kontrollerede transaktioner, der kan begrunde koncernselskabernes resultater. Den skriftlige dokumentation skal være af en sådan art, at den kan danne grundlag for en vurdering af om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med hvad der kunne være opnået mellem uafhængige parter (dokumentationspligten).

Bestemmelsen SKL § 3 b blev indsat i dansk lovgivning i 1998 for at øge skattemyndighedernes mulighed for korrekt TP-prisfastsættelse og derved korrekt opgørelse af den skattepligtige indkomst. Bestemmelsen LL § 2 blev indsat i dansk lovgivning med virkning fra 1. januar 1999 som følge af højesteretsdommen TfS 1998, 199 H, som skattemyndighederne tabte, hvorved der var skabt usikkerhed omkring armlængdekorrektioner kunne foretages med henvisning til skattekontrollovens regler.

For yderligere information om LL § 2 og SKL § 3 b, henvises til den juridiske vejledning C.D.11.1.2 og C.D.11.3 der senest er offentliggjort d. 30 januar 2015 i udgave 2015-1. Det bemærkes i den forbindelse, at de danske skattemyndigheder i 2015-1 henviser til OECD TPG 2010 udgaven, og SKAT derved afventer implementeringen af opdaterede retningslinjer fra OECD samt evt. ændringer BEPS måtte medføre.

6.3 Dokumentationsbekendtgørelsen og den juridiske vejledning

På baggrund af SKL § 3 b, stk. 5 fastsatte og godkendte Skatterådet i januar 2006 Dokumentationsbekendtgørelsen, som regulerer reglerne for indholdet af den skriftlige dokumentation for de kontrollerede transaktioner med virkning for indkomstår, der påbegyndes d. 1 januar 2006 eller senere. For at sikre de omfattede skattepligtige selskaber udarbejder korrekt dokumentation til deres kontrollerede transaktioner, offentliggør de danske skattemyndigheder 2 gange om året (januar og juli) en såkaldt Juridisk Vejledning, som giver en mere fyldestgørende guide til, hvad en god TP-dokumentation skal indeholde. SKATs seneste offentliggjorte juridiske vejledning er fra d. 30 januar 2015. Det er udgave 2015-1.

I nedenstående vil bekendtgørelsen blive gennemgået samt SKATs juridiske vejledning afsnit C.D.11.4 – C.D.11.5. til videre brug i afsnit 7 om, hvilke ændringer i dansk lovgivning der er nødvendige for at overholde OECDs nye standarder om TP-dokumentation.

6.3.1 § 1 Omfattede parter

Dokumentationsbekendtgørelsen § 1 definerer de omfattede skattepligtige selskaber, der ved opgørelsen af skatte- eller udlodningspligtige indkomst skal anvende priser og vilkår for handelsmæssige og økonomiske transaktioner med forbundne parter, som er i overensstemmelse med, hvad uafhængige parter kunne have opnået jf. LL § 2, og som skal udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for, hvordan priser og vilkår er fastsat jf. SKL § 3 b, stk. 5.

Dette betyder at følgende skattepligtige er omfattet af Dokumentationsbekendtgørelsen:

- Hvorover fysiske eller juridiske personer udøver bestemmende indflydelse,
- Der udøver bestemmende indflydelse juridiske personer,
- Der er koncernforbundet med en juridisk person,
- Der har et fast driftssted beliggende i udlandet,
- Der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med fast driftssted i Danmark, eller
- Der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med kulbrintetilknyttet virksomhed omfattet af kulbrinteskatteloven § 21, stk. 1 eller 4.

Det skal bemærkes, at det er den samme kreds af skattepligtige, som er omfattet af Armslængdeprincippet i LL § 2, samt omfattet af oplysningspligten i SKL § 3 b. Yderligere er det vigtigt at gøre opmærksom på, at det er selskabet eller personen, der har et fast driftssted i Danmark, som er omfattet af dokumentationspligten jf. den juridiske vejledning C.D.11.4.1⁹².

Dokumentationspligten er opdelt i fuld og begrænset dokumentationspligtige, hvor der stilles mindre oplysnings- og dokumentationskrav til de begrænsede dokumentationspligtige. Det reguleres efter et væsentlighedsniveau, og måles på koncernniveau jf. SKL § 3 b, stk. 6 og stk. 7. Mindre koncerner defineres, som at have under 250 beskæftigede og enten have en årlig samlet balance på under 125 mio. kr. eller en årlig omsætning under 250 mio. kr. De mindre koncerner skal kun udfærdige TP-dokumentation såfremt de har enten:

- Kontrollerede transaktioner med fysiske og juridiske personer, der er hjemmehørende i en fremmed stat, der ikke har en DBO med Danmark og samtidig ikke er medlem af EU eller EØS.
- Kontrollerede transaktioner med et fast driftssted, der er beliggende i en fremmed stat, der ikke har en DBO med Danmark og som samtidig ikke er medlem af EU eller EØS, eller

⁹² Juridiskvejledning C.D.11.4.1, s. 114.

- Kontrollerede transaktioner med et fast driftssted, der er beliggende i Danmark, forudsat at den skattepligtige er hjemmehørende i en fremmed stat, der ikke har en DBO med Danmark og samtidig ikke er medlem af EU eller EØS.

På trods af at mindre selskaber ikke er omfattede af dokumentationspligten, er de stadig omfattet af oplysningspligten, når de samlede koncerninterne transaktioner overstiger 5 mio. kr. Definitionen af mindre selskaber er fastsat med udgangspunkt i Europa-Kommissionens definition af mikroselskaber, små – og mellemstore selskaber⁹³.

6.3.2 § 2 Grundlag for TP-dokumentationen

TP-dokumentationen skal jf. § 2 i Dokumentationsbekendtgørelsen for de danske skattemyndigheder kunne danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med, hvad der ville være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter. Derfor gælder følgende:

- TP-dokumentationen skal indeholde oplysninger, som er krævet i §§ 4-8 i Dokumentationsbekendtgørelsen.
- TP-dokumentationen kan udarbejdes på dansk, svensk, norsk eller engelsk
- TP-dokumentationen skal fremsendes på begæring fra SKAT inden 60 dage

6.3.3 § 3 Uvæsentlige kontrollerede transaktioner

Jf. § 3 i Dokumentationsbekendtgørelsen skal det alene af den skattepligtige angives, hvilken type kontrollerede transaktioner som er vurderet som uvæsentlige. Dog anses uvæsentlige transaktioner som være enkeltstående transaktioner af en beskedent økonomisk omfang. I den juridiske vejledning er det beskrevet, at der som udgangspunkt er tale om en absolut og ikke en relativ vurdering af om en transaktion er uvæsentlig. Det betyder, at der ikke er forskel på hvilke transaktioner der er væsentlige i hhv. et stort og et mindre selskab eller koncern. Men omvendt kan der ikke gives en fast grænse for, hvornår en transaktion er af så beskedent omfang, at den betragtes som uvæsentlig. Det bygger på en konkret vurdering. Men anvendelsesområdet er primært tiltænkt transaktioner, som ikke er den skattepligtiges egentlige erhvervsvirksomhed, herunder primær drift. Transaktioner vedrørende immaterielle aktiver kan som udgangspunkt ikke anses som værende uvæsentlige. Dette skyldes at værdien af et immaterielt aktive ofte vil være usikker⁹⁴.

⁹³ Juridiskvejledning C.D.11.5, s. 180

⁹⁴ Juridiskvejledning C.D.11.4.3.7, s. 144

6.3.4 §§ 4 - 8 Indhold i TP-dokumentationen

I §§ 4 - 8 i Dokumentationsbekendtgørelsen oplystes de oplysninger, som skal indgå i TP-dokumentationen af de kontrollerede transaktioner. Jf. § 4 skal følgende elementer oplyses:

- En beskrivelse af den juridiske struktur i koncernen, herunder koncernenhedernes geografiske placering.
- En beskrivelse af den organisatoriske struktur, herunder en angivelse af primære forretningsmæssige aktivitet for den skattepligtige og de forbundne parter, den skattepligtige har haft kontrollerede transaktioner med.
- En oversigt over de seneste 3 års omsætning og resultat af den primære drift for den skattepligtige, og for de forbundne parter, som den skattepligtige har haft kontrollerede transaktioner med.
- En kort historisk beskrivelse af koncernen og virksomheden, en beskrivelse af evt. omstruktureringer og skift i væsentlige funktioner og risici, samt forklaring på evt. underskud.
- En kort beskrivelse af branchemæssige forhold for koncernen, herunder angivelse af væsentlige konkurrencemæssige parametre.

I den juridiske vejledning er det nærmere beskrevet, hvilke informationer skattemyndighederne ønsker. Overordnet skal indholdet i dokumentationen være af en sådan art, at skattemyndighederne har mulighed for at ligge det til grund for en Armslængdevurdering⁹⁵. Beskrivelsen for den juridiske struktur i koncernen skal tage udgangspunkt i den placeringen selskabet har i koncernstrukturen. Det anbefales, at dokumentationen indeholder et komplet koncerndiagram, det kan dog for store koncerner være besværligt at udarbejde, hvorfor diagrammet kan opdeles efter region. Herudover skal det nævnes med hvilke ejerandele de forskellige parter er forbundne⁹⁶.

Næste element i § 4 fra Dokumentationsbekendtgørelsen omhandler en angivelse af selskabets primære forretningsmæssige aktiviteter. Angivelsen kan tage udgangspunkt i, hvorvidt selskabet er et produktionsselskab, salgsselskab eller serviceselskab. Det skal dog bemærkes, at det er tilstrækkeligt at beskrive den forretningsmæssige aktivitet for de forbundne parter, som selskabet har haft kontrollerede transaktioner med. Inden for hver forretningsmæssig aktivitet kan det yderligere klassificeres, hvor kompleks og risikobetonen aktiviteten i selskabet er⁹⁷.

⁹⁵ Juridiskvejledning C.D.11.4.1, s. 114

⁹⁶ Juridiskvejledning C.D.11.4.2.2, s. 117

⁹⁷ Juridiskvejledning C.D.11.4.2.3, s. 118

Yderligere skal dokumentationen indeholde en kort historisk beskrivelse af udviklingen i koncernen. Denne del af dokumentationen skal indeholde informationer, der direkte eller indirekte berører selskabet. Beskrivelsen skal være fokuseret på forhold, som har betydning for at forstå og vurdere de kontrollerede transaktioner. Disse forhold kan være omkring koncernens etablering, udvikling og situationen i det pågældende indkomstår. Samlet skal beskrivelsen stille skattemyndighederne i stand til at forstå, om der er tale om et veletableret eller nyt selskab, og om selskabet er i en ekspanderende fase eller i gang med rationaliseringer.

Det er nødvendigt at beskrive eventuelle omstruktureringer for at give skattemyndighederne mulighed for at forstå selskabet. Omstruktureringerne kan have stor betydning for vurderingen af Armslængdeprincippet, da der kan være sket et skifte i væsentlige funktioner og risici. Herved er det nødvendigt at beskrive konsekvenserne af de eventuelle omstruktureringer, og om disse har givet anledning til ændringer i de interne afregningspriser⁹⁸.

Sidst i forbindelse med overholdelse af § 4 i Dokumentationsbekendtgørelsen skal de branchemæssige forhold beskrives. Beskrivelsen af de branchemæssige forhold skal være af en overordnet karakter og på et overordnet koncernniveau. Hvis koncernen opererer i flere forskelligartede brancher, beskrives de branchemæssige forhold med udgangspunkt i den eller de brancher, som selskabets kontrollerede transaktioner nærmeste knytter sig til⁹⁹.

Dernæst skal der jf. § 5 udarbejdes en beskrivelse af de kontrollerede transaktioner. Denne beskrivelse handler om, at selskabets kontrollerede transaktioner skal kunne identificeres¹⁰⁰. Flere kontrollerede transaktioner må gerne beskrives under et, hvis det beskrives hvilke transaktioner, som er aggregeret. Yderligere skal de kontrollerede transaktioner beskrives i forhold til:

- Produkters (varer, tjenesteydelser, aktiver, immaterielle aktiver mv.) egenskaber
- En funktionsanalyse (funktioner, aktiver og risici)
- Kontraktvilkår
- Økonomiske omstændigheder
- Forretningsstrategi
- Evt. omkostningsfordelingsaftaler

⁹⁸ Juridiskvejledning C.D.11.4.2.5, s. 121

⁹⁹ Juridiskvejledning C.D.11.4.2.6, s. 123

¹⁰⁰ Juridiskvejledning C.D.11.4.3, s. 124

- Evt. øvrige omstændigheder som konkret vurderes at have betydning for en Armslængdevurdering

I den juridiske vejledning er det beskrevet, at alle kontrollerede transaktioner skal identificeres, herunder også transaktioner hvor der ikke er tilknyttet en betaling. De kontrollerede transaktioner kan typemæssigt opdeles i transaktioner, som knytter sig til¹⁰¹:

- Resultatopgørelsen, f.eks.:
 - køb/salg/overdragelse af varer og andre omsætningsaktiver
 - Indtægter og udgifter ved serviceydelser, management fees og fordelte omkostninger
 - Leje- og leasingindtægter og -udgifter
 - Indtægter og udgifter vedr. immaterielle aktiver (royalties, licenser)
 - Finansieringsindtægter og -udgifter
- Balancen, f.eks.:
 - Køb/salg/overdragelse af immaterielle aktiver
 - Køb/salg/overdragelse af materielle aktiver
 - Køb/salg/overdragelse af kapitalandele i tilknyttede selskaber
 - Modtagne og ydede lån

Det anbefales, at beskrivelsen af de kontrollerede transaktioner udarbejdes i et oversigtsdiagram. Dette kan skabe et bedre overblik for både selskaber og skattemyndighed.

Jf. § 5, stk. 5 i Dokumentationsbekendtgørelsen skal der i dokumentationen også beskrives om selskabet indgår i en omkostningsfordelingsaftale (CCA) med forbundne parter. Beskrivelsen skal indeholde informationer om indskud, løbende bidrag og fastsættelsen af den forventede nytte¹⁰². I OECDs TP guideline 2010, kapitel 8 er oplistet de dokumentationskrav, som findes relevant ved indgåelsen og under aftalens løbetid.

Videre til § 6 hvor der skal udarbejdes en sammenlignelighedsanalyse for de kontrollerede transaktioner. Sammenlignelighedsanalysen har til formål at finde det mest pålidelige grundlag for at vurdere prisfastsættelsen og vilkårene, som den konkrete kontrollerede transaktion er underlagt, så der kan redegøres for at være i overensstemmelse med Armslængdeprincippet. De kontrollerede transaktioner skal beskrives i forhold til de fem sammenlignelighedsfaktorer:

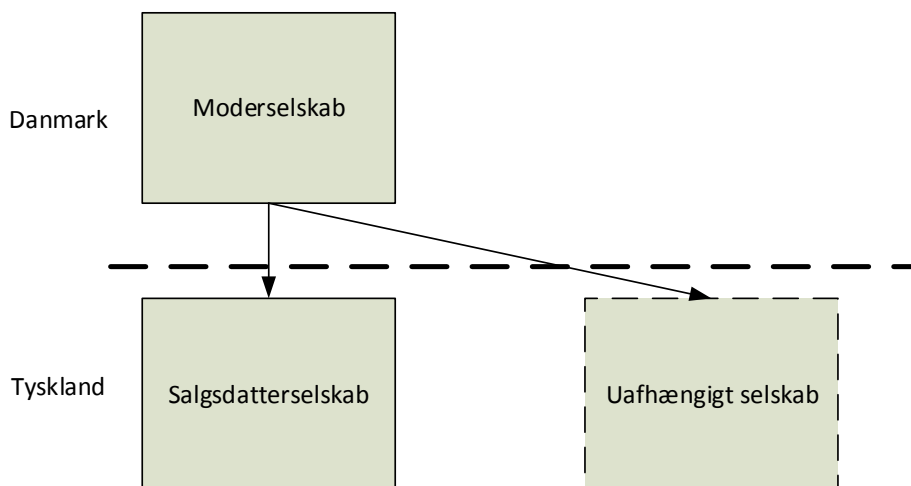
¹⁰¹ Juridiskvejledning C.D.11.4.3.1, s. 124

¹⁰² Juridiskvejledning C.D.11.4.3.5, s. 141

- Produktets egenskaber
- En funktionsanalyse (funktioner, aktiver og risici)
- Kontraktvilkår
- Økonomiske omstændigheder
- Forretningsstrategier

Formålet med beskrivelsen af transaktionerne i forhold til sammenlignelighedsfaktorerne er, at disse skal danne grundlag for sammenlignelighedsanalysen, når selskabet skal redegøre for anvendte sammenlignelige uafhængige transaktioner¹⁰³. Et eksempel på en sammenlignelighedsanalyse er:

Figur 5: Illustration af kontrollet transaktion og uafhængig transaktion



Morderselskabet i Danmark sælger de samme produkter til et koncernforbundet selskab og et uafhængigt selskab begge placeret i Tyskland. Herved eksisterer der en intern sammenlignelig situation, hvis produkterne sælges på samme vilkår og de øvrige sammenlignelighedsfaktorer er ens.

Jf. § 7 skal dokumentationen endvidere indeholde en redegørelse for implementeringen af principperne for prisfastsættelsen. Redegørelsen skal specificere om den skattepligtige eller forbundne parter har foretaget efterfølgende justeringer af priser og vilkår i de kontrollerede transaktioner i Danmark eller udlandet. Hvis der er foretaget efterfølgende justeringer, skal det beskrives, så skattemyndighederne har mulighed for at se¹⁰⁴:

- Mellem hvilke parter justeringerne er foretaget.

¹⁰³ Juridiskvejledning C.D.11.4.3.4, s. 130

¹⁰⁴ Juridiskvejledning C.D.11.4.5.2, s. 150

- Hvor meget er der justeret.
- Om justeringerne er i overensstemmelse med Armslængdeprincippet.

En efterfølgende justering kan være en tilpasning ved årsafslutningen, hvor priser og vilkår er ændret for at den interne transaktion er i overensstemmelse med Armslængdeprincippet. Justeringer forekommer typisk i to situationer:

- Ved betydelig usikkerhed om afregningsprisen er fastsat efter Armslængdeprincippet.
- Ved at de fastsatte afregningspriser ikke er i overensstemmelse med Armslængdeprincippet.

Sidst skal dokumentationen jf. § 8 indeholde en liste over evt. koncerninterne skriftlige aftaler vedr. de kontrollerede transaktioner. Det kan f.eks. være koncerninterne aftaler om distribution af varer/produkter fra det førnævnte danske moderselskab og det tyske salgsdatterselskab. Skattemyndighederne kan ved en skattekontrol bede om at få en kopi af de koncerninterne aftaler udleveret¹⁰⁵. Herudover skal dokumentationen indeholde kopier af evt. skriftlige aftaler indgået med myndigheder i andre lande vedr. kontrollerede transaktioner¹⁰⁶. Det anbefales af skattemyndighederne, at der indgås skriftlige aftaler mellem de forbundne parter om de kontrollerede transaktioner. Men uanset om der ligger skriftlige aftaler, skal de aftalemæssige vilkår, der handler om de kontrollerede transaktioner, være beskrevet i dokumentationsmaterialet¹⁰⁷.

6.3.5 § 9 Supplerende oplysninger og databaseundersøgelser til TP-dokumentationen

Skattemyndighederne kan jf. § 9 i Dokumentationsbekendtgørelsen i løbet af en skattekontrol anmode om supplerende oplysninger og materiale. Oplysningerne og materialet, som der anmodes om, må anses som værende relevant for en Armslængdevurdering, udover hvad der følger af SKL § 6¹⁰⁸. Herunder kan der anmodes om oplysninger og materiale til uddybning af de i §§ 4-8 og § 10 nævnte beskrivelser.

Oplysningerne som skattemyndighederne kan bede om er f.eks.:

- Oplysninger om transaktioner selskabet har anset som være uvæsentlige.
- Oplysninger om mulige sammenlignelige ikke kontrollerede transaktioner, som selskabet har forkastet som sammenlignelighedsgrundlag.

¹⁰⁵ Juridiskvejledning C.D.11.4.6, s. 152

¹⁰⁶ Dokumentationsbekendtgørelsen § 8, stk. 2

¹⁰⁷ Juridiskvejledning C.D.11.4.6, s. 152

¹⁰⁸ Juridiskvejledning C.D.11.4.7, s. 153

- Talmæssige opgørelser på transaktionsniveau om bruttoavancer, konkrete omkostninger, indkøbspriser og salgspriser mv.

Materialet og oplysningerne, skattemyndighederne kan efterspørge, afhænger af den konkrete situation, hvorfor ovenstående liste blot er eksempler på, hvad der kan blive efterspurgt. Skattemyndighederne skal give selskabet en rimelig frist for levering af det ønskede materiale. Fristen afhænger af arten af materialet, om det allerede findes i selskabet eller om det skal hentes fra udenlandske forbundne parter ¹⁰⁹.

Skattemyndighederne kan jf. § 10 anmode om udarbejdelsen af en databaseundersøgelse af en eller flere kontrollerede transaktioner. Anmodningen kan alene fremsættes under en skattekontrol. Ved en databaseundersøgelse forstås en søgning efter sammenlignelighedsgrundlag, som kan anvendes til brug for prisfastsættelse samt vurdering af, om prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner sker på Armslængdevilkår. Ved sammenlignelighedsgrundlag menes, at der søges efter sammenlignelige situationer, som kan belyse, at de dokumenterede afregningspriser og vilkår stemmer overens med, hvad uafhængige parter foretager sig. F.eks. kunne der efterspørges en databaseundersøgelse på, om uafhængige parter har aftaler og indtjening på samme niveau, som er indgået i distributionsaftalen mellem det danske moderselskab og det tyske salgsdatterselskab.

Databaseundersøgelsen skal indeholde følgende fire elementer¹¹⁰:

- Identifikation af transaktioner der testes for sammenlignelighed og den anvendte prisfastsættelsesmetode.
- Beskrivelse af undersøgelsesprocessen, herunder begrundelse for kvantitative og kvalitative kriterier.
- Forklaring for brug af justeringer og intervaller.
- Dokumentationsmateriale fra database og anvendte data i øvrigt.

Selskabet skal ved en skattekontrol, hvor der fremsættes krav om en databaseundersøgelse, som minimum have 60 dage til at udarbejde denne, og fristen kan forlænges op til 90 dage¹¹¹.

¹⁰⁹ Juridiskvejledning C.D.11.4.7, s. 153

¹¹⁰ Dokumentationsbekendtgørelse § 10, stk. 3. Pkt. 1-4

¹¹¹ Dokumentationsbekendtgørelse § 10, stk. 4.

6.3.6 § 11 EU TP-dokumentation

Sidst kan den skattepligtige jf. § 11 vælge at udarbejde TP-dokumentationen som en EU TP-dokumentation. Dog skal beskrivelser og oplysningerne, som er nævnt i §§ 4-8, være indeholdt i enten fællesdokumentationen eller i den landespecifikke dokumentation. Det er EU Joint Transfer Pricing Forum, som har udarbejdet retningslinjerne for EU TP-dokumentationen, og hvis denne vælges som grundlag for dokumentation af de kontrollerede transaktioner, skal dette være gældende for alle kontrollerede transaktioner i koncernen¹¹².

Indholdsmæssigt er det de samme oplysninger, som skal beskrives i EU TP-dokumentationen, der dog er opbygget anderledes end Dokumentationsbekendtgørelsen¹¹³. Fællesdokumentationen er en overordnet dokumentation med standardiserede oplysninger, som er relevante for alle de europæiske selskaber i koncernen. Fællesdokumentationen skal indeholde følgende oplysninger¹¹⁴:

- En generel beskrivelse af aktiviteter og forretningsstrategi, herunder også ændringer i forhold til tidligere år.
- En generel beskrivelse af den multinationale koncerns organisatoriske, juridiske og operationelle struktur, herunder også et koncerndiagram, en liste over koncernenheder og en beskrivelse af moderselskabets deltagelse i datterselskaberne.
- En generel beskrivelse af de kontrollerede transaktioner med forbundne foretagender i EU i form af transaktionsstrømme, faktureringsstrømme og transaktionsstrømmenes beløb og mængde.
- En generel beskrivelse af funktioner og risici, herunder også en beskrivelse af ændringer i forhold til tidligere år.
- En liste over immaterielle aktiver og modtagne og betalte licensaftaler.
- Koncernens politik vedrørende interne afregningspriser eller en beskrivelse af koncernens system for hvordan interne afregningspriser er fastsat i overensstemmelse Armslængdeprincippet.
- En liste over aftaler om omkostningsfordeling, forhåndsftaler om metode for interne afregningspriser (APA) og afgørelser om forskellige aspekter af interne afregningspriser, hvis de vedrører koncernens EU-selskaber.
- En erklæring hvori hver enkelt national skattepligtig forpligter sig til at levere supplerende oplysninger på anmodning og inden for passende frist i overensstemmelse med nationale regler.

¹¹² Juridiskvejledning C.D.11.4.9.3, s. 169

¹¹³ Juridiskvejledning C.D.11.4.9.3, s. 171

¹¹⁴ Juridiskvejledning C.D.11.4.9.3, s. 171

Den landespecifikke dokumentation skal indeholde følgende oplysninger¹¹⁵:

- En detaljeret beskrivelse af aktiviteter og forretningsstrategi, herunder også ændringer fra tidligere år.
- En beskrivelse og redegørelse for de landespecifikke kontrollerede transaktioner i form af transaktionsstrømme, faktureringsstrømme og transaktionsstrømmenes beløb og mængde.
- En redegørelse for valg og anvendelse af prisfastsættelsesmetoder, dvs. hvorfor man har valgt en bestemt metode, og hvordan den er blevet anvendt.
- Relevante oplysninger om eventuelle interne og eksterne sammenlignelige transaktioner.
- En beskrivelse af implementering og anvendelse af den koncerninterne TP politik.

6.4 Formkrav og sanktioner til TP-dokumentationsmaterialet

Det er tidligere beskrevet, at dokumentationen skal danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået mellem uafhængige parter og indeholde de beskrivelser og analyser, som er beskrevet i Dokumentationsbekendtgørelsen §§ 4-8. De krævede oplysninger skal præsenteres på en overskuelig måde. Det er dog ikke en betingelse, at dokumentationen udarbejdes i en bestemt form, følger strukturen i Dokumentationsbekendtgørelsen §§ 4-8 eller at der sker en bearbejdning af oplysninger, som allerede findes i virksomheden¹¹⁶. Dokumentationsmaterialet er omfattet af Bogføringsloven og skal derfor opbevares i fem år fra udløbet af det pågældende regnskabsår¹¹⁷. Der kan pålægges bødestraf, hvis den skattepligtige:

- Afgiver urigtige eller vildledende oplysninger om antal beskæftigede, balance og omsætning i forbindelse med opfyldelse af betingelserne for at anvende lempeligere dokumentationsregler efter SKL § 3 b, stk. 6, jf. SKL § 14, stk. 4 og stk. 6.
- Ikke opfylder pligten til at udarbejde en fyldestgørende skriftlig dokumentation, jf. SKL § 17, stk. 3 og stk. 4.

Der er bødestraf for skattepligtige (selvangivelsespligtige), som ikke opfylder dokumentationspligten. Bøden kan gives, hvis TP-dokumentationen ikke er udarbejdet eller er mangelfuld og udgør et grundbeløb på 250.000 kr. Dette kan nedsættes til det halve, hvis den manglende dokumentation efterfølgende udarbejdes i den fornødne kvalitet. Bøden gives til selskabet, som er skattepligtig i Danmark, så hvis koncernen har flere selskaber i Danmark, og disse ikke overholder TP-dokumentationskravene, kan der

¹¹⁵ Juridiskvejledning C.D.11.4.9.3, s. 171

¹¹⁶ Juridiskvejledning C.D.11.4.9, s. 168

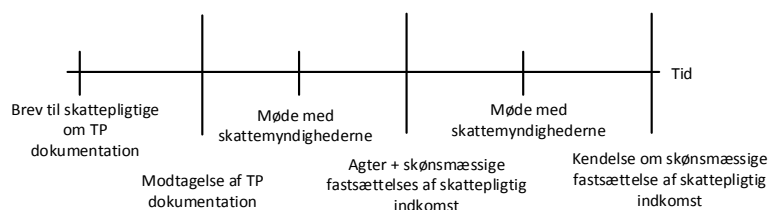
¹¹⁷ Juridiskvejledning C.D.11.4.9.4, s. 172

gives bøder til flere selskaber. Derudover kan bøderne gives pr indkomstår. Så hvis de danske skattemyndigheder efterspørger TP-dokumentation for indkomstår 2009-2012, kan der gives bøder for alle 3 indkomstår. Hvis det efterfølgende konstateres at Armslængdeprincippet ikke er opfyldt, og indkomsten forhøjes, forhøjes bøden også med 10 % af indkomstforhøjelsen jf. SKL § 17, stk. 3 og stk. 4¹¹⁸.

Skattemyndighederne kan fastsætte den skattepligtige indkomst vedrørende de kontrollerede transaktioner skønsmæssigt, hvis den skattepligtige ikke har udarbejdet en tilstrækkelig TP-dokumentation. En utilstrækkelig TP-dokumentation kan være, hvis 1) den ikke er udarbejdet, 2) så kort at den ikke kan danne grundlag for en Armslængdevurdering. Den skønsmæssige forhøjelse skal være begrundet. Så skattemyndighederne skal angive de forhold, der er tillagt betydning ved den skønsmæssige ansættelse, samt metoden der er anvendt til at beregne priserne efter jf. FVL § 24¹¹⁹.

Hvis skattemyndighederne på baggrund af en utilstrækkelig TP-dokumentation, skønsmæssigt fastsætter den skattepligtige indkomst, får den skattepligtige bevisbyrden for, at den skønsmæssige fastsættelse er forkert. Men med en tilstrækkelig TP-dokumentation har de danske skattemyndigheder bevisbyrden for, at TP-dokumentationen er forkert. Derfor kan det være meget tidskrævende og omkostningsfuldt ikke at udarbejde en tilstrækkelig TP-dokumentation. Jf. nedenstående tidslinje kan det ses, hvordan processen fra indkaldelsen af TP-dokumentationen til kendelsen om den skønsmæssige fastsættelse af den skattepligtige indkomst er fra de danske skattemyndigheder.

Figur 6: Tidslinje for processen om indsendelse af TP-dokumentation og efterfølgende skattekontrol



6.5 Delkonklusion på nuværende danske TP-regler

På baggrund af ovenstående kan det konkluderes, at SKATs juridiske vejledning for den danske regulering på TP-området følger de internationale retningslinjer, som de er beskrevet i OECD TPG fra 2010.

Armslængdeprincippet er reguleret i LL § 2, der skal sikre, at kontrollerede transaktioner fastsættes efter priser og vilkår, som er i overensstemmelse med, hvad ville være opnået mellem uafhængige parter.

¹¹⁸ Juridiskvejledning C.D.11.4.11, s. 174

¹¹⁹ Juridiskvejledning C.D.11.4.12, s. 175

Dernæst er oplysningspligten reguleret i SKL § 3 b, stk. 1, der fastsætter at de skattepligtige skal oplyse om art og omfang af kontrollerede transaktioner.

Sidst er dokumentationspligten reguleret i SKL § 3 b, stk. 5, der bestemmer at de skattepligtige skal udarbejde dokumentation for deres kontrollerede transaktioner efter reglerne i

Dokumentationsbekendtgørelsen. Bekendtgørelsens § 4 angiver de oplysninger de danske skattemyndigheder skal have i TP-dokumentationen, der giver mulighed for at få et overblik over den juridiske struktur i koncernen og de forretningsmæssige aktiviteter. §§ 5-8 i Bekendtgørelsen definerer det videre indhold i TP-dokumentationen, som de danske skattemyndigheder ønsker, herunder beskrivelser af de kontrollerede transaktioner, der skal danne grundlag for myndighedernes vurdering af om transaktionen er i overensstemmelse med Armslængdeprincippet.

Efter Dokumentationsbekendtgørelsen § 11 kan den skattepligtige vælge at udarbejde TP-dokumentationen efter EU TP-dokumentationskravene, der indeholder en fællesdokumentation, som beskriver de overordnede standardiserede oplysninger om koncernen og en landespecifik dokumentation, som beskriver specifikke oplysninger vedr. selskabet i det givne land og de kontrollerede transaktioner.

7. Analyse af forskelle og ligheder mellem danske TP-regler og OECDs kapitel 5 fra september 2014

7.1 indledning

I afsnit 4-6 er OECDs nye retningslinjer for TP-dokumentationen, samt de nuværende danske regler på TP-området blevet gennemgået og analyseret. I dette afsnit vil det blive analyseret, hvor der er forskel på de nye retningslinjer TP-dokumentationen fra OECD og de nuværende danske TP-regler for derved at skabe et overblik over, hvor det vil være nødvendigt at revurdere og opdatere de danske TP-regler for at leve på til OECDs TP-retningslinjer.

Det er igennem hele afhandlingen blevet gjort klart, at de retningslinjer OECD præsenterer kun kan være gældende i Danmark og andre lande, hvis de bliver implementeret i den lokale lovgivning. Afsnittet vil blive opstillet med en oversigt over de dele af OECDs nye kapitel 5, som er ens med den danske lovgivning,

dokumentationsbekendtgørelse og SKATs juridiske vejledning. Efterfølgende vil de dele af OECDs kapitel 5, som ikke er dækket i dansk ret blive gennemgået.

7.2 Analyse af forskelle og ligheder mellem danske TP-regler og OECDs nye kapitel 5 fra september 2014

Det er beskrevet i afsnit 5.3, at OECD i kapitel 5 fra september 2014 lægger op til en tredeling af dokumentationsmaterialet for at give skattemyndighederne de bedste betingelser for at foretage en risikovurdering af selskabet og den samlede multinationale koncern. OECD vil med master filen og C-by-C-rapporteringen skabe overblikket over den samlede koncern mens den lokale fil er målrettet til de nationale skattemyndigheder. Nedenfor er lighederne mellem master filen, den lokale fil og C-by-C-rapporten og den danske lovgivning opstillet. Efterfølgende vil forskellene mellem OECDs retningslinjer og den danske lovgivning blive gennemgået.

7.2.1 § 1 i Dokumentationsbekendtgørelsen, omfattede parter

I dansk lovgivning er et selskab, både moder- og datterselskab, som har kontrollerede transaktioner og omfattet af LL § 2, stk. 1 og SKL § 3 b, stk. 5 pligtig til at udarbejde TP-dokumentationer for deres kontrollerede transaktioner. Jf. Dokumentationsbekendtgørelsen er de omfattede parter skattepligtige:

- Hvor fysiske eller juridiske personer udøver bestemmende indflydelse,
- Der udøves bestemmende indflydelse juridiske personer,
- Der er koncern forbundet med en juridisk person,
- Der har et fast driftssted beliggende i udlandet,
- Der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med fast driftssted i Danmark, eller
- Der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med kulbrintetilknyttet virksomhed omfattet af kulbrinteskatteloven § 21, stk. 1 eller 4.

I OECDs kapitel 5 fra september 2014 har OECD valgt at dele dokumentationspakken op i tre dele, som skal udarbejdes af forskellige dele af den multinationale koncern:

- Master filen skal udarbejdes af moderselskabet i den multinationale koncern,
- C-by-C-rapporteringen skal udarbejdes af moderselskabet i den multinationale koncern, hvis den årlige konsolideret omsætning i koncernen overstiger € 750 millioner¹²⁰

¹²⁰ Action 13: Guidance on the Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting. S. 4

- Den lokale fil skal udarbejdes af de enkelte selskaber i koncernen

Det må herved vurderes, at de omfattede parter for udarbejdelsen af TP-dokumentationen er dækket i dansk lovgivning, dog skal væsentlighedskravet for C-by-C-rapporteringen indskrives i

Dokumentationsbekendtgørelsen, samt kravet om at moderselskabet skal udarbejde en master fil for den samlede multinationale koncern.

7.2.2 § 2 Grundlag for TP-dokumentationen

I afsnit 6.3.2 er grundlaget for TP-dokumentationen jf. Dokumentationsbekendtgørelsen beskrevet. Med udarbejdelsen af OECDs nye kapitel 5 fra september 2014, er der ikke sket væsentlige ændringer i grundlaget for TP-dokumentationen. Denne skal stadig danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med, hvad der ville være opnået hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter.

I OECDs kapitel 5 fra september 2014 er det beskrevet, at TP-dokumentationen skal gøre det muligt for skattemyndighederne at foretage en risikovurdering af den givne koncern og selskab, så det er muligt at vurdere om der skal foretages en yderligere skattekontrol af selskabet¹²¹.

Jf. Dokumentationsbekendtgørelsen § 2, stk. 4 skal TP-dokumentationen på begæring fremsendes til skattemyndighederne inden 60 dage. I OECDs nye kapitel 5 fra september 2014 er det beskrevet, at "best practice" er, at den lokale fil bliver udarbejdet senest ved indsendelsen af selvangivelsen for det givne indkomstår. Master filen skal udarbejdes og indsendes ved selvangivelsens forfaldsdato for moderselskabet i den multinationale koncern. Vedr. C-by-C-rapporteringen gør OECDs i det nye kapitel 5 fra september 2014 opmærksom på, at enkelte af de data, som skal med, først er tilgængelige efter indsendelsen af selvangivelsen, hvorfor OECD henviser til, at udarbejdelsen af C-by-C-rapporten skal ske seneste et år efter den sidste dag for indsendelsen af selvangivelsen i året før¹²². Så C-by-C-rapporten for indkomståret 1. januar 2016 – 31. december 2016 senest skal være udarbejdet d. 31. december 2017. Hvis de danske skattemyndigheder ønsker at leve op til retningslinjerne i OECDs nye kapitel 5 fra september 2014, skal det indarbejdes i lovgivningen, at de enkelte dele af TP-dokumentationspakken skal udarbejdes til forskellige tidsfrister.

¹²¹ OECD Guidance on TP-documentation and C-by-C-reporting, s. 15

¹²² OECD Guidance on TP-documentation and C-by-C-reporting, s. 21

7.2.3 § 3 Væsentlighedskrav til TP-dokumentationen

Jf. Dokumentationsbekendtgørelsen § 3 skal kontrollerede transaktioner, som den skattepligtige har vurderet som uvæsentlige, alene angives med type og derved ikke dokumenteres. Uvæsentlige kontrollerede transaktioner kan f.eks. være enkeltstående transaktioner af beskedent økonomisk omfang. OECDs nye kapitel 5 fra september 2014 beskriver også væsentlighedskravene, og de ligger op til at de lokale skattemyndigheder i udarbejdelsen af TP-dokumentationskravene selv skal fastlægge et væsentlighedsniveau, som er passende for de lokale forhold og den lokale økonomi¹²³. Det beskrives dog, at der skal være forskellige krav til master filen og den lokale fil, da master filen skal levere et "overview" af den samlede koncern, hvorimod den lokale fil skal give et mere konkret billede af de kontrollerede transaktioner, som er relevante for de givne skattemyndigheder. Herved er det op til de danske skattemyndigheder, om de ønsker at ændre ordlyden i Dokumentationsbekendtgørelsen § 3, så det bliver mere tydeligt, hvad der er væsentligt for master filen og den lokale fil.

7.2.4 §§ 4-8 Indhold i TP-dokumentationen

Flere af de oplysninger, som OECD ønsker i de nye krav til TP-dokumentationen, er allerede reguleret i den danske lovgivning. Nedenfor er vist tre skemaer, som viser lighederne mellem oplysningerne OECD ønsker i hhv. master filen, den lokale fil og C-by-C-rapporteringen.

Skema 6: Indhold i master file som er reguleret i nuværende danske lovgivning

OECDs Kapitel 5 fra september 2014	Hovedpunkter	Dansk lovgivning - Dokumentationsbekendtgørelsen
Master fil	Koncernens organisatoriske struktur	• § 4, pkt. 1 – En beskrivelse af koncernens juridiske struktur, herunder den geografiske placering • § 4 pkt. 2 en beskrivelse af den organisatoriske struktur
	Beskrivelse af koncernens forretning(er)	• § 4 pkt. 2 skal også indeholde en angivelse af den primære forretningsaktivitet for den skattepligtige, og for de forbundne parter, som der har været kontrollerede transaktioner med. • § 4 pkt. 3 En oversigt over de seneste 3 års omsætning og resultat af den primære drift for den skattepligtige, og for de forbundne parter, der har været kontrollerede transaktioner med. • § 4 pkt. 4 En kort historiske beskrivelse af koncernen og

¹²³ OECD Guidance on TP-documentation and C-by-C-reporting, s. 21

		virksomheden, en beskrivelse af eventuelle omstruktureringer og skift i væsentlige funktioner og risici, samt forklaring på evt. underskud.
	Koncernens finansielle og skattemæssige forhold	De danske skattemyndigheder har mulighed for at indhente årsregnskaber indeholdende det konsolideret regnskab, samt andre offentlige oplysninger om den givne koncern i Danmark.

Nedenfor bliver oplysningerne beskrevet, som OECD ønsker i TP-dokumentationen jf. det nye kapitel 5 fra september 2014, og som ikke er reguleret i nuværende dansk lovgivning.

Indhold i master file som ikke er reguleret i nuværende danske lovgivning

I dansk lovgivning er det ikke et krav, at der bliver givet oplysninger om koncernens overordnet politik vedr. immaterielle aktiver. OECD vil i master filen have oplysninger om den multinationale koncerns TP strategi vedr. R&D, og immaterielle aktiver, herunder de væsentligste aftaler vedr. immaterielle aktiver og R&D, samt oplysninger om de koncerninterne finansierings aktiviteter.

Videre er det ikke et krav i dansk lovgivning, at det i TP-dokumentationen bliver beskrevet, hvordan de koncernfinansielle aktiviteter er. OECD ønsker, som en del af master filen, at det bliver beskrevet, hvordan den multinationale koncern er finansieret og hvilke selskaber i koncernen, som yder finansieringsfunktioner til øvrige selskaber i koncernen.

Skema 7: Indhold i den lokale fil som er reguleret i nuværende dansk lovgivning

OECDs Kapitel 5 fra september 2014	Hovedpunkter	Dansk lovgivning – Dokumentationsbekendtgørelsen
Lokale fil	Lokale enhed	§ 4 pkt. 4 skal indeholde en beskrivelse af eventuelle omstruktureringer for den skattepligtige (den lokale enhed).
	Kontrollerede transaktioner	§§ 5-8 beskriver alle de forhold, som skal beskrives for de kontrollerede transaktioner. Størstedelen af de oplysninger OECD ønsker jf. de nye krav i den lokale fil er dækket i dansk lovgivning. Nedenfor er de få dele, som ikke er dækket, beskrevet.

Indhold i den lokale fil som ikke er reguleret i nuværende dansk lovgivning

I dansk lovgivning er der ikke krav om en beskrivelse af ledelsesstrukturen, samt hvem der refereres til, og hvor disse geografisk er placeret. For de kontrollerede transaktioner er det i dansk lovgivning ikke et krav at forklare brugen af eventuel flerårs-analyse i beskrivelsen af de kontrollerede transaktioner.

Sidst ønsker OECD for den lokale fil at, der gives information om finansielle data, som er anvendt i TP-metoden, og hvordan de hænger sammen med årsregnskabet, samt en opsummering af finansielle data for sammenlignelige situationer, som er anvendt. Disse oplysninger er ikke krævet jf. dansk lovgivning på nuværende tidspunkt.

Indhold i C-by-C-rapporteringen i forhold til nuværende dansk lovgivning

Det er tidligere beskrevet, at C-by-C-rapporteringen er en nyskabelse indenfor den internationale skatteret. Det nærmeste, man kommer C-by-C-rapporten i Danmark, er bilag 3b til selvangivelsen. Dette bilag vedrører dog kun skattepligtige i Danmark, som er omfattet af SKL § 3 b¹²⁴, hvorfor det ikke giver et overblik over den samlede koncern, som er hensigten med C-by-C-rapporten. Jf. Dokumentationsbekendtgørelsen § 4 skal TP-dokumentationen indeholde en beskrivelse, som giver de danske skattemyndigheder et overblik over koncernen og de forretningsmæssige aktiviteter. Det må siges at ligge sig tæt op at den hensigt OECD har med C-by-C-rapporten.

Opbygning i C-by-C-rapporten og skabelonen, der skal udfyldes, er dog en nyskabelse, som skal indarbejdes i dansk lovgivning, hvis de danske skattemyndigheder ønsker at benytte sig af de muligheder som denne giver.

7.2.5 §§ 9-10 Supplerende oplysninger og databaseundersøgelser til TP-dokumentationen

Jf. Dokumentationsbekendtgørelsens §§ 9 og 10 kan de danske skattemyndigheder anmode om supplerende oplysninger og materiale samt anmode om, at den skattepligtige udarbejder en databaseundersøgelse i forbindelse med en skattekontrol. Disse elementer er også indarbejdet i OECDs nye kapitel 5 fra september 2014. OECD ønsker, at der efter at skattemyndigheder har foretaget en risikovurdering, som fører til yderligere skattekontrol, så skal myndigheder have mulighed for at indhente yderligere oplysninger og materiale. Fra OECD bliver der dog gjort opmærksom på, at skattemyndighederne ved indhentelsen af supplerende oplysninger og materiale skal vurdere nødvendigheden af informationerne og omkostningerne for det givne selskaber ved at skulle fremstille og indhente informationerne.

7.2.6 § 11 EU TP-dokumentationen

Jf. Dokumentationsbekendtgørelsen § 11 kan den skattepligtige vælge at udarbejde TP-dokumentationen som en EU TP-dokumentation. EU TP-dokumentationen er beskrevet i detaljer i afsnit 6.3.7. EU TP-

¹²⁴ <http://skat.dk/SKAT.aspx?old=56184>

dokumentationen minder om OECDs nye kapitel 5 fra september 2014 på den måde, at den er delt op i en overordnet fællesdokumentation (master file) og en landespecifikdokumentation (den lokale fil). I den juridiske vejledning er det beskrevet, at EU TP-dokumentationen er sammenfaldende med §§ 4 -8 i Dokumentationsbekendtgørelsen og derved lever op til kravene i OECD TPG 2010¹²⁵.

7.3 Fortrolighed og sanktioner til TP-dokumentationen

I det nye kapitel 5 fra september 2014 gør OECD opmærksom på, at skattemyndighederne i de enkelte lande har mulighed for at udvikle sanktioner i forbindelse med sikring af, at de skattepligtige udarbejder TP-dokumentationer efter de krav, som er stillet i lovgivningen¹²⁶. Det er allerede indarbejdet i dansk lovgivning, at der er sanktioner mod den skattepligtige, hvis ikke de overholder gældende lov. Det er beskrevet nærmere i afsnit 6.4.

Dernæst bliver det også i det nye kapitel 5 fra september 2014 beskrevet, hvordan det skal sikres, at de skattepligtiges informationer, som der bliver leveret til skattemyndighederne, forbliver fortrolige, så forretningshemmeligheder ikke bliver tilgængelige for konkurrenter. Hverken i Dokumentationsbekendtgørelsen eller i den juridiske vejledning bliver der nævnt noget om fortrolighed, og sikring af den skattepligtiges oplysninger. Ansatte i SKAT er underlagt tavshedspligt om de oplysninger, som selskaberne fremsender. Dette er en vigtig del af samarbejdet mellem parterne, for at undgå at oplysninger bliver lækkert til konkurrenter, aktiemarkedet eller pressen, som det er sket med "LuxLeaks-sagerne". Det må antages, at de danske skattemyndigheder vil sikre, at oplysningerne fra de skattepligtige også fremadrettet er fortrolige, hvorfor det bør overvejes, at gøre det mere tydeligt i f.eks. den juridiske vejledning.

7.4 Delkonklusion

På baggrund af ovenstående kan det konkluderes, at der er væsentlige forskelle mellem de nuværende danske TP-regler og OECDs nye kapitel 5 fra september 2014. Parterne, som er omfattet af dokumentationspligten, er ens mellem den danske lovgivning og OECDs nye kapitel 5. Der er dog forskelle i, hvem der skal udarbejde de enkelte dele af dokumentationspakken. I nuværende dansk lovgivning skal den skattepligtige i Danmark udarbejde dokumentationsmaterialet. I OECDs nye kapitel skal master filen og C-by-C-rapporteringen udarbejdes af moderselskaber i den multinationale koncern, og den lokale fil skal udarbejdes af de lokale selskaber. Det betyder, at de danske skattemyndigheder kun på begæring får

¹²⁵ Juridiskvejledning C.D.11.4.9.3 s.171

¹²⁶ OECD Guidance on TP-documentation and C-by-C-reporting, s. 23

indsendt den lokale fil, hvis det er et datterselskab, som er placeret i Danmark, og moderselskabet er placeret uden for landets grænser. De danske skattemyndigheder kan få master filen og C-by-C-rapporteringen gennem informationsdelingsaftaler med de relevante skattemyndigheder.

Indholdet i både master filen og den lokale fil er fra OECDs side meget mere specifik, end det er beskrevet i den danske lovgivning. Bl.a. vil OECD have en beskrivelse af de 5 største produkter/services i koncernen, samt de produkter/services, som overstiger 5 % af den årlige konsolideret omsætning. For den lokale fil ønsker OECD oplysninger om den lokale ledelse, og hvem disse refererer til. I nuværende dansk lovgivning ønsker man, at TP-dokumentationen oplyser om koncernens primære forretningsmæssige aktiviteter. Derudover er der ingen krav om oplysninger vedr. ledelsen. Disse væsentlige forskelle, der er mellem nuværende dansk lovgivning og OECDs nye kapitel 5 fra september 2014, skal vurderes af de danske skattemyndigheder i forbindelse med en kommende opdatering af danske lovgivning med henblik på at leve op til OECDs standarder.

8. Konklusion

Afhandlingen søgte overordnet at analysere OECDs og de danske skattemyndigheders krav, vejledninger og lovgivning til indholdet af TP-dokumentationen, samt de ændringer og opdateringer OECD har gennemført, og rådgivers holdning hertil. Herunder er også forskelle og ligheder mellem OECDs nye kapitel 5 fra september 2014 og nuværende danske regler på TP området gennemgået.

OECDs standarder til TP-dokumentationen, som de danske regler bygger på, er beskrevet i OECD TPG fra 2010, i kapitel 5, som er udarbejdet i 1995. Her er der ganske kort givet en guide til, hvilke elementer skattemyndighederne skal tænke ind i udviklingen af procedurer og regelsæt for TP-dokumentationen. Siden udviklingen af OECDs kapitel 5 i 1995 og i dag er der sket en væsentlig udvikling i måden at drive forretning på, hvorfor der er lagt et større pres på de internationale skatteregler og på skattemyndighederne ved deres revision af de kontrollerede transaktioner. Sammen med det er der sket et væsentlig fald i selskabsskatteprocenten i EU og i Danmark.

Den gennemsnitlige selskabsskatteprocent i EU var i 1995 på 35 %, i 2014 var den 22,9 %. Dette pres på selskabsskatten og de internationale sager om multinationale koncerner som Google, Amazon og Starbucks udnytter nationale love for at minimere deres effektive skatteprocent, har været medvirkende til, at OECD og G20-landene har i gangsat BEPS-projektet, der skal afdække problemstillingerne og de udfordringer nationale skattemyndigheder har ved transaktioner på tværs af landegrænser. BEPS-projektet har medført en action plan indeholdende 15 action points, som skal give de nationale skattemyndigheder nogle standarder at udvikle nationale regler efter.

Action point 13 om TP-dokumentation medførte et discussion draft til et nyt kapitel 5 til OECD TPG i januar 2014, som opstillede nye standarder for, hvordan det skal dokumenteres at kontrollerede transaktioner er i overensstemmelse med Armslængdeprincippet. De nye standarder omfatter en master fil, som skal give skattemyndighederne et klart overblik over den samlede koncerns forretninger, immaterielle aktiver, finansielle aktiviteter og finansielle og skattemæssige forhold. Under de finansielle og skattemæssige forhold skal en C-by-C-rapport med tilhørende skabelon udfyldes med oplysninger om royalties, renter og service fees, der er betalt eller modtaget hvert selskab i den samlede koncern.

Det er en væsentlig nyskabelse i international skatteret, at der skal udfyldes en prædefineret skabelon for hvert selskab med så specifikke oplysninger. Sidst skal hvert selskab i den samlede koncern udarbejde en

lokal fil, der dokumenterer de kontrollerede transaktioner, som det enkelte selskab har, samt giver oplysninger til de lokale skattemyndigheder om det lokale selskab og den finansielle situation i selskabet. Den samlede TP-dokumentationspakke er en væsentlig ændring fra, hvad koncernerne og selskaberne kender i dag. På den baggrund fik OECD en masse feedback fra rådgivere til, hvordan de synes, at discussion draftet skulle ændres. Bl.a. havde rådgiverne en holdning til, at omfanget af de nye standarder var alt for stort og ville være alt for omkostningsfuldt for koncernerne at overholde og for dyrt for skattemyndighederne at kontrollere. Desuden savnede rådgiverne mere fleksibilitet i den samlede TP-dokumentationspakke for at give de multinationale koncerner bedre mulighed for at overholde de nye krav. Sidst fandt rådgiverne oplysningerne, som OECD ønsker i C-by-C-rapporten, alt for specifikke i forhold til, at de skal indgå i master filen og det samlede overblik over koncernen, herunder er det specielt oplysningerne om royalties, renter og service fees, som de ikke fandt relevante i den sammenhæng.

På baggrund af den feedback OECD fik på discussion draftet, blev der udarbejdet et nyt endeligt kapitel 5 i september 2014. Dette nye kapitel 5 erstatter hele det nuværende kapitel 5 der er i den seneste bogversion af OECD TPG fra 2010. I det endelige kapitel 5 har OECD valgt at gøre C-by-C-rapporten til en separat del, så den samlede TP-dokumentationspakke nu indeholder tre dele. Derudover har OECD valgt at lytte til meget af den feedback de fik fra bl.a. rådgiverne, hvorfor der er indarbejdet mere fleksibilitet i de oplysninger, som skal leveres, og oplysningerne om royalties, renter og service fees er taget ud af C-by-C-rapporten. Det endelige kapitel 5 fra september 2014 er dog stadig en væsentlig skærpelse af krav til de oplysninger, som man ønsker udleveret om koncernen, selskabet og de kontrollerede transaktioner.

Videre i afhandlingen er den danske lovgivning på TP-området blevet analyseret, herunder LL § og SKL § 3 b, Dokumentationsbekendtgørelsen og SKATs juridiske vejledning. I Danmark blev der indført lovgivning på TP-området i 1998, og efterfølgende i 2006 blev Dokumentationsbekendtgørelsen indført med klare regler for, hvad TP-dokumentationen skal indeholde. SKATs juridiske vejledning giver et mere operationelt indblik i, hvordan TP-dokumentationen skal udarbejdes. Ved udviklingen af de danske regler er det valgt at følge de standarder, som er beskrevet i OECD TPG 2010. De nuværende danske regler på TP-området følger de internationale standarder, hvor Armslængdeprincippet er reguleret i LL § 2, oplysningspligten er reguleret i SKL § 3 B, stk. 1 og dokumentationspligten er reguleret i SKL § 3 b, stk. 5. I

Dokumentationsbekendtgørelsens § 4 reguleres de oplysninger de danske skattemyndigheder ønsker for at kunne skabe sig et overblik over koncerner og deres forretningsmæssige aktiviteter. I §§ 5-8 i Dokumentationsbekendtgørelsen er krav til indholdet i TP-dokumentationen reguleret, herunder beskrivelse af de kontrollerede transaktioner.

I afhandlingen er forskelle og ligheder mellem nuværende danske regler for TP-dokumentationen og den endelige udgave af kapitel 5 fra september 2014 fra OECD sammenholdt. Store dele af de oplysninger OECD ønsker med de nye standarder er allerede reguleret i dansk ret. Dog er oplysninger om immaterielle aktiver og finansielle aktiviteter for hele koncernen i master filen ikke reguleret i nuværende dansk lovgivning. Derudover er C-by-C-rapporten heller ikke reguleret i de nuværende regler, da det er en nyskabelse indenfor TP-området.

Det er OECDs ønske, at give skattemyndighederne bedre vilkår for at vurdere om kontrollerede transaktioner er handlet på Armslængdevilkår. Min egen vurdering er, at dette formål i vid udstrækning kan nås med de nye retningslinjer fra september 2014.

9. Perspektivering

Afhandlingen analyserer nuværende regler og standarder for TP-dokumentationen på både nationalt og internationalt niveau i forhold til de opdateringer og ændringer, som bliver udviklet af OECD. Som følge af at OECD udvikler nye standarder for TP-dokumentationen, må det vurderes om disse standarder skal implementeres i dansk ret. Nuværende dansk lovgivning for TP-dokumentationen henviser til seneste bogversion af OECD TPG fra 2010, og der er i lovbemærkningerne til LL § 2 henvist direkte til OECD TPG. Derudover udtalte skatteministeren i forbindelse med udgivelsen af det endelige kapitel 5 fra september 2014, at han hilser OECDs anbefalinger mod aggressiv skatteplanlægning velkommen¹²⁷. Det må derfor antages, at Danmark på sigt vil opdatere den nationale lovgivning vedr. TP-dokumentationen, så man følger de nyeste standarder fra OECD.

På trods af at det endelige kapitel 5 fra september 2014 var publiceret inden seneste opdatering af SKATs juridiske vejledning i januar 2015, henviser denne dog stadig til OECD TPG 2010. Dette må antages at skyldes, at SKAT afventer, at der bliver publiceret en ny bogversion af OECD TPG, samt at de øvrige elementer af BEPS-projektet bliver færdigudviklet. Herunder er det specielt action point 9 om risiko og kapital ved kontrollerede transaktioner og action 10 om andre høj-risiko transaktioner mellem koncernforbundne parter, som er centrale i forhold til en opdatering af danske regler. Derudover har man også afventet action point 8 om immaterielle aktiver og værdiansættelsen af disse aktiver, som blev præsenteret i september 2014 samtidig med action point 13. Ændringerne og opdateringerne i disse

¹²⁷Skatteministeren hilser OECD-anbefalinger mod aggressive skatteplanlægning velkommen:

<http://www.skm.dk/aktuelt/presse/pressemeddelelser/2014/september/skatteministeren-hilser-oecd-anbefalinger-mod-aggressiv-skatteplanlaegning-velkomne/>

områder har stor påvirkning på, hvilke elementer man skal tænke ind i TP-dokumentationen. Ved afslutningen af BEPS-projektet må det forventes, at de danske skattemyndigheder ønsker at foretage en større opdatering af lovgivning, bekendtgørelser og vejledninger, så alle disse stemmer overens med OECDs retningslinjer.

BEPS-projektet blev igangsat i februar 2013, og et nyt endeligt kapitel 5 til OECD TPG var færdigudviklet allerede i september 2014. Det vurderes, at udviklingen af et nyt kapitel 5 er gået meget stærkt i betragtning af at det gamle kapitel 5 har været anvendt siden 1995. Derfor har OECD også beskrevet, at man ønsker at foretage en evaluering af det nye kapitel 5 senest i 2020. Hvorvidt de danske skattemyndigheder ønsker at vente med at opdatere de danske regelsæt til efter evalueringen i 2020 vides ikke, men ud fra det antal TP-sager og TP-forhøjelser de danske skattemyndigheder foretager, må det vurderes, at man ønsker at være blandt de første til at implementere de nyeste standarder. I 2013 blev der foretaget 77 forhøjelser af skattepligtige indkomster på i alt 17 milliarder¹²⁸.

¹²⁸ <http://www.ft.dk/samling/20131/almindel/SAU/bilag/155/1356384/index.htm>

10. Litteraturliste

Artikler og udgivelser

Børsen www.boersen.dk

Danmark sælges som skattely i Rusland, 22 oktober 2014: <http://borsen.dk.esc-web.lib.cbs.dk/nyheder/avisen/artikel/11/95940/artikel.html>

Politikken www.politiken.dk

Teleselskab i skattely havde eneret til at levere til staten i tre år, 20 januar 2015: http://politiken.dk/oekonomi/fokus_oekonomi/Luxembourg_laekage/ECE2516737/teleselskab-i-skattely-havde-eneret-til-at-levere-til-staten-i-tre-aar/

Berlingske www.b.dk

Speget Starbucks-sag udstiller krig mod skattely, 16 juni 2013: <http://www.b.dk/nationalt/speget-starbucks-sag-udstiller-krig-mod-skattely>

DR www.dr.dk

Dansk skattesvindler: Jyske Bank gjorde det muligt for mig at snyde, 30 januar 2014: <http://www.dr.dk/Nyheder/Penge/2014/01/29/142306.htm>

Vestager: Vil vente med at undersøge Luxleaks-sager, 11 november 2014:

<http://www.dr.dk/Nyheder/Penge/2014/11/11/1111211542.htm>

The Telegraph www.telegraph.co.uk

EU tax inquiry into Apple, Starbucks and Fiat, 11 juni 2014: <http://www.telegraph.co.uk/finance/newsbysector/mediatechnologyandtelecoms/electronics/10891981/EU-tax-inquiry-into-Apple-Starbucks-and-Fiat.html>

Reuters www.reuters.com

EU leaders talk tough on tackling Amazon, Google over taxes, 22 maj 2013: <http://www.reuters.com/article/2013/05/22/us-eu-summit-apple-idUSBRE94L0DX20130522>

Skatteministeriet www.skm.dk

Record mange Transfer pricing-sager, 2 april 2014: <http://www.skm.dk/media/863561/Aktuelle-skattetal-Transfer-pricing-2014.pdf>

Skatteministeren hilser OECD-anbefalinger mod aggressive skatteplanlægning velkommen:

<http://www.skm.dk/aktuelt/presse/pressemeddelelser/2014/september/skatteministeren-hilser-oecd-anbefalinger-mod-aggressiv-skatteplanlaegning-velkomne/>

Redegørelse om multinationale selskaber og transfer pricing, 31 oktober 2002:

http://www.skm.dk/media/132281/transferpricing_redegoerlse.pdf

SKAT www.skat.dk

Transfer pricing: <https://www.skat.dk/SKAT.aspx?old=1843725>

Højesteretsdom TfS 1998, 199 H.: <http://www.skat.dk/skat.aspx?old=2085594&vId=210252>

Dom: SKM2015.137. ØLR: Driftsomkostninger - licens- og distributionsaftale - ekstraordinær opsigelse - interesseforbundne parter: <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?old=2171025&vId=0>

Bindende svar SKM2013.704. SR: Moderselskab i USA - Check the box – partnership: <https://www.skat.dk/SKAT.aspx?old=2132943>

Blanket 3 B til selvangivelsen: Kontrollerede transaktioner: <https://www.skat.dk/SKAT.aspx?old=56184>

Transfer pricing redegørelse 2013:

<http://www.ft.dk/samling/20131/almDel/SAU/bilag/155/1356384/index.htm>

Cardinal www.cardinal-ip.com

The Patent Box: <http://www.cardinal-ip.com/ip-news-strategy/the-patent-box/>

Innovative Tax www.innovativetax.com

Dutch IP Innovation Box: effective tax rate of 5% on R & D activities, 2 april 2013:

<http://innovativetax.com/news/dutch-ip-innovation-box-effective-tax-rate-of-5-on-r-d-activities.html>

OECD rapporter og vejledninger

<http://www.oecd.org/tax/beps.htm>

OECD Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations, 2010

OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, February 2013

OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, July 2013

OECD, Discussion draft on transfer pricing documentations and C-by-C reporting, January 2014

OECD, Guidance on transfer pricing documentation and country-by-country reporting, September 2014

OECD, Action 13: Guidance on the Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, February 2015

OECD, BEPS webcasts 1-6: <http://www.oecd.org/tax/beps-webcasts.htm>

OECD, Keeping it safe, July 2012: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/keeping-it-safe-report.pdf>

Eurostat

Taxation trends in the European Union, 2014

Lovgivninger

Retsinformation: Ligningsloven <https://www.retsinformation.dk/forms/r0710.aspx?id=164594>

Retsinformation: Skattekontrollen <https://www.retsinformation.dk/forms/r0710.aspx?id=152434>

Retsinformation: Dokumentationsbekendtgørelsen

<https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=17190>

Retsinformation: Selskabsskatteloven: <https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=143677>

Kommentarer fra rådgivere

Public comments received - KPMG: Comments on the OECD Discussion Draft on Transfer Pricing documentation and Country by Country Reporting 26 February 2014: <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/volume3.pdf>

Public comments received – Deloitte: Discussion Draft on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, 23 February 2014: <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/volume2.pdf>

Vejledninger

SKATs juridiske vejledning, januar 2015

EU – joint transfer pricing forum

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/index_en.htm

Liste over grafer, figurer og skemaer

Graf

Graf 1:Udvikling i selskabsskatteprocenten i EU28 og Danmark

Graf 2: Udvikling i selskabsskatteindtægter i OECD og Danmark i forhold til BNP

Figur

Figur 1: Illustration af kontrollerede transaktioner mellem selskab A, B og C

Figur 2: Skabelon til C-by-C-rapporteringen fra OECD discussion draft til kapitel 5, fra januar 2014

Figur 3: Skabelon til C-by-C-rapporteringen fra OECDs endelige kapitel 5 fra september 2014 tabel 1

Figur 4: Skabelon til C-by-C-rapporteringen fra OECDs endelige kapitel 5 fra september 2014 tabel 2

Figur 5: Illustration af kontrollet transaktion og uafhængig transaktion

Figur 6: Tidslinje for processen om indsendelse af TP-dokumentation og efterfølgende skattekontrol

Skemaer

Skema 1: Informationer om Master file fra OECD discussion draft til kapitel 5 fra januar 2014

Skema 2: Informationer om Country file fra OECD discussion draft til kapitel 5 fra januar 2014

Skema 3: Deloitte feedback på OECD discussion draft til kapitel 5 fra januar 2014

Skema 4: Deloitte feedback på lokale fil i discussion draft til kapitel 5, fra januar 2014

Skema 5: Ændringer fra draft til september 2014 udgaven

Skema 6: Indhold i master file som er reguleret i nuværende danske lovgivning

Skema 7: Indhold i den lokale fil som er reguleret i nuværende dansk lovgivning