

OECD BEPS-projektets påvirkning af danske selskabers transfer pricing dokumentationer

The effect of the OECD BEPS project on Danish enterprises transfer pricing documentations

Udarbejdet af:

Tina Slabiak, CPR [REDACTED]
Theo Hald, CPR [REDACTED]

Vejleder:

Erik Andresen

Dato:

17. maj 2016

Antal anslag/normalsider: 271.926/119,53



Tina Slabiak

Tina Slabiak

Theo Hald

Theo Hald

Executive summary

Globalisation has increased intra-group trade, and differences in local tax rules have enabled multinational enterprises (MNE) to pay little, or no, taxes on profits by engaging in aggressive tax planning. As a result OECD has launched the BEPS project with a 15-point action plan, introducing measures against profit shifting and base erosion. This includes the development of revised standards of OECD's Transfer Pricing Guidelines (TPG) chapter 5 on transfer pricing (TP) documentation in action point 13, in order to enhance transparency for tax administration, as well as a partly revised chapter 1, in order to assure that TP outcomes are aligned with the value creation within a MNE. The purpose of this thesis is to analyse how the OECD BEPS project will affect the way Danish companies must prepare and submit TP documentation.

The thesis provides an analysis of the development of the new chapter 5 in OECD's TPG, developed under action point 13, including comments from tax advisors and their affect on the final version of the new chapter 5. The revised standards contain a three-tiered standardised approach to TP documentation, which includes a master file, a local file and a country-by-country report (CbC). Subsequently, an analysis is conducted on how the revised guidelines are implemented in Danish legislation, including how and when TP documentation is to be submitted. To illustrate the extent of the changes in the Danish requirement, a comparative analysis of the old TP documentation requirements and the new ones is conducted.

The TP documentation contains the companies' explanation of their compliance with the Arm's Length Principle in the controlled transactions and profit allocation within the group. The thesis therefor provides an analysis of the revised TPG chapter 1, section D developed under the BEPS project action point 8-9-10.

A self-developed business case with two scenarios is introduced, demonstrating the use of the theoretical framework analysed throughout the thesis. Scenario 1 illustrates how a Danish group has prepared TP documentation in accordance with the new Danish requirements, while scenario 2 demonstrates how tax administrations can use the TP documentation in risk assessments and TP analyses.

Anvendte forkortelser

APA = Advanced pricing agreements

BEPS = Base Erosion and Profit Shifting

CbC-rapportering = Country-by-country rapportering

CCA = Cost contribution arrangement

DBO = Dobbeltbeskatningsoverenskomst

EBIT = Earnings before interest and tax

ERP-system = Enterprise Resource Planning

G20 = Group of Twenty Finance Ministers and Central Bank Governors

EU JTPF = EU Joint Transfer Pricing Forum

LL = Ligningsloven

MAP = Mutual agreement procedure

MNK = Multinational koncern

OECD = Organisation for Economic Co-operation and Development

PLI = Profit level indicator

R&D = Research and development / forskning og udviklingsomkostninger

SFL = Skatteforvaltningsloven

SKAT = Told- og Skatteforvaltningen

SKL = Skattekontrolloven

SL = Statsskatteloven

SME = Small and medium sized enterprises / små og mellemstore virksomheder

TIEA = Tax information exchange agreement / skatteinformationsudvekslingsaftale

TNMM = Transactional net margin method

TP = Transfer pricing

TPDB = Transfer Pricing Dokumentationsbekendtgørelse

TPG = OECD's Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations

Indholdsfortegnelse

Kapitel 1 – Indledning, problemformulering, metode og afgrænsning	4
1.1 Indledning	4
1.2 Formål	5
1.3 Problemstilling	6
1.4 Problemformulering	6
1.5 Afgrænsning	7
1.6 Metode og teori	8
1.6.1 Retsdogmatiske metode	8
1.6.2 Dataindsamling og kildekritik	9
1.7 Struktur	9
Kapitel 2 – Formål med BEPS-projektet	11
2.1 Indledning	11
2.2 Transfer pricing	11
2.3 BEPS-projektets formål	12
2.3.1 <i>Formålet med de stigende krav til TP-dokumentationen for selskabernes resultatfordeling</i>	12
2.4 OECD's holdning pr. oktober 2015	14
2.5 Delkonklusion	15
Kapitel 3 – OECD's hidtidige TPG kapitel 5	16
3.1 Indledning	16
3.2 SKATs adgang til at foretage indkomstændringer	16
3.3 Introduktion til OECD's TPG	17
3.4 Udviklingen i TP-dokumentationsregler – i OECD og dansk regi	17
3.5 Det gamle kapitel 5 i OECD's TPG	19
3.5.1 Relevant information	19
3.5.2 Bevisbyrde	21
3.6 Udfordringer i forbindelse med det gamle kapitel 5 i TPG	21
3.7 Delkonklusion	24
Kapitel 4 – Udviklingen i det nye TPG kapitel 5	25
4.1 Indledning	25
4.2 Oversigt over udviklingen af OECD TPG kapitel 5	25
4.3 Analyse af discussion draft om TP-dokumentation og CbC-rapportering fra januar 2014	26
4.3.1 Formålet med TP-dokumentation	26
4.3.2 En todelt tilgang til TP-dokumentation	27
4.3.2.1 Master file, herunder CBC-rapportering	28
4.3.2.2 Lokal fil	31
4.3.3 Compliance problemstillinger	32
4.3.4 Implementering	34
4.4 Rådgivers holdninger til OECD's discussion draft offentliggjort marts 2014	34
4.4.1 Oversigt over rådgivernes holdning	35
4.4.2 Deloitte's kommentarer	35
4.4.3 EY's kommentarer	39
4.5 Den endelige udgave af kapitel 5 i TPG fra oktober 2015	43
4.5.1 Generelt om de forøgede krav til TP-dokumentationen	43
4.5.2 Grundelementerne i TP-dokumentationen	44

4.5.2.1 Master filen.....	44
4.5.2.2 Den lokale fil.....	46
4.5.2.3 CbC-rapportering.....	46
4.5.3 Compliance problemstillinger.....	49
4.5.4 Implementering.....	49
4.6 Delkonklusion.....	50
Kapitel 5 – Implementering af de nye TP-dokumentationskrav	51
5.1 Indledning	51
5.2 Oversigt over udviklingen af implementeringsvejledningen i det nye kapitel 5	51
5.2.1 <i>Guidance on Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting</i> (deliverable) fra september 2014	52
5.2.2 <i>Action 13: Guidance on the Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting</i> fra februar 2015.....	53
5.2.2.1 Master fil og lokal fil.....	53
5.2.2.2 CbC-rapportering.....	53
5.2.3 <i>Transfer Pricing Documentation and Country- by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report</i> fra oktober 2015.....	56
5.3 Rådgivers holdninger til implementeringen af de nye TP-dokumentationskrav	58
5.4 Delkonklusion.....	59
Kapitel 6 – Dansk implementering af de nye TP-dokumentationskrav	60
6.1 Indledning	60
6.2 Danske regler om TP og TP-dokumentation – LL § 2 og SKL § 3B.....	60
6.2.1 Dokumentationsbekendtgørelserne.....	62
6.2.2 Dansk implementering af CbC-rapportering.....	71
6.3 EU-selskabernes udfordringer ved CbC-rapportering.....	73
6.3.1 Indhold og compliance	74
6.3.2 Fortolkningsaspekter.....	76
6.3.3 Andre aspekter	77
6.4 EU-initiativer.....	78
6.5 Delkonklusion.....	79
Kapitel 7 – Resultatfordelingen i en koncern skal afspejle koncernselskabernes værdiskabelse	80
7.1 Indledning	80
7.2 BEPS action point 8-9-10 fra oktober 2015	80
7.2.1 Identifikation af kommercielle og finansielle relationer.....	81
7.2.2 Anerkendelse af den præcist afgrænsede transaktion.....	89
7.2.3 Tab	89
7.2.4 Effekten af regeringsindgreb	90
7.2.5 Placeringsbesparelser (location savings) og andre lokale markedsforhold.....	90
7.2.6 Samlet arbejdsstyrke.....	91
7.2.7 MNK synergier	92
7.3: Rådgivers kommentarer til OECD's discussion draft fra december 2014	92
7.3.1 Deloitte's kommentarer	93
7.3.2 EY's kommentarer	94
7.3.3 Sammenfatning på rådgivers holdninger	95
7.4 Delkonklusion.....	96
Kapitel 8 – Egenudviklet case analyse af SOUND Car-koncernen	97

8.1 Indledning	97
8.2 Case beskrivelse	97
8.3 Scenarie 1 - Udarbejdelse af TP-dokumentation efter de nye regler	98
8.3.1 SOUND Car-koncernens master fil for indkomståret 2016	98
8.3.2 Lokal fil for SOUND Car A/S for indkomståret 2016	103
8.3.3 Lokal fil for SOUND Sale GmbH for indkomståret 2016	106
8.3.4 Lokal fil for SOUND Support Inc. for indkomståret 2016	110
8.3.5 Koncernens CbC-rapport for indkomståret 2016	113
8.4 Scenarie 2 - skattemyndighedernes anvendelse af TP-dokumentationen	114
8.4.1 SKAT's TP-analyse af transaktionen mellem SOUND Car A/S og SOUND Sale GmbH	114
8.4.2 SKAT's TP-analyse af transaktionen mellem SOUND Car A/S og SOUND Support Inc.	115
8.5 Delkonklusion	118
Kapitel 9 - Konklusion på afhandlingen	119
Kapitel 10 - Perspektivering	121
Litteraturliste	123
Liste over afhandlingens figurer og skemaer	126
Bilag 1- OECD's endelige dokumentationskrav til master filen	128
Bilag 2 - OECD's endelige dokumentationskrav til den lokale fil	130
Bilag 3- Bekendtgørelse nr. 42 af 24. januar 2006 om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner (den "gamle" TPDB)	132
Bilag 4 - Høring - Bekendtgørelse om dokumentation af prisfastsættelse af kontrollerede transaktion (8. december 2015) (den nye TPBD)	135
Bilag 5 - Høring - Bekendtgørelse om land for land rapportering (CbC-bekendtgørelsen)	139
Bilag 6 - 3B-skema	143

Kapitel 1 – Indledning, problemformulering, metode og afgrænsning

1.1 Indledning

Transaktioner mellem uafhængige parter er kendetegnet ved, at markedskræfterne påvirker fastlæggelsen af priser og vilkår. Dette skyldes parternes modsatrettede interesser, og dermed vil armslængdeprincippet, som defineret i LL § 2 og OECD's modeloverenskomst artikel 9, være overholdt. Dette gælder ikke nødvendigvis for koncernforbundne parter, hvor interessefællesskabet kan resultere i en aggressiv skatteplanlægning, hvormed en grænseoverskridende koncernintern transaktion kan flytte profit fra høj- til lavskattelande, hvor der er begrænset økonomisk aktivitet, hvilket resulterer i udhuling af skattebasen.

Tallene i skema 1.1 viser størrelsen af de skattemæssige kendelser SKAT har foretaget som TP-indkomstforhøjelser i Danmark i årene 2008-2014. Det ses, at antallet af danske kendelser omhandlende TP-sager er tredoblet på få år, fra at udgøre 27 TP-sager i 2008 til at udgør 76-77 sager i årene 2013-14. Kontrol af kontrollerede transaktioner og resultatfordelingen mellem koncernforbundne parter er således højt prioriteret af SKAT. Det stigende antal TP-sager har også medført en stor stigning i de beløb, som kendelserne omfatter; i 2008 udgjorde de ca. DKK 8,7 mia., mens indkomstforhøjelserne årligt udgjorde ca. DKK 20 mia. i gennemsnit i årene 2012-2014. Der har også været en stigning i TP-nedsættelser, som SKAT foretager, idet indkomstnedsættelserne udgjorde ca. DKK 5,4 mia. i 2014.

Transfer pricing sager om indkomstforhøjelser i Danmark i perioden 2008-2014							
År	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Antal sager	27	32	40	47	67	77	76
Beløb i mio. kr.	8.692	15.273	6.290	6.192	21.216	17.374	20.320

Skema 1.1 Oversigt over TP-sager i 2008-2014. Kilde: Skatteministeriet, 2015, aktuelle skattetal 11. marts 2015, side 3

TP-dokumentation er vigtig information, når selskaberne skal forklare SKAT om resultatfordelingen ved koncernens kontrollerede transaktioner, samt at påvise, at dette sker i overensstemmelse med armslængdeprincippet. TP-dokumentationen er underlagt lovkrav med tilhørende sanktioner, såfremt dokumentationen er mangelfuld eller helt mangler. Derfor er det vigtigt for selskaberne, at foretage ændringer, når OECD opdaterer sine anbefalinger til TP-dokumentationen, fordi dansk ret og praksis fortolkes i overensstemmelse hermed. Derudover kan selskaber med en korrekt TP-dokumentation undgå langvarige skatte-sager med eventuelle MAP-forhandlinger, samt SKAT's skønsmæssige ansættelse af armslængdeprisen, hvor bevisbyrden vendes, såfremt der ikke er selvangivet og dokumenteret fyldestgørende om de kontrollerede transaktioner.

Hermed er TP-forhold relevant og aktuelt både for skattemyndighederne og selskaberne, og regler vedrørende kontrol af koncerninterne transaktioner er højt på skattemyndighedernes dagsorden.

Grundet staternes suverænitet har der været implementeret lokale regler, som har indeholdt forskellige TP-dokumentationskrav, hvor de såkaldte skattelylande ofte har haft færre TP-dokumentationskrav. Det er ikke hensigtsmæssigt med forskellige regler, eftersom koncerninterne handler er stigende i det 21. århundrede, og udgør i dag mellem 60-70 % af den globale verdenshandel¹. Kombineres dette med risikoen for selskabernes manipulation af TP-regler, er det potentielt et stort omfang af skattebetalinger, som de lande, hvor værdiskabelsen reelt finder sted, går glip af. OECD har på denne baggrund arbejdet på, at skabe en større ensartethed og gennemsækelighed i TP-reglerne, herunder dokumentationskravene ved en opdatering og præcisering af OECD's TPG omhandlende TP-dokumentation. Kapitel 5 i TPG havde bevaret sit indhold siden det første gang blev introduceret i juli 1995, og en væsentlig opdatering var nødvendig for at følge med tidens udvikling, herunder det stadig stigende omfang og kompleksitet af koncerninterne transaktioner. Dette skete ved udgivelsen af den endelige version af TPG kapitel 5 i BEPS-projektets action point 13 i oktober 2015. Action point 13 er en del af i alt 15 rapporter, som sammen skal reducere tabet af selskabsskatter, der forårsages af MNK'ers aggressive skatteplanlægning, flytning af indtægter til skattely og udhuling af skattebasen. BEPS-projektet er et omfattende projekt, som har været bredt debatteret. OECD modtog blandt andet mere end 12.000 siders kommentarer på deres discussion drafts, og mere end 40.000 seere har fulgt med på OECD's webcasts.²

1.2 Formål

Som det fremgår af indledningen, er det relevant at analysere udviklingen af OECD's nye kapitel 5 i OECD's TPG samt undersøge, hvorfor der var et behov for opdatering, hvordan dette er sket, og hvilke synspunkter rådgivere har haft i processen. Ligeledes analyserer vi opdateringen af kapitel 1 i OECD's TPG om resultatfordelingen i koncernen, da TP-dokumentationen skal vise, at resultatfordelingen i koncernen overholder armslængdeprincippet.

De danske TP-dokumentationskrav påvirkes af OECD's arbejde, hvorfor afhandlingen derfor også har som formål, at analysere de danske regler om TP-dokumentation, herunder dokumentations- og oplysningsforpligtelser, da disse skal tilpasses de ændrede retningslinjer fra OECD, som implementeres i dansk ret. TP-dokumentation er også valgt, fordi det er selskabernes første skriftlige forklaring til skattemyndighederne af deres kontrollerede transaktioner og resultatfordeling i koncernen. Derfor er det vigtigt, at MNK'er er opmærksomme på ændringerne i OECD's TPG (og danske regler som følge heraf) for dermed at undgå, at skattemyndighederne foretager indkomstændringer og/eller pålægges bøder, som potentielt

¹ Skatteministeriet, 2015, aktuelle skattetal 11. marts 2015, side 3

² OECD, 2015, Action 13: 2015 Final Report, side 3 + OECD, 2015, Explanatory Statement, side 5

kan være af betydelig størrelse.

1.3 Problemstilling

Flere MNK'er har udnyttet, at de har selskaber i mange lande, hvilket har gjort det muligt at flytte indtægter fra høj- til lavskattelande. Rent økonomisk giver en lavere selskabsskat mulighed for at opnå en større samlet koncernprofit. Imidlertid er en sådan resultatfordeling ikke korrekt, og skattemyndighederne vil foretage indkomstændringer, da en sådan skatteminimering har negative konsekvenser for det land, som skulle have haft indkomsten. Hertil kommer, at det skaber en unfair konkurrencesituation mellem MNK'er og uafhængige enkeltstående selskaber med aktiviteter i et land, som ikke har mulighed for at flytte indtægt til et andet land, ligesom selskaberne ikke betaler skat, hvor værdierne skabes, og statskassen går således glip af manglende selskabsskattebetalinger. Det er derfor et problem, hvis landene har forskellige TP-dokumentationskrav, ligesom det også medfører større compliance omkostninger for MNK'erne, end hvis der var mere ensartede dokumentationsregler landene imellem. Dokumentationskrav og resultatfordelingen er derfor væsentlige områder ikke bare for skattemyndighederne, men også for selskaberne.

1.4 Problemformulering

Ud fra ovenstående problemstilling er afhandlingens problemformulering som følger:

"OECD BEPS-projektets påvirkning af danske selskabers TP-dokumentationer"

Hermed analyseres udviklingen og omfanget af de nye TP-dokumentationskrav udarbejdet af OECD i forbindelse med BEPS-projektet, hvor action point 13 indeholder et opdateret TPG kapitel 5. Det analyseres ligeledes, hvordan OECD anbefaler, at de nye TP-dokumentationskrav implementeres i national ret, samt hvordan disse implementeres i dansk ret. Da TP-dokumentationen skal dokumentere, at resultatfordelingen i koncernen er i overensstemmelse med armslængdeprincippet, analyseres ligeledes opdateringen af kapitel 1 i OECD's TPG i action point 8-9-10. Dokumentationskravene analyseres også i en egenudviklet case, der omhandler dokumentationsefterlevelsen i en dansk koncern, der er fuldt dokumentationspligtig, samt skattemyndighedernes anvendelse af TP-dokumentation udarbejdet efter de nye regler i TP-analyser. Til besvarelse af problemformuleringen er afhandlingen opdelt i følgende underproblemstillinger, som hver for sig repræsenterer et kapitel:

1. Hvad ønsker OECD at opnå med BEPS-projektet, hvor fokus er på action point 13 samt 8-9-10, der medfører stigende krav til TP-dokumentation for selskabernes resultatfordeling. Hvad er OECD's holdning til BEPS-projektet i oktober 2015, hvor flere nye kapitler til OECD's TPG offentliggøres?
2. For at forstå omfanget af de stigende dokumentationskrav foretager vi en kort analyse af OECD's hidtidige TPG kapitel 5, samt hvorfor disse fortsat er relevante i en dansk kontekst.

3. Hvad er ændringerne i udviklingen af OECD's nye kapitel 5 i action point 13 fra OECD's action plan, vi analyserer discussion draft og den endelige udgave af kapitel 5, herunder rådgivers holdninger og de ændringer det medførte.
4. Hvordan vil OECD implementere TP-dokumentationskravene i det nye kapitel 5, herunder CbC-rapportering, og hvad er rådgivers holdning hertil?
5. Hvilke ændringer vil implementeringen af OECD's nye kapitel 5 medføre i dansk ret, og således for danske selskabers TP-dokumentation? Med udgangspunkt i Dokumentationsbekendtgørelsen fra 2006 analyserer vi omfanget af ændringerne til den nye Dokumentationsbekendtgørelse fra 2016 samt den nye CbC-bekendtgørelse. Ligeledes analyseres de praktiske udfordringer som EU-selskaberne står overfor ved udarbejdelsen af CbC-rapporter, samt EU-initiativer på området.
6. Hvad er de væsentlige forhold i OECD's action point 8-9-10, hvor kapitel 1 og 9 integreres for at resultatfordelingen i en koncern afspejler koncernselskabernes værdiskabelse, herunder rådgivers holdninger til discussion draftet og de ændringer det medførte?
7. I en egenudviklet case analyseres de nye TP-dokumentationskrav for en dansk koncern, der har en konsolideret omsætning på over DKK 5,6 mia., idet scenarie 1 indeholder MNK's forklaring af resultatfordelingen i koncernen og overholdelse af armslængdeprincippet, mens scenarie 2 er SKAT's analyse heraf.

1.5 Afgrænsning

Da OECD's BEPS-projekt også inddrager andre forhold end TP-dokumentation og resultatfordelingen i en koncern, er det nødvendigt for at opnå en tilstrækkelig bearbejdelse af problemformuleringens spørgsmål, at vi har foretaget afgrænsninger i afhandlingen.

Afhandlingens fokus er, at analysere danske selskabers dokumentations- og oplysningspligter forbundet med koncerninterne transaktioner. Da afhandlingen fokuserer på TP-transaktioner, afgrænses der fra told, moms, medarbejderforhold og selskabsskatteretlige forhold. Derudover afgrænses der overfor lokale udenlandske skatteregler. Ligeledes behandles EU's retningslinjer for TP-dokumentation og Pacific Association of Tax Administrators udarbejdede dokumentationspakke ikke. Dog er de seneste EU-initiativer på området kort belyst, da de må forventes at påvirke danske selskaber.

BEPS-projektet i sin helhed behandles ikke i afhandlingen, men kun de dele, som relaterer sig til TP-dokumentation og resultatfordeling i en koncern, altså alene en analyse af action point 13 og action point 8-9-10. Afhandlingen behandler ikke hele action point 8-9-10, men alene den del, som vedrører update-

ringen af TPG kapitel 1 afsnit D, ligesom de selvstændige action points 8, 9 og 10 heller ikke analyseres, da disse er en afhandling i sig selv. Indholdet af OECD's modellovgivning og modelaftalerne udarbejdet til implementering af de nye TP-dokumentationskrav, samt den nyligt underskrevne multilaterale aftale mellem kompetente myndigheder om udveksling af CbC-rapporter ikke, analyseres i afhandlingen. Vi fokuserer på, at analysere OECD's arbejde med udvikling af ovennævnte action points, ligesom vi analyserer de ændrede TP-dokumentationskrav i Danmark. Ved analyse af rådgivers holdninger til disse action points, tages alene udgangspunkt i EY og Deloitte, da disse er internationale anerkendte firmaer, som repræsenterer den generelle holdning i rådgiverbranchen.

Der fokuseres alene på fuldt dokumentationspligtige selskaber, som omsætter for mere end EUR 750 mio. (DKK 5,6 mia.). For at opnå en tilstrækkelig analysedybde behandler vi ikke dokumentationsforholdene for begrænsede dokumentationspligtige selskaber, herunder SME'er, koncerner med en omsætning på under EUR 750 mio. og fysiske personer. Af samme grund fokuserer afhandlingen på danske og udenlandske selskaber, der minder om danske aktieselskaber, hvorfor filialer, faste driftssteder, finansielle virksomheder og andre selskabstyper ikke behandles.

Afhandlingen skal afleveres den 17. maj 2016, og for at kunne overholde denne afleveringsfrist er der ikke omtalt informationer, idet omfang disse er offentliggjort efter den 6. april 2016.

1.6 Metode og teori

I dette afsnit vil afhandlingens metoder, der anvendes til at analysere problemstillingen og vejen mod den endelige konklusion, blive redegjort for, ligesom troværdigheden af det anvendte data vurderes.

1.6.1 Retsdogmatiske metode

Problemformuleringen analyseres og besvares ved anvendelse af den retsdogmatiske metode, hvor de gældende regler for TP-dokumentation "*beskrives, fortolkes, analyseres og systematiseres*"³. Den retsdogmatiske analyse anses for gyldig, såfremt den juridiske metode følges, og vil føre til det resultat, domstolene må forventes at komme frem til.⁴ Analysen af TP-dokumentationsreglerne tager udgangspunkt i retskilderne regulering og i meget begrænset omfang retspraksis. Af regulering inddrages Ligningsloven og Skattekontrolloven, samt TP-dokumentationsbekendtgørelserne fra 2006 og 2016, samt CbC-bekendtgørelsen fra 2016. I tillæg hertil inddrages OECD's TPG, herunder de opdaterede kapitler 1 og 5 i henhold til BEPS-projektets action point 8-9-10 og 13, da de danske TP-regler skal fortolkes i overensstemmelse

³ Nielsen og Tvarnø, 2011, side 28

⁴ Nielsen og Tvarnø, 2011, side 31-33

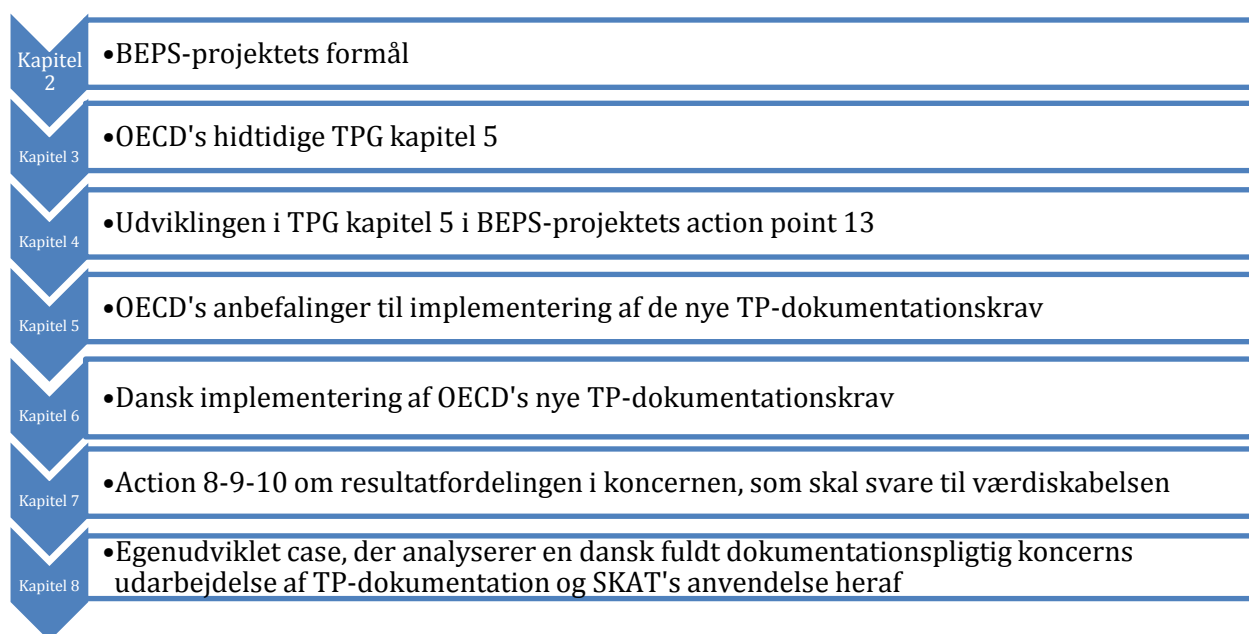
hermed.⁵ Disse suppleres med retspraksis, hvor dommen Tfs 1998.199 H inddrages ved forklaring af udviklingen af TP-regler i dansk ret. Sammen skal de danske retskilder indenfor TP og OECD's TPG, som fortolkningsbidrag analysere udviklingen af de danske regler for TP-dokumentation, som følger OECD's ændrede retningslinjer for TP-dokumentationskrav.

1.6.2 Dataindsamling og kildekritik

Udover de danske retskilder og OECD's TPG, analyseres rådgivernes kommentarer og holdninger, herunder kritikpunkter til discussion drafts for action point 8-9-10 og 13, samt oplysninger fra deres respektive hjemmesider, herunder webcasts, og hvordan disse påvirkede udviklingen af OECD's TPG kapitel 1 og 5. Disse kilder er sekundære data,⁶ således at vi foretager en analyse af eksisterende datakilder. Det skal bemærkes, at der er tale om kvalitative data, som repræsenterer rådgiverbranchen og er dermed holdningsprægede, hvilket påvirker kildeværdien. Rådgivernes holdninger er dog vigtige, da de repræsenterer selskaberne, og således de problematikker, som er forbundet med selskabernes udarbejdelse af TP-dokumentation efter de opdaterede regler. Hertil kommer, at det er selskaberne, der efterfølgende skal overholde disse retningslinjer, og som kan blive udsat for skattemæssige kontrol baseret på en gennemgang af TP-dokumentationen og resultatfordelingen i koncernen.

1.7 Struktur

Dette afsnit skal give et overblik over afhandlingens struktur, som er illustreret via figur 1.1 nedenfor.



Figur 1.1 Afhandlingens struktur. Kilde: Egen tilvirkning

⁵ SKAT, 2016, Den juridiske vejledning, afsnit C.D.11.2.1.1

⁶ Andersen, 2010, side 23

Afhandlingen består af ti kapitler, hvoraf kapitlerne 2-8 besvarer underspørgsmålene i problemformuleringen. For at sætte rammerne for afhandlingens formål, som er, at analysere BEPS-projektets påvirkning af danske selskabers dokumentations- og oplysningsforpligtelser, er afhandlingen konstrueret som følger.

Kapitel 2 skal "kridte banen op" ved at indføre læseren i, hvorfor OECD har igangsat BEPS-projektet. For at forstå omfanget af de stigende TP-dokumentationskrav, vil OECD's gamle TPG kapitel 5 blive analyseret i kapitel 3. Et af de bærende kapitler i afhandlingen er kapitel 4, hvor opdateringen og udviklingen af det nye TPG kapitel 5 i action point 13, analyseres. Dette gøres ved at analysere discussion draftet fra januar 2014, rådgivernes kommentarer hertil fra marts samme år og deres påvirkning, samt den endelige udgave af TPG kapitel 5 i action point 13 fra oktober 2015. Herefter analyserer afhandlingens kapitel 5, hvorledes OECD anbefaler, af de nye TP-dokumentationskrav implementeres i national ret. Det analyseres ligeledes, hvilke udfordringer EU-selskaberne har fremlagt i EU Joint Transfer Pricing Forum i forbindelse med udarbejdelse og indgivelse af CbC-rapporter, samt EU-initiativer på området. Det analyseres derefter i kapitel 6, hvordan de nye krav implementeres i dansk ret ved SKL § 3B, den nye Dokumentationsbekendtgørelse fra december 2015 (høringsudkastet) og CbC-bekendtgørelsen fra april 2016 (høringsudkastet), samt en komparativ analyse med de hidtidige danske TP-dokumentationskrav, for at illustrere de øgede dokumentationskrav i dansk ret. Afhandlingens kapitel 7 analyserer den del af action point 8-9-10, hvor TPG kapitel 1, afsnit D opdateres ved en sammenskrivning af dele af TPG kapitel 1 og 9, således at resultatfordelingen i koncernerne bedre skal afspejle værdiskabelsen.

På baggrund af de foregående analyser afsluttes afhandlingen med en egenudviklet case i kapitel 8, der illustrerer, hvordan en fuldt dokumentationspligtig dansk concerns kontrollerede transaktioner og værdiskabelse dokumenteres ved de nye TP-dokumentationskrav. Casen illustrerer også, hvordan skattemyndighederne kan anvende TP-dokumentationer udarbejdet efter de nye krav i deres TP-analyser og risikovurderinger. Casen viser derved koblingen mellem ovennævnte teoretiske analyser og vil gøre det lettere for selskaber at se anvendelsen og udfordringerne heri.

Kapitel 2 – Formål med BEPS-projektet

2.1 Indledning

Den stadig stigende globalisering gør, at integrationen af markeder og nationale økonomier er stigende og grænseoverskridende aktiviteter, herunder koncernintern handel, bliver mere udbredte. Den koncerninterne samhandel anslås i dag til at udgøre ca. 60-70% af den globale verdenshandel,⁷ hvorfor TP er et væsentligt fokusområde for de fleste skattemyndigheder. Manglende overholdelse af armslængdeprincippet kan betyde, at indkomsten bliver for lav i det land, hvor værdien reelt skabes, og hvor funktioner, aktiver og risici er allokeret. Risikoen for, at MNK'er manipulerer med TP-reglerne gennem skatteplanlægning for samlet set at reducere sine skattebetalinger, ligger et pres på opdateringen af OECD's TPG, herunder TP-dokumentationsreglerne, der blev udviklet helt tilbage i 1995. Dette kapitel har til formål at undersøge, hvad OECD med BEPS-projektet søger at opnå inden for TP-området med opdateringen af OECD's TPG, herunder kapitel 1 og 5, som adresseret i action points 8-9-10 og 13 i de endelige rapporter, samt OECD's holdning hertil ved offentliggørelsen i oktober 2015.

2.2 Transfer pricing

Selve begrebet transfer pricing omfatter prisfastsættelse af kontrollerede transaktioner med det formål, at indkomst beskattes, hvor værdi skabes og således forhindre, at MNK'er vilkårligt udhuler skattebasen i et højskatteland ved at overføre indkomst til lavskattelande gennem kontrollerede transaktioner, for derved at nedsætte koncernens samlede skattebetalinger.⁸ Dansk ret stiller derfor krav om, at interesseforbundne parter handler til priser og vilkår, som svarer til, hvad der ville være opnået i en transaktion mellem to uafhængige parter. Dette kaldes for armslængdeprincippet og reguleres i dansk ret i LL § 2, som skal fortolkes i overensstemmelse med armslængdeprincippet i OECD's TPG.⁹ TPG er et tillæg til kommentarerne til artikel 9 i OECD's modeloverenskomst, der definerer armslængdeprincippet. Da LL § 2 skal fortolkes i overensstemmelse med TPG, medfører det i praksis, at når der sker ændringer i TPG vil disse ændringer blive implementeret i dansk ret, hvilket blandt andet vil fremgå af kapitel 6 i afhandlingen. Håndhævelse af TP-regler er kompliceret, da armslængdepriser kan være vanskelig at fastsætte, herunder fordi sammenlignelige transaktioner kan være svære at identificere.¹⁰ Derfor skal reglernes udformning gerne give skattemyndigheder de bedste forudsætninger for at foretage TP-undersøgelser uden at overbebyrde skatteyderne administrativt og omkostningsmæssigt.

⁷ Skatteministeriet, 2015, aktuelle skattetal 11. marts 2015, side 3

⁸ Schmidt mfl., 2015, side 290

⁹ SKAT, 2016, Den juridiske vejledning, afsnit C.D.11.2.1.1

¹⁰ Schmidt mfl., 2015, side 290

2.3 BEPS-projektets formål

For at imødekomme aggressiv skatteplanlægning på tværs af landegrænser og BEPS-adfærd, valgte OECD, initieret af G20-landene, at iværksætte projektet *"Base Erosion and Profit Shifting"* (BEPS). BEPS-projektet blev indledt i 2012, hvor den første rapport *"Adressing Base Erosion and Profit Shifting"* udkom i februar 2013, og den efterfølgende *"Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting"* udkom i juli 2013. De endelige action point-rapporter var færdige i oktober 2015. BEPS-projektet bygger på tre grundpiller 1) at sikre sammenhæng i nationale regler, der omhandler grænseoverskridende aktiviteter, 2) styrke kravene i de eksisterende internationale standarder og slutteligt 3) forbedre gennemsigtighed og sikkerhed for skattemyndigheder og skatteydere.¹¹

Formålet med BEPS-projektet er således, at forebygge BEPS, som står for *"ændring af skattebasen"* (BE), hvorved *"indkomst flyttes fra det land, hvor den indkomstskabende aktivitet finder sted eller hidtil har fundet sted"* (PS). Hermed lægges op til, at selskaberne beskattes af indtægter, hvor de genereres, altså hvor økonomisk aktivitet finder sted, og hvor værdi skabes. Ligeledes skal misbrug af TP-regler reduceres og indførslen af CbC-rapportering vil give skattemyndighederne et overblik over MNK'ers globale allokering af økonomisk aktivitet, profit og skattebetalinger. Opdateringen af TPG skal således genskabe tilliden til skattesystemet, hvor undersøgelser indikerer årlige tab på mellem 4-10% af selskabsskatteprovenue, hvorfor TP og BEPS-bekæmpelse generelt er et vigtigt område for skattemyndighederne.¹²

2.3.1 Formålet med de stigende krav til TP-dokumentationen for selskabernes resultatfordeling

I BEPS-projektet vedrører action point 8-9-10 og action point 13 alle specifikt TP. Action point 8-9-10 vedrører resultatfordelingen mellem koncernselskaber, mens action point 13 omhandler TP-dokumentation. Disse supplerer hinanden således, at action point 8-9-10 stiller krav om, at koncernselskabers resultatfordeling skal være i overensstemmelse med armslængdeprincippet, som action point 13 understøtter ved at skabe gennemsigtighed for skattemyndighederne, så de kan foretage deres TP-analyser. Gennemsigtheden opnås ved at kræve, at MNK'er skal forklare og dokumentere, at resultatfordelingen er i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Hovedformålet med action point 8-9-10 er at *"sikre, at transfer pricing udfald er i overensstemmelse med værdiskabelsen i koncernen"*, således at profitter beskattes, hvor den indkomstskabende aktivitet har fundet sted. Den store stigning i global koncernintern handel har sat fokus på TP-regler, og det er blevet identificeret, at armslængdeprincippet kan udnyttes og manipuleres, således at resultatfordelingen mel-

¹¹ OECD, 2015, Action 13: 2015 Final Report, side 3

¹² OECD, 2015, Explanatory Statement, side 3-4

lem koncernselskaberne ikke er i overensstemmelse med værdiskabelsen. Action point 8-9-10 adresserer dette problem ved at forstærke armslængdeprincippet gennem en revision af afsnit D i TPG kapitel 1, der vejleder omkring anvendelsen af armslængdeprincippet. Det nye afsnit D er en opdatering af det gamle, som sammenskrives med dele af kapitel 9 i TPG, herunder beskrivelsen af en risikoanalyse, samt hvornår skattemyndighederne kan vælge at undlade at anerkende en kontrolleret transaktion. Det nye afsnit beskriver, hvordan en kontrolleret transaktion identificeres og afgrænses under hensyntagen til og vurdering af en række faktorer, som påvirker armslængdepriser. Disse analyseres nærmere i kapitel 7.¹³

Action point 8-9-10 bliver som nævnt suppleret af action point 13, der omhandler TP-dokumentation, som dermed muliggør, at førstnævnte kan anvendes i praksis. Action point 13 medfører en revision af de eksisterende vejledninger i OECD's TPG kapitel 5, herunder indførslen af CbC-rapportering. Revisionen skal øge gennemsigtigheden for skattemyndighederne og sikkerheden for skatteydere, samt tage hensyn til de compliance omkostninger, der som følge heraf pålægges selskaberne¹⁴ ved at indføre ensartede og konsistente krav til TP-dokumentationen. Der er tre hovedformål med ændringen og stigning i TP-dokumentationskravene i action point 13; 1) sikre, at selskaber anvender armslængdepriser og -vilkår i kontrollerede transaktioner, 2) give skattemyndighederne den information, der er nødvendig for at vurdere TP-risici, og 3) sikre at skattemyndighederne har nyttig information til udførslen af TP-revisionen, samt vurderingen af om der er handlet i overensstemmelse med armslængdeprincippet, om end det kan være nødvendigt at supplere denne op, som revisionsprocessen skrider frem.¹⁵

For at opnå dette, er der udviklet informationskrav indeholdende en tredelt standardiseret tilgang til TP-dokumentationen: en master fil, en lokal fil samt en CbC-rapport. Indholdet af dokumenterne vil blive analyseret i kapitel 4, men især den sidste skal kort omtales her, da denne er en nyhed indenfor TP-dokumentation, og kan komme til at spille en væsentlig rolle for skattemyndighederne. Herved kræves MNK'er at oplyse, hvilke lande de udøver økonomisk aktivitet i, genererer sine profitter og betaler sine skatter. De tre typer af dokumenter vil samlet set give skattemyndighederne informationer, der gør dem i stand til at foretage risikovurderinger omkring prisfastsættelse af koncerninterne transaktioner og eventuelt udlede, hvor man skal sætte ressourcer ind ved mistænkelige skatteforhold.¹⁶

¹³ OECD, 2015, Action 8-9-10: 2015 Final Report, side 13-14

¹⁴ OECD, 2015, Action 13: 2015 Final Report, side. 9

¹⁵ OECD, 2015, Action 13: 2015 Final Report, side 12

¹⁶ OECD, 2015, Action 13: 2015 Final Report, side 14-18

2.4 OECD's holdning pr. oktober 2015

BEPS-projektet repræsenterer den første betydelige ændring af internationale skattestandarder i 20 år. Et behov for ændringer der har eksisteret længe, blandt andet fordi OECD ønsker mere identiske regler blandt andet på TP-området. Forud for offentliggørelsen af de færdige rapporter for de respektive action points i BEPS-projektet, kom interessenter fra industrien, NGO'er, rådgivere mfl. i samråd, hvilket resulterede i mere end 1400 indlæg og 12.000 siders kommentarer som respons til de offentliggjorte discussions drafts. Derudover blev der holdt fjorten høringer, såkaldte webcasts, hvor OECD's sekretariat besvarede spørgsmål.¹⁷ Hermed har interessen og deltagelsen været stor, hvilket OECD anser for en stor præstation i sig selv, men tallene indikerer også, at BEPS-adfærd kræver en koordineret indsats staterne imellem. Ændringerne er også nødvendige for at sikre opretholdelsen og effekten af de nuværende internationale rammer for beskatning af grænseoverskridende aktiviteter, samt eliminere dobbeltbeskatning.

Efter OECD's opfattelse vil implementeringen af BEPS-pakken bedre tilpasse allokeringen af skattepligtig indkomst inden for de geografiske områder, hvor der foregår økonomisk aktivitet, og hvor værdi skabes. Hertil kommer en forbedring af den information der er tilgængelig for skattemyndighederne, således at national lovgivning kan håndhæves effektivt.¹⁸ Således vil en fælles tilgang baseret på en "best practice"-tilgang føre til, at nationale regler nærmer sig hinanden, og således skaber lige vilkår landene imellem. OECD fremhæver en lang række fordele ved de specifikke action points, der skal afhjælpe eller reducere de problemområder og udfordringer, som opstår ved grænseoverskridende aktiviteter og samspillet mellem forskellige skattesystemer, som blev identificeret af OECD i deres oprindelige action plan fra 2013. Vedtagelsen af BEPS-pakken medfører derfor, at grundlaget er lagt for nye moderne internationale skatterammer, således at indkomst beskattes, hvor økonomisk aktivitet foregår og værdi skabes.¹⁹

De næste store udfordringer er at støtte implementeringen af de anbefalede ændringer på en sammenhængende og konsistent måde, følge op på, om der sker dobbeltbeskatning eller dobbelt ikke-beskatning, samt overvåge implementering, overholdelse mv. Implementering er i særdeleshed en udfordring i forhold til konsistens og ensartethed, når disse kræver ændringer af national ret. OECD fremhæver i relation til dette, at nogle lande har indført ensidige TP-regler, skattemyndighederne er blevet mere aggressive, ligesom der er stigende usikkerhed, som følge af ændringer i verdensøkonomien og den stigende opmærksomhed på BEPS. Netop af denne årsag påpeger OECD, at både anvendelse og den konsistente og ensartede implementering af BEPS' action points er et nøgleområde. OECD vil derfor forsat arbejde på rammerne

¹⁷ OECD, 2015, Action 13: 2015 Final Report, side 3 + OECD, 2015, Explanatory Statement, side 5

¹⁸ OECD, 2015, Explanatory Statement, side 5

¹⁹ OECD, 2015, Explanatory Statement, side 5-9

for BEPS-projektet, ligesom de fremadrettet vil overvåge implementeringen af de respektive action points, herunder opfyldelse af minimumsstandarden samt påvirkningen og effektiviteten af de opdaterede TPG. Senest i 2020 vil dette blive revideret. Derudover vil de fremadrettet kigge mod løsninger med lande udover OECD- og G20-landene.²⁰

2.5 Delkonklusion

Baseret på ovenstående kan det konkluderes, at hovedformålet med BEPS-projektet er, at sikre at indkomst beskattes, hvor økonomisk aktivitet udøves og værdi skabes. Dette brydes ned i de enkelte formål med de respektive actions points, som hver især bidrager til det overordnede. Action point 8-9-10 skal sikre, at koncernens resultatfordeling er i overensstemmelse med armslængdeprincippet, således at profitter beskattes i det land, hvor værdiskabelsen har fundet sted. Action point 13 understøtter dette ved at revidere og øge TP-dokumentationskravene i TPG kapitel 5, der skal sikre, at skattemyndighederne har den fornødne information til at foretage risikovurderinger af de koncerninterne transaktioner, og senest i 2020 vil kravene blive revurderet. OECD's holdning til projektet er, at det medfører en signifikant ændring i internationale skattestandarder, som længe har været nødvendigt, ligesom opbakningen til projektet har været en bedrift i sig selv. De mener, at de respektive actions points medfører fordele, der hver især vil bidrage til opfyldelse af projektets overordnede formål. Fremadrettet vil OECD's fokus være på at støtte og overvåge implementeringen af de respektive action points, herunder de nye vejledninger i TPG, ligesom de vil følge påvirkningen og effektiviteten heraf.

²⁰ OECD, 2015, Explanatory Statement, side 9-11

Kapitel 3 – OECD's hidtidige TPG kapitel 5

3.1 Indledning

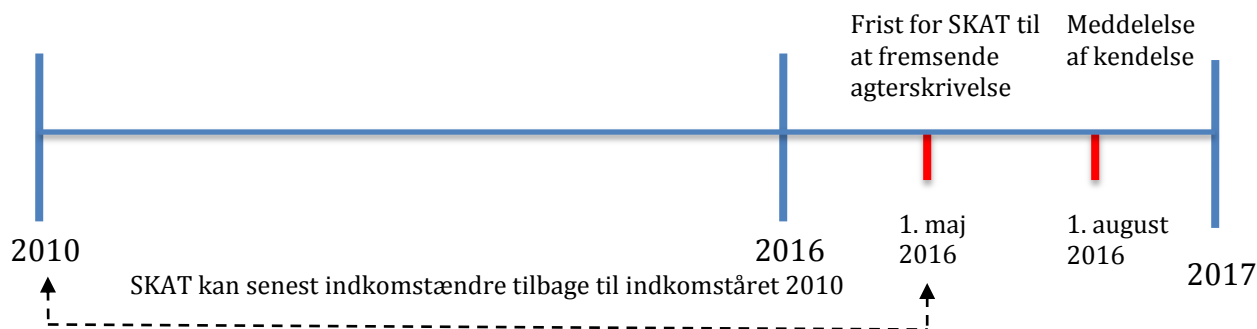
OECD har med BEPS-projektets action point 13 lagt op til en væsentlig revision af kapitel 5 i OECD's TPG, hvor kravene til TP-dokumentationen øges, og samtidig forsøges der at skabe større konsensus mellem de forskellige landes respektive lovgivning omkring TP-dokumentation. Inden vi kigger på det nye kapitel 5, vil vi i nærværende kapitel foretage en analyse af det hidtidige kapitel 5, for at finde frem til hvad manglerne ved dette kapitel var, og hvorfor der var et behov for opdatering af kapitel 5.

3.2 SKATs adgang til at foretage indkomstændringer

Under BEPS-projektet er der udarbejdet et nyt kapitel 5 i OECD's TPG, som fremgår af den endelige rapport for action point 13 fra oktober 2015, og som skal erstatte det gamle kapitel 5. I dansk ret er CbC-rapportering blevet vedtaget i december 2015, således CbC-rapportering fra MNK'er er trådt i kraft primo 2016, og rapporterne første gang skal indleveres senest 31. december 2017. Master filen og lokal filen skal implementeres i dansk ret ved en ny Dokumentationsbekendtgørelse, som Skatterådet har godkendt og træder kraft 1. juli 2016. SKAT kan foretage ændringer af ansættelsen af koncernselskabernes indkomst 6 år tilbage i tid, som omtalt nedenfor, og hvor OECD's kapitel 5 lagde op til at landene selv designede deres TP-dokumentationskrav. Således var det de daværende danske TP-dokumentationskrav, der var gældende for den udarbejdede TP-dokumentation.

Som hovedregel kan SKAT foretage en indkomstændring frem til det fjerde år efter indkomstårets udløb for det pågældende indkomst jf. SFL § 26, stk.1, dog gælder der en udvidet ordinær ansættelsesfrist for kontrollerede transaktioner på 6 år, som er omfattet af SKL § 3B jf. SFL § 26, stk. 5. Enhver ansættelsesændring af transaktioner mellem kontrollerede parter omfattes af den forlængede frist. Dette medfører, at hvis SKAT ønsker at foretage en ansættelsesændring af den selvangivne indkomst, skal dette varsles den skattepligtige senest 1. maj i det sjette år efter indkomstårets udløb ved fremsendelse af en agterskrivelse til den skattepligtige jf. SFL § 20. SKAT skal senest foretage ændringen pr. 1. august samme år. Fristen 1. august kan dog udskydes, hvis selskabet anmoder SKAT herom, for at have en tidsmæssig mulighed for at udarbejde et skriftligt svar på SKATs agter, samt møder til at drøfte dette.²¹ Dette er illustreret i figur 3.1 nedenfor.

²¹ Den juridiske vejledning, 2016, afsnit A.A.8.2.1.5



Figur 3.1 SKATs mulighed for at foretage indkomstændringer. Kilde: Egen tilvirkning

3.3 Introduktion til OECD's TPG

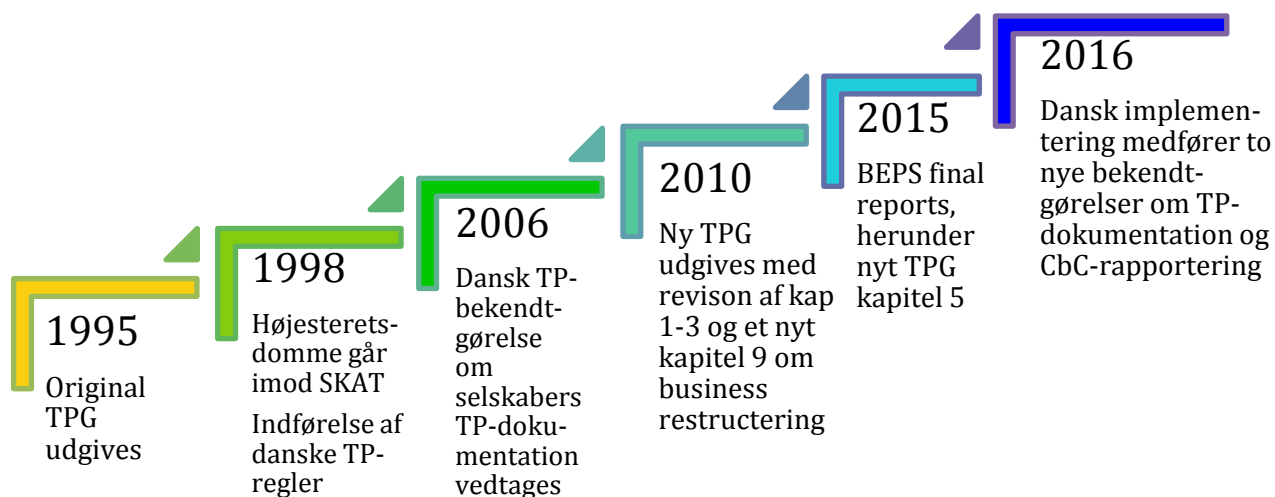
I 1967 påbegyndte Skattekomiteen en opdatering af OECD's modeloverenskomst, fordi det stod klart, at grænseoverskridende handel blev mere kompleks, samtidig med at flere nye lande blev optaget i OECD. Skattekomiteen havde flere agendaer, heriblandt skulle der fokuseres på skatteunddragelse og TP vedrørende MNK'ers kontrollerende transaktioner.²² Som supplement til armlængdeprincippet i artikel 9 i modeloverenskomsten, blev der i 1979 udsendt den første rapport om TP under navnet "*Report on Transfer Pricing and Multinational Enterprises*". Formålet med rapporten var "*at beskrive relevante hensyn og almindeligt anerkendte metoder til prøvelse af interne priser*". Denne rapport dannede senere grundlaget for OECD's første TPG fra 1995, der frem til i dag udgør fundamentet for mange landes TP-lovgivninger, herunder den danske.²³ LL § 2 skal fortolkes i overensstemmelse med retningslinjerne i OECD's TPG (som er et tillæg til kommentarerne i OECD's modeloverenskomsts artikel 9), og i danske afgørelser henvises der både til TPG samt LL § 2, SL § 4 og 6 og anden særlovgivning som AL § 40 om immaterielle aktiver og SKL § 3B om TP-dokumentation, når dette er relevant.

3.4 Udviklingen i TP-dokumentationsregler – i OECD og dansk regi

OECD's rapport om TP fra 1979 indeholdt ikke et afsnit omkring TP-dokumentation. Dette kom først i 1995, hvor OECD udgav "*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*" (TPG), som var en samskrivning af blandt andet 1979-rapporten. Retningslinjerne omkring TP-dokumentation fremgår af kapitel 5. Nedenstående figur 3.2 illustrerer, hvordan TP-dokumentationsregler har udviklet sig gennem tiden – både internationalt og i dansk kontekst – hvoraf de væsentligste dele af processen fremgår.

²² Wittendorff, 2009, side 129

²³ Rossing, 2015, side 1



Figur 3.2 Væsentligste udvikling i TP-dokumentation (både internationalt og nationalt). Kilde: Egen tilvirkning

Som figuren illustrerer, udkom OECD's første TPG i 1995, hvor Danmark endnu ikke havde regler om TP. Dette skyldes, at SKAT var af den opfattelse, at SL §§ 4 og 6 gav tilstrækkelig hjemmel for SKAT til at foretage indkomstkorrektioner af kontrollerede transaktioner. I 1998 vendte Højesteret dog tommelfingeren nedad, da de i dommen TfS 1998.199 H konkluderede, at SL § 4 ikke hjemler en mulighed for SKAT til at foretage en indkomstkorrektion og beskatte en rentefiksering, som sagen vedrørte. Skatteyderens aftale om rentefrihed vedrørende et tilgodehavende for overdragelse af en række ejendomme, som denne ejede, kunne således ikke underlægges en korrektion. Som følge af dommen blev armslængdeprincippet i LL § 2 indsat i dansk ret i 1998.²⁴ Senere samme år blev oplysningspligten og dokumentationspligten vedrørende kontrollerende transaktioner indsat i SKL § 3B, stk. 1 og 5. Således skal skattemyndighederne oplyses om en skatteydere kontrollerede transaktioner, ligesom der skal udarbejdes og opbevares skriftlig dokumentation, som beskriver, hvordan koncernen har fastsat sine priser og vilkår i forbindelse med disse kontrollerede transaktioner jf. SKL § 3B, stk. 5.

I 2006 blev Dokumentationsbekendtgørelsen udstedt med hjemmel i SKL § 3B, stk. 5 og denne fastlægger det nærmere indhold af TP-dokumentationen. Der er netop nu to nye bekendtgørelser på vej, en ny Dokumentationsbekendtgørelse som blev offentliggjort til høring 8. december 2015, og en CbC-bekendtgørelse som blev offentliggjort til høring 6. april 2016. Disse forventes godkendt af Skatterådet i foråret

²⁴ Wittendorf, 2009, side 277

2016 med ikrafttrædelse 1. juli 2016, og implementerer det nye TPG kapitel 5 fra action point 13. CbC-rapportering blev vedtaget som en lovændring i december 2015 og træder i kraft primo 2016.

I 2010 udgav OECD en ny udgave af TPG, hvor kapitlerne 1-3 er reviderede, og der blev tilføjet et kapitel 9 om business restructurings. De opdaterede TPG indeholder ikke en opdateret udgave af kapitel 5 om TP-dokumentation, som derfor fortsat kun udgjorde 8 sider ud af retningslinjernes i alt ca. 300 sider.

Indholdet og ordlyden af kapitel 5 har således været uændret siden 1995 og frem til 2015, hvor BEPS-projektets endelige rapporter udkom. Action point 13 indeholder et nyt kapitel 5, der erstatter det gamle. Det nye kapitel 5 indeholder væsentlige ændringer og øgede krav til TP-dokumentationen. Det nye kapitel 5 analyseres nærmere i afhandlingens kapitel 4.

3.5 Det gamle kapitel 5 i OECD's TPG

Kapitel 5 i OECD's TPG anno 1995/2010 indeholder ingen minimumskrav, men to aspekter af generelle retningslinjer. For det første indeholder kapitlet en generel vejledning for, hvad skattemyndighederne bør tage højde for ved udformningen af nationale regler om TP-dokumentation, som skatteyderne skal udarbejde til brug for TP-undersøgelser. For det andet indeholder kapitlet en generel vejledning for skatteyderne om, hvilken dokumentation er mest behjælpelig og bedst anvendelig, når de skal dokumentere, at deres kontrollerede transaktioner overholder armslængdeprincippet.²⁵

Kapitlet lægger stor vægt på "*rimelighed*" ved skattemyndighedernes krav til skatteydernes udarbejdelse og opbevaring af TP-dokumentation. Der skal således være en balance mellem det behov skattemyndighederne besidder for at efterprøve en kontrolleret transaktion, og de administrative byrder og omkostninger, der pålægges skatteyderne i forbindelse med fremskaffelse og udarbejdelse af materialet. Omvendt skal de informationer som der udleveres, være så tilstrækkeligt informative, at myndighederne er i stand til at foretage en risikovurdering på et oplyst grundlag.

3.5.1 Relevant information

Der gives ikke en udtømmende liste af dokumenter, der skal inkluderes i TP-dokumentationen, da OECD ikke mente, at man generelt kunne definere arten og omfanget af den information, det er rimeligt for skattemyndighederne at kræve og for skatteyderne at producere. I stedet skitseres hvilken information som kan være relevant, dog således at konkrete omstændigheder skal tages i betragtning. Målet er alene at overdrage oplysninger til myndighederne, som dokumenterer, at de koncerninterne transaktioner har

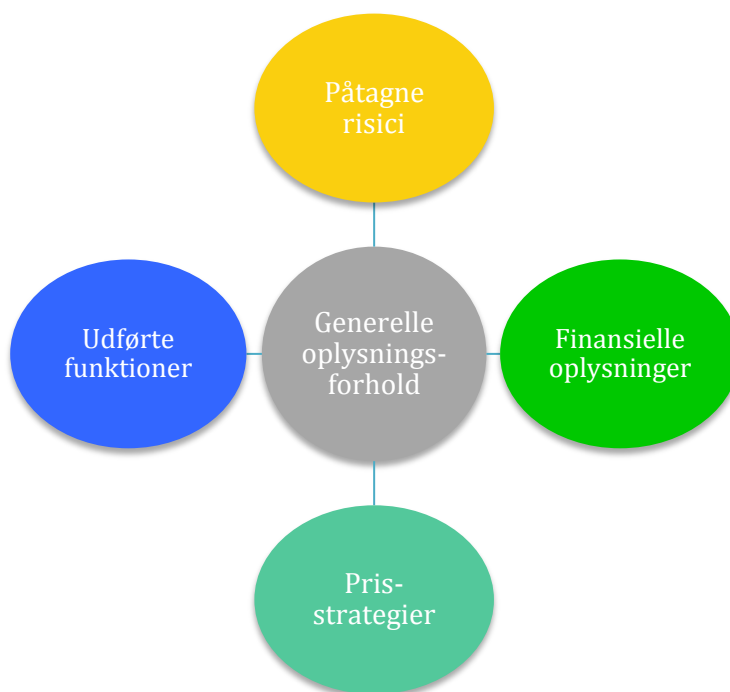
²⁵ OECD, 2010, OECD Transfer Pricing Guidelines, kapitel 5, side 181

overholdt armslængdeprincippet. Den type TP-dokumentation, som det forventes, at MNK'er udarbejder, er det, som er "absolut nødvendig" og tilstrækkelige til, at skattemyndighederne er i stand til at efterprøve armslængdeprincippet overholdelse. Dog bør der ikke kunne opkræves mere dokumentation, end hvad der som minimum følger af national ret.²⁶

Kapitel 5 indeholder en vejledning om, hvilken information der *kan* kræves fremlagt af skattemyndighederne, men understreger samtidig, at der *ikke* er tale om minimumskrav som skattemyndighederne SKAL iagttage. Vejledningen fremhæver eksempelvis informationer som relaterer sig til hvert koncernselskab i en kontrolleret transaktion, heriblandt;

- En oversigt over hvad transaktionens hovedindhold er, herunder beløbsangivelse af forholdet
- Hvem de involverede parter er, herunder ejerforholdet
- Hvor mange gange der er foretaget handler mellem de associerede selskaber²⁷

Derudover eksisterer også mere generelle forhold, som også kan have relevans, hvilket er illustreret gennem nedenstående figur 3.3.



Figur 3.3 Oversigt over TP-dokumentation af generel karakter. Kilde: Egen tilvirkning af TPG kapitel 5 1990/2010,186ff.

²⁶ OECD, 2010, OECD Transfer Pricing Guidelines, kapitel 5, side 181, 183 og 189

²⁷ OECD, 2010, OECD Transfer Pricing Guidelines, kapitel 5, side 186

Overordnet set skal selskaberne i en MNK agere på "Stand Alone Basis". Hermed menes, at armslængdeprincippet opfyldes, såfremt en transaktion svarer til, hvad man ville have opnået mellem uafhængige parter.²⁸ Koncerner skal derfor ikke have den fordel, at kunne placere indtægter i jurisdiktioner med lav beskatning eller lignende fordelagtige vilkår, hvis det ikke er i overensstemmelse med, hvad uafhængige parter ville have aftalt.

3.5.2 Bevisbyrde

Det fremhæves, at TP-dokumentationskravene kan påvirkes af, hvem der har bevisbyrden i henhold til national ret, for at armslængdeprincippet har været overholdt. I de fleste lande har skattemyndighederne som udgangspunkt bevisbyrden for, at en skatteyder ikke har overholdt armslængdeprincippet i forbindelse med en kontrolleret transaktion. Finder skattemyndighederne, at armslængdeprincippet ikke har været overholdt, falder bevisbyrden tilbage på skatteyder. Det anerkendes, at når skattemyndighederne har bevisbyrden, er det rimeligt at kræve, at skatteyder udarbejder TP-dokumentation, da myndigheden ellers ikke vil være i stand til at foretage en fyldestgørende undersøgelse. Ligeledes ses det ofte, at bevisbyrden falder på skatteyder i de tilfælde, hvor der ingen TP-dokumentation er udarbejdet, eller hvor dokumentationen er mangelfuld. Her fastsætter skattemyndighederne i stedet selv en armslængdepris, ofte ud fra et skøn, hvorfor det i så fald vil være op til skatteyder at bevise, at skattemyndighedens prisfastsættelse ikke er korrekt. Der gøres opmærksom på, at skattemyndighederne i deres TP-vurdering ikke må påvirkes af, at det i et givent tilfælde er skatteyder, som har bevisbyrden, ligesom bevisbyrden aldrig må være årsagen til ubegrundede påstande om manglende overholdelse af armslængdeprincippet.²⁹

3.6 Udfordringer i forbindelse med det gamle kapitel 5 i TPG

Som tidligere fremhævet, har vejledningen i OECD's TPG om TP-dokumentation ikke ændret ordlyd og indhold siden 1995, hvor verden og markeder var en anden, end den skattemyndighederne og virksomhederne skal begå sig i idag. Den hidtidige vejledning om TP-dokumentation i OECD's TPG er ikke tilstrækkelige til at leve op til nutidens krav til TP-dokumentationen, der skal sikre, at TP-lovgivningen overholdes eller kan håndhæves. Dette skyldes blandt andet at OECD's TPG kapitel 5 blev udviklet i en tid, hvor skattemyndigheder og skatteydere havde mindre erfaring med at skabe og anvende TP-dokumentationen. I 1995 var der ikke mange lande, som havde indført regler om TP-dokumentation, herunder Danmark som først indførte regler om TP og TP-dokumentation i 1998.³⁰ Efterfølgende har både globaliseringen og digitaliseringen taget fart og som følge heraf, er omfanget og kompleksiteten af koncernintern handel

²⁸ OECD, 2010, OECD Transfer Pricing Guidelines, kapitel 5, side 181

²⁹ OECD, 2010, OECD Transfer Pricing Guidelines, kapitel 5, side 181 og 185

³⁰ OECD, 2013, Whitepaper on Transfer Pricing Documentation, side 4

steget væsentligt, hvilket OECD's TPG kapitel 5 anno 1995/2010 ikke tager højde for. Det er blevet nemmere, at flytte aktivitet og indkomst, hvorfor også koncernintern handel er meget mere udbredt end for 20 år siden. Som følge heraf er der et stort fokus på TP, og skattemyndigheder fører i stigende grad kontrol med de koncerninterne transaktioner, således at indkomst og værdi ikke flyttes væk fra deres jurisdiktion uden at blive underlagt beskatning. TP-dokumentation spiller en nøglerolle ved TP-analyser og risikovurderinger, hvorfor antallet af lande, der indfører regler om TP-dokumentation, stiger årligt.

Kapitel 5 i TPG fra 1995 var det første forsøg på at opnå en koordineret tilgang til TP-dokumentation. Som nævnt ovenfor, indeholder kapitlet ingen minimumskrav til TP-dokumentationen, men 'blot' generelle vejledninger for, hvad skattemyndighederne bør tage højde for ved udformningen af regler om TP-dokumentation, samt en vejledning for skatteyderne om, hvilken dokumentation er mest behjælpelig, når armslængdeprincippet skal dokumenteres. At vejledningerne i det gamle kapitel 5 er så generelle skyldes, at da OECD i sin tid indførte vejledninger om TP-dokumentation, var det endnu ikke nævneværdigt udbredt, hvorfor det var en opfordring til landene om at indføre sådanne regler, og det blev i vidt omfang overladt til landene selv at udforme deres TP-lovgivning.

En udfordring ved de generelle vejledninger er, at de ikke skaber konsistens i TP-dokumentationskravene landene imellem, da det står dem frit for, om de vil følge disse, og derudover kan indføre flere og andre krav end dem der foreslås.³¹ Dette bliver mere og mere tydeligt, som flere lande indfører regler om TP-dokumentationskrav. Der kan være store forskelle i både art, omfang og detaljeringsgrad i TP-dokumentationskravene fra land til land, og skatteyderne skal således overholde flere sæt regler, hvilket kan være både administrativt og omkostningstungt for MNK'er at leve op til. Hertil kommer, at der ved forskellige i national ret opstår risiko for dobbeltbeskatning og dobbelt ikke-beskatning.

TP-dokumentationen adresseres pt. på nationalt niveau og er implementeret med et national skattehåndhævelsesperspektiv for øje. Det gamle kapitel 5 og national ret ligger således ikke op til, at MNK'ens globale forretning tages i betragtning, hvorfor tilgangen til TP-dokumentation ofte har været mere ensidig med et nationalt fokus. TP-dokumentationen bør ikke alene anses som et nationalt værktøj til sikre overholdelse af TP-regler i den givne jurisdiktion. Snarere bør det globale aspekt af TP tages i betragtning som følge af transaktionernes grænseoverskridende karakter og regler bør udvikles med dette for øje.³²

³¹ OECD, 2013, Whitepaper on Transfer Pricing Documentation, side 7

³² OECD, 2013, Whitepaper on Transfer Pricing Documentation, side 5-7

Nedenstående figur 3.4 fremhæver en række udfordringer i forbindelse med TP-dokumentationskravene i national ret.



Figur 3.4 Problemområder i forbindelse med forskellige nationale TP-dokumentationskrav. Kilde: Egen tilvirkning af OECD, 2013, Whitepaper on TP documentation, side 5-7

Herudover mangler det gamle kapitel 5 klare retningslinjer og vejledning med hensyn til sammenhængen mellem TP-dokumentationsprocessen, administrationen af sanktioner og bevisbyrde. Der skelnes heller ikke mellem information, som er nødvendig for skattemyndighedernes TP-risikovurdering, og den information, der er nødvendig, når en skatteydere TP-praksis underlægges fuld TP-revision.

En anden væsentlig udfordring har været, at skattemyndighederne ofte oplever, på trods af at have modtaget TP-dokumentation, ikke at have tilstrækkelig eller præcis information til at foretage en TP-risikovurdering eller TP-revision. Der er således behov for vejledninger, der skaber gennemsigtighed og sikrer, at skattemyndighederne har tilstrækkelig af den rette information tilgængelig til henholdsvis risikovurderingen og revisionen.

Forud for BEPS-projektet var situationen således, at skatteyderne følte sig overbebyrdet, administrativt og økonomisk af mangfoldigheden i de forskellige nationale TP-dokumentationskrav. Der var et behov for en mere standardiseret, ensartet og konsistent tilgang til TP-dokumentation, således at disse byrder

reduceres. Ligeledes bør udformningen af TP-dokumentationskrav have et mere globalt perspektiv for øje, samt sikre, at skattemyndighederne har tilstrækkelig og informativ dokumentation tilgængelig til at håndhæve skattereglerne.³³

3.7 Delkonklusion

I det foregående har vi analyseret det gamle kapitel 5 i OECD's TPG, og det er forklaret, at dette fortsat er relevant, da SKAT har adgang til at foretage indkomstændringer 6 år tilbage i tid jf. SFL § 26, stk. 5. Det gamle kapitel 5 indeholder ingen minimumskrav, men generelle vejledninger for skattemyndighederne i forbindelse med udformning af national ret om TP-dokumentation, samt hvilken dokumentation skatteyderne kan anvende, når de skal påvise at kontrollerede transaktioner er foretaget i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Det gamle kapitel 5 skitserer en række informationer, som skattemyndighederne kan kræve af skatteyderne, og som kan være relevant, når de skal foretage TP-undersøgelser, men der skal tages stilling til de konkrete omstændigheder. Ligeledes fremhæver kapitlet, at TP-dokumentationen kan påvirkes af, hvem der i henhold til national ret har bevisbyrden. Det er ofte skattemyndighederne medmindre skattemyndighederne ikke har udarbejdet TP-dokumentation eller denne er mangelfuld.

Hertil er det argumenteret, hvorfor der var behov for en opdatering af det gamle kapitel 5 i OECD's TPG. Det gamle kapitel er fra en tid, hvor hverken skattemyndigheder eller skatteydere havde meget erfaring med at udvikle og anvende TP-dokumentationsregler, ligesom intern koncernhandel er blevet meget mere udbredt og kompleks. Det gamle TPG vejleder således kun meget begrænset og tager ikke højde for udviklingen, der er sket i verden og markeder efterfølgende. Som følge heraf, har mange lande indført regler om TP-dokumentation, men disse varierer markant landene imellem og har ofte kun et nationalt fokus, hvilket er både administrativt og omkostningstungt for skatteyderne, ligesom skattemyndighederne ofte ikke finder den modtagne TP-dokumentation tilstrækkelig til at foretage deres TP-undersøgelser. Der mangler ligeledes vejledninger omkring TP-processen, sanktioner og bevisbyrde.

³³ OECD, 2013, Whitepaper on Transfer Pricing Documentation, side 4

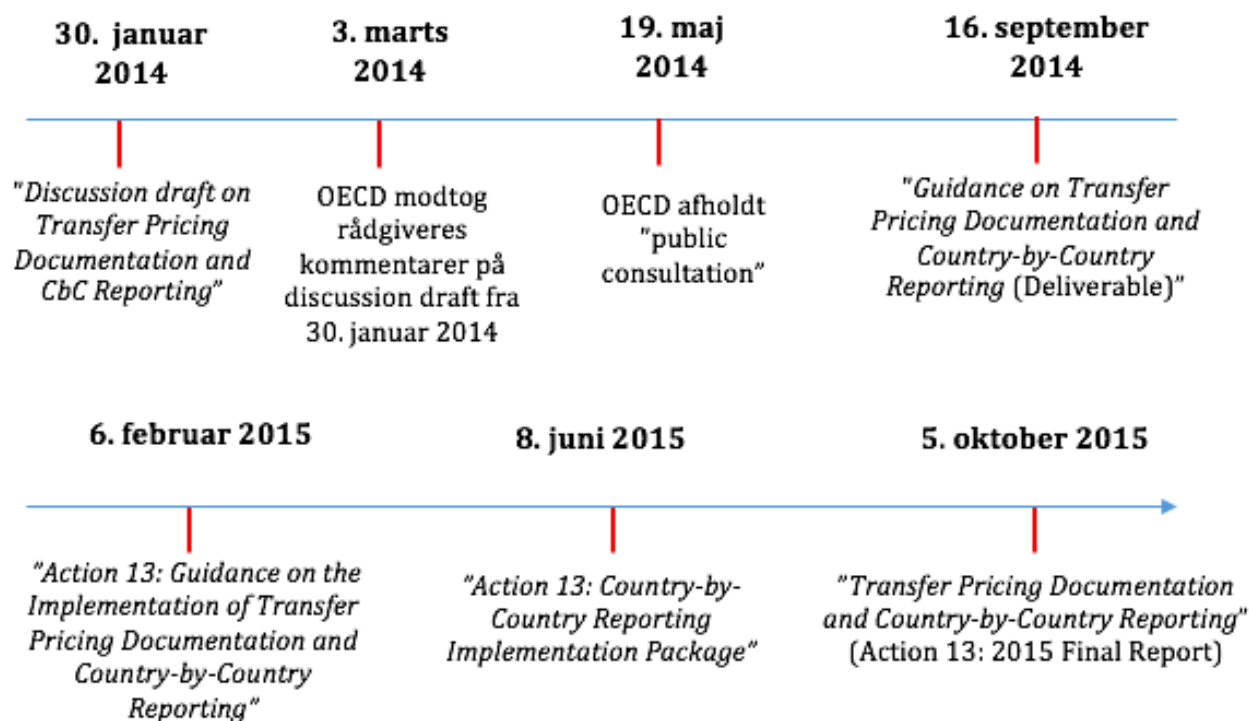
Kapitel 4 – Udviklingen i det nye TPG kapitel 5

4.1 Indledning

I det foregående kapitel er det blevet analyseret og argumenteret, at der var behov for en revision af det gamle kapitel 5 i OECD's TPG. Dette behov er analyseret ud fra OECD's gamle kapitel 5 i TPG og OECD's White Paper om TP-dokumentation fra juli 2013, og opdateringen bliver behandlet i BEPS-projektets action point 13. I dette kapitel vil vi analysere udviklingen i udformningen af det nye kapitel 5 i OECD's TPG, og vi starter med at analysere udkastet i OECD's discussion draft om TP-dokumentation og CbC-rapportering fra januar 2014. Den eksterne synsvinkel sker ved analyse af de kommentarer Deloitte og EY havde til dette. Deloitte og EY er to internationalt anerkendte rådgivningsfirmaer med stor erfaring om TP-forhold og dokumentationen af dette. Kapitlet afsluttes med en analyse af ændringerne i den endelige udgave af kapitel 5 i det færdige action point 13 i BEPS-projektet.

4.2 Oversigt over udviklingen af OECD TPG kapitel 5

BEPS-projekt er meget omfangsrigt, hvilket har resulteret i adskillige publikationer. TP-dokumentationsområdet bidrager godt hertil, da action point 13 indeholder opdateringen af OECD's TPG kapitel 5, hvor der lægges op til en forøgelse af TP-dokumentationskravene. Udviklingsfaserne af det nye kapitel 5, herunder implementeringsvejledningen illustreres i figur 4.1 nedenfor ved brug af en tidslinje. OECD offentliggjorde det første udkast til et nyt TPG kapitel 5 i deres discussion draft fra januar 2014 og blev på OECD's opfordring, kommenteret af interesserede parter i marts samme år, og disses synspunkter blev herefter drøftet under en offentlig høring i maj 2014. Herefter gik udviklingen af TPG kapitel 5 stærkt. Først kom der en vejledning omkring TP-dokumentation og CbC-rapportering i september 2014 (deliverable rapport). Denne blev fulgt op af en implementeringsvejledning fra februar 2015 og en implementeringspakke i juni 2015, der sammen udgør et led i implementeringsplanen. Som afslutning på den knap 2 år lange udvikling af TPG kapitel 5, blev resultatet heraf samlet i en endelig rapport, der udkom i oktober 2015 med titlen *"Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report"*.



Figur 4.1 Tidslinje over udviklingen af det nye kapitel 5 i OECD's TPG. Kilde: Egen tilvirkning

4.3 Analyse af discussion draft om TP-dokumentation og CbC-rapportering fra januar 2014

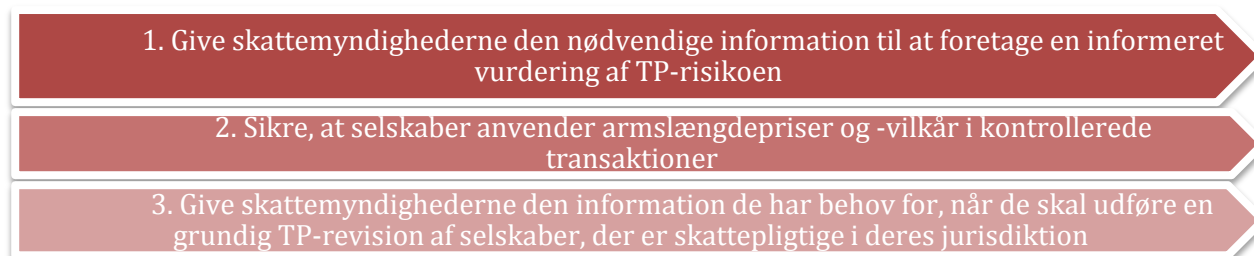
OECD har under BEPS-projektet været anvist til at "udvikle TP-dokumentationsregler for at øge gennemsigtigheden for skattemyndighederne og samtidig tage højde for virksomhedernes compliance omkostninger". Discussionen draftet udgør et udkast til et opdateret kapitel 5 i TPG om TP-dokumentation og CbC-rapportering, og gøres tilgængelig for kommentarer for interesserede parter.

OECD's opdaterede kapitel 5 indeholder vejledninger om, hvad skattemyndighederne skal tage højde for, når de udvikler regler og procedurer for, hvorledes og hvilken dokumentation indhentes fra skatteyderne i forbindelse med en TP-henvendelse eller risikovurdering. Ligeledes indeholder kapitlet vejledninger for skatteyderne, der skal assistere dem i at identificere den dokumentation, der bedst demonstrerer, at deres koncerninterne transaktioner overholder armslængdeprincippet.³⁴

4.3.1 Formålet med TP-dokumentation

Det opdaterede kapitel identificerer tre formål med TP-dokumentationskrav, som alle bør overvejes, ved udformning af national lovgivning om TP-dokumentation. Disse formål følger af figur 4.2 nedenfor.

³⁴ OECD, 2014, Discussion Draft on Transfer Pricing Documentation and CbC reporting, side 1-2



Figur 4.2 Formål med regler om TP-dokumentation. Kilde: Egen tilvirkning af OECD, 2014, Discussion Draft on Transfer Pricing and CbC-documentation, side 2

Formål 1 medfører, at kapitel 5 skal indeholde information, der er nødvendigt for at skattemyndighederne kan foretage informerede TP-risikovurderinger. Effektiv risikoidentifikation og -vurderinger er vigtige, således at skattemyndigheder kan fokusere deres TP-revision på de vigtigste områder i de udvalgte koncernselskaber. TP-dokumentationsinformationen er således vigtig i risikovurderingen.

Formålet 2 om at sikre, at koncerner overholder armslængdeprincippet i kontrollerede transaktioner kan implementeres i national ret på to måder. For det første ved at kræve, at TP-dokumentationen er udarbejdet enten på tidspunktet for transaktionen eller senest ved selvangivelsen. En anden måde at give selskaber incitament til at overholde TP-regler er, at indføre sanktioner ved manglende overholdelse af armslængdeprincippet og tidsfrister. Begge dele kan overvejes i forhold til gældende krav i national ret, herunder behovet for præciseringer af TP-dokumentationskravene i national ret.

TP-revision er ofte kompleks og involverer vanskelige sammenlignelighedsanalyser, hvorfor formål 3 omhandler, at skattemyndighederne skal have tilstrækkelig information til at foretage en TP-revision. Skattemyndighederne må derfor have adgang til al relevant dokumentation vedrørende skatteyderens TP-position indenfor en rimelig tidsperiode, såfremt en TP-risikovurdering fører til en TP-revision.³⁵

4.3.2 En todelt tilgang til TP-dokumentation

For at opnå ovenstående formål, bør landene tage en standardiseret tilgang til sig. OECD har udviklet en todelt struktur, der består af:

- 1) En master fil, der skal indeholde standardinformation, som er relevant for alle selskaber i MNK'en, herunder en CbC-rapport med selskab-for-selskab information
- 2) En lokal fil, som specifikt vedrører væsentlige transaktioner, det lokale selskab har været part i

De nye retningslinjer for TP-dokumentationskrav, som OECD har udarbejdet, er langt mere specifikke og

³⁵ OECD, 2014, Discussion Draft on Transfer Pricing Documentation and CbC reporting, side 2-4

detaljerede end det gamle kapitel 5. OECD vurderede, at den nye tilgang vil give skattemyndighederne relevant og pålidelig information til at udføre en effektiv risikoanalyse, og udgøre en platform, hvorfra information, nødvendig for at foretage en TP-revision, kan blive udviklet, samt give skatteyderne incitament til at overholde TP-reglerne.³⁶

4.3.2.1 Master file, herunder CBC-rapportering

Master file skal indeholde standardiseret information, der er relevant for alle koncernselskaberne i en MNK. Master file skal give et samlet billede af hele MNK'ens globale forretning, regnskabsrapportering, finansierings- og skatteforhold, samt koncernens allokering af indkomst, økonomisk aktivitet og skattebetalinger. Formålet med dette er, at give skattemyndighederne mulighed for at vurdere tilstedeværelsen af væsentlige TP-risici. Informationen i master file opdeles i 5 kategorier, som det fremgår af skema 4.1 nedenfor.

Master file	Indholdet i master file
Organisationsstruktur	Et koncerndiagram, der viser koncernens juridiske og organisatoriske struktur, samt den geografiske placering af de enkelte koncernforbundne selskaber
Beskrivelse af koncernens forretningsaktiviteter	Dokumentationen skal indeholde en beskrivelse for hver af MNK'ens hovedforretningsaktiviteter af følgende: • De væsentligste værdiskabende faktorer for koncernen • Et diagram over forsyningskæden for de væsentlige produkter/serviceydelser • Et diagram over vigtige serviceaftaler mellem koncernselskaberne, der ikke er R&D-aftaler • De vigtigste geografiske markeder for produkter/serviceydelser • En funktionsanalyse, der beskriver de primære bidrag fra de enkelte selskaber til koncernen samlede værdiskabelse, herunder funktioner, aktiver og risici • Betydelige interne omstruktureringstransaktioner samt tilkøb og frasalg af koncernselskaber indkomståret • Titel og land for de 25 højest lønnede ansatte
Koncernens immaterielle aktiver	Master file skal for koncernens immaterielle aktiver indeholde: • En beskrivelse af koncernens overordnede strategi for udvikling, ejerskab og udnyttelse af immaterielle aktiver, inklusiv geografisk placering af koncernens primære R&D faciliteter, samt angivelse af hvorfra disse ledes • En liste over koncernens betydningsfulde immaterielle aktiver med angivelse af, hvilke koncernselskaber der ejer af disse • En liste over de væsentligste aftaler mellem koncernselskaber vedr. immaterielle aktiver, herunder CCA-aftaler, R&D-aftaler og licens- og royaltyaftaler • En beskrivelse af MNK'ens TP-politik relateret til R&D-aktiviteter og immaterielle aktiver • En beskrivelse af koncerninterne transaktioner med betydelige immaterielle aktiver i indkomståret, med angivelse af selskab, lande og betalinger hermed

³⁶ OECD, 2014, Discussion Draft on Transfer Pricing Documentation and CbC reporting, side 4-5

Koncernens interne finansielle aktiviteter	Dokumentationen skal indeholde følgende beskrivelser vedr. finansielle aktiviteter: • Koncernens finansiering, herunder centrale finansielle arrangementer med uafhængige långivere • Koncernselskaber med centrale finansieringsfunktioner med angivelse af, hvis landes lovgivning de er underlagt, samt ledelsens geografiske placering • Koncernens TP-politikker vedrørende finansieringsaftaler mellem koncernforbundne selskaber
Koncernens finansielle og skattemæssige forhold	Slutteligt skal master filen indeholde følgende: • Koncernens konsoliderede regnskab for det pågældende indkomstår • En liste og kort beskrivelse af koncernens eksisterende APA'er • En liste og beskrivelse af andre skatteaftaler- og afgørelser vedr. fordelingen af indkomst mellem lande • En liste og kort beskrivelse af igangværende eller afsluttede TP-sager løst ved MAP-forhandlinger indenfor de seneste to år • En udfyldt CbC-rapport

Skema 4.1 Master filens indhold. Kilde: OECD, 2014, Discussion Draft on Transfer Pricing and CbC-documentation, side 11-12

Kategorien "finansielle og skattemæssige forhold" omfatter også krav om indgivelse af en CbC-rapport, der indeholder information om den globale allokering af profitter, skattebetalinger og andre indikatorer for placering af økonomisk aktivitet (antal ansatte mv.) i de lande, hvor MNK'en opererer. For at sikre ensartethed er der udarbejdet en skabelon for CbC-rapportering, hvor der for hver kategori skal rapporteres for disse på selskabs-basis. CbC-rapportens informationer kan anvendes ved risikovurderinger, men det udtrykkes klart, at CbC-rapporten ikke må træde i stedet for detaljerede TP-analyser af de større kontrollerede transaktioner, da dette kræver funktionsanalyser og sammenlignelighedsanalyser. CbC-rapporten kan derfor ikke alene danne grundlag for vurderingen af, om en koncerns prisfastsættelse er passende eller ej.³⁷ Skabelonen for CbC-rapportering fremgår af skema 4.2 nedenfor. I tillæg til dette skema gives selskaberne mulighed for at komme med "yderligere information", som koncernen anser for nødvendig eller som vil assistere ved forståelsen af den obligatoriske information, der skal oplyses jf. skabelonen.³⁸ Dette fremgår af nedenstående skema 4.3.

³⁷ OECD, 2014, Discussion Draft on Transfer Pricing Documentation and CbC reporting, side 5-6

³⁸ OECD, 2014, Discussion Draft on Transfer Pricing Documentation and CbC reporting, side 16

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.																	

Skema 4.2 Skabelon 1 for CbC-rapportering i discussion draftet. Kilde: OECD, 2014, Discussion Draft on Transfer Pricing and CbC-documentation, side 15

CONFIDENTIAL

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

Additional information: Please include any further brief information or explanation you consider necessary or that would facilitate the understanding of the compulsory information provided in the country by country template.

Skema 4.3 Skabelon 2 for CbC-rapportering i discussion draftet – yderligere information. Kilde: OECD, 2014, Discussion Draft on Transfer Pricing and CbC-documentation, side 16

4.3.2.2 Lokal fil

Informationen i den lokale fil skal supplere master filen og være med til at sikre, at skatteyderen har efterlevet armslængdeprincippet i væsentlige TP-transaktioner, der påvirker den specifikke jurisdiktion. Dokumentationen skal være relevant for TP-analysen af transaktioner, der foretages mellem et lokalt selskab og et koncernforbundet selskab, der kan være placeret i et andet land, og transaktionen anses for væsentlig i det lokale skattesystem. Denne information kan omfatte relevant finansiell information omkring disse specifikke transaktioner, sammenlignelighedsanalyser samt valg og anvendelse af den bedst anvendelige TP-metode for det pågældende indkomstår. Den lokale fil indeholder information, som kan inddeles i 3 informationskategorier, der vedrører 1) det lokale koncernselskab, 2) de kontrollerede transaktioner og 3) finansiell information.³⁹ Dokumentationskravene fremgår af skema 4.4 nedenfor.

Lokal fil	Indholdet af den lokale fil
Det lokale selskab	Dokumentationen skal indeholde følgende beskrivelser om det lokale selskab: • Ledelsesstrukturen i det lokale selskab, et lokalt organisationsdiagram samt hvilke individer den lokale ledelse rapporterer til, herunder i hvilke lande disse er placeret • Om selskabet har været involveret i eller været påvirket af omstruktureringer eller overførsler af immaterielle aktiver i det nuværende eller forrige indkomstår, samt en forklaring af hvorledes det har påvirket selskabet
De kontrollerede transaktioner	Følgende skal oplyses omkring væsentlige kontrollerede transaktioner, som det lokale selskab har været involveret i: • Beskrivelse af de kontrollerede transaktioner (indkøb, produktion, salg, lån mv.) samt sammenhængen, hvori transaktionen har fundet sted • Samlet beløbsmæssig værdi af de interne betalinger for hver kategori • Identifikation af koncernforbundne selskaber involveret i hver kategori af de kontrollerede transaktioner, samt det lokale selskabs relation til disse • En funktionsanalyse af det lokale selskab og de relevante relaterede selskaber for hver kategori af kontrollerede transaktioner, herunder funktioner, aktiver og risici samt ændringer ift. tidligere år • Identifikation og beskrivelse af andre kontrollerede transaktioner, som selskabet direkte eller indirekte kan påvirke prissætningen af • Den mest egnede TP-metode med hensyn til transaktionens kategori samt begrundelse for valget af metode • Hvilket koncernselskab er valgt som sammenlignelighedsgrundlag, hvis muligt, samt begrundelse for valget (testet part) • Forudsætninger og antagelser lagt til grund ved valget af TP-metoden • Hvis der er lavet en flerårig analyse, skal dette begrundes • En opstilling med beskrivelse af udvalgte sammenlignelige, uafhængige transaktioner (interne og eksterne) med oplysninger om relevante finansielle faktorer for uafhængige selskaber, som er relevante for TP-analysen • Beskrivelse af sammenlignelighedsjusteringer og beskrivelse af, om der er foretaget nogle justeringer af resultater hos den testede part, de sammenlignelige ukontrollerede transaktioner eller begge • Begrundelser for, at transaktionerne overholder armslængdeprincippet på

³⁹ OECD, 2014, Discussion Draft on Transfer Pricing Documentation and CbC reporting, side 6

	baggrund af den valgte TP-metode • En oversigt over finansiell information anvendt ved TP-metoden
Finansiell information	Følgende finansielle data skal vedlægges: • Det lokale selskabs finansielle konti for indkomståret samt et revideret årsregnskab, alternativt et ikke-revideret regnskab • Data og allokeringsskemaer, hvoraf det fremgår hvorledes regnskabsdata anvendt ved TP-metoden kan afstemmes til det lokale selskabs årsregnskab • Opsummerende skemaer over relevante finansielle data for de sammenlignelige transaktioner anvendt ved TP-analysen samt datakilden til disse.

Skema 4.4: Den lokale fils indhold. Kilde: OECD, 2014, Discussion Draft on Transfer Pricing and CbC-documentation, side 13-14.

4.3.3 Compliance problemstillinger

Udkastet til kapitel 5 indeholder ligeledes en vejledning vedrørende en række forskellige problemstillinger, som skattemyndighederne bør forholde sig til, når de udformer TP-lovgivningen og OECD's anbefalinger hertil.

Samtidig dokumentation. Skatteydere bør vurdere deres TP set-up og politikker herfor, og dette skal ske før prisfastsættelse af de kontrollerede transaktioner, og prisfastsættelsen bør bekræfte, at de finansielle resultater er i overensstemmelse med armslængdeprincippet på selvangivelsestidspunktet. Skatteydere bør ikke skulle afholde uproportionelt høje omkostninger og administrative byrder, når de producerer deres TP-dokumentation. For at sikre den mest pålidelige information vil lokale sammenlignelighedsdata oftest foretrækkes frem for regionale data, når disse er tilgængelige. Derfor, når der ikke eksisterer sammenlignelige data eller dette er uproportionelt omkostningsfyldt at finde, bør skatteydere ikke være forpligtet til at afholde omkostninger i deres søgen efter disse.

Tidsramme. OECD anbefaler, at både master filen og den lokale fil er udarbejdet senest på tidspunktet for selvangivelsen, men anerkender, at årsrapporter og anden information relevant for CbC-rapporten først afsluttes efter selvangivelsesdatoen. Indgivelsesfristen for CbC-rapporter bør i disse tilfælde være senest et år efter indkomstårets udløb for koncernens ultimative moderselskab.

Væsentlighed. Fokus skal ligges på, at dokumentere alle væsentlige kontrollerede transaktioner, der har betydning for det lokale selskabs indkomstansættelse. Dette fokus skyldes, at udarbejdelsen af dokumentationen ikke skal være for byrdefuld for skatteyderne. Derfor anbefales det, at TP-dokumentationskravene inkluderer specifikke væsentlighedsgrænser, som tager den lokale økonomi og MNK'ens art og størrelse i betragtning.

Opbevaring af dokumentation. Skatteyderne bør ikke være forpligtet til at opbevare dokumentation ud over en tidsperiode i overensstemmelse med national ret for moderselskabet eller det lokale sel-

skab. Dokumentationen for tidligere indkomstår kan f.eks. omhandle opkøb, frasalg eller omstruktureringer, som vil påvirke transaktioner og resultatfordelingen i efterfølgende indkomstår. Når der er sket så store ændringer forventes det, at skatteyder fortsat besidder informationen og kan dokumentere udførte funktioner, omhandlede aktiver og risici. Skattemyndighederne kan anmode om denne dokumentation, men bør begrænse sig til situationer, hvor de har god grund til det. Fortiden skal således være relevant for de transaktioner, der undersøges. Skatteydere bør selv bestemme måden dokumentationen opbevares, så længe den relevante information straks kan leveres til skattemyndighederne i en nyttig form.

Dokumentationens opdateringshyppighed. Både master filen og den lokale fil bør opdateres årligt, men OECD omtaler, at der kan være selskaber, hvor forretningsbeskrivelser, funktionsanalyser og sammenlignelige data, ikke ændres væsentligt fra år til år. For at mindske byrden for skatteydere, kan skattemyndighederne bestemme, at så længe driftsbetingelserne er uændrede, så kan de sammenlignelige data i den lokale fil nøjes med at blive opdateret hvert tredje år. Finansielle data for sammenlignelighed bør uanset hvad opdateres årligt for at sikre, at armslængdeprincippet anvendes pålideligt.

TP-dokumentationens sprog. At indgive TP-dokumentation på lokale sprog kan medføre compliance omkostninger, da det vil medføre tids- og omkostningskrævende oversættelser for selskaberne. OECD anbefaler, at master filen indgives til alle skattemyndigheder på engelsk, mens det bør være muligt at indgive den lokale fil på lokale sprog. Når skattemyndighederne mener, at en oversættelse af master filen er nødvendig, kan de anmode om en oversættelse med tilstrækkelig svarfrist, for at lette denne byrde.

Sanktioner. Sanktioner skal sikre, at skatteyderne overholder dokumentationskravene, herunder at kravene til dokumentationen er opfyldt, og at dokumentationen fremsendes indenfor fastsatte tidsfrister. OECD mener ikke, at det er retfærdigt, at pålægge selskaber store bøder, når de gør en indsats i god tro, for at demonstrere deres overholdelse af armslængdeprincippet. Det anbefales, at skatteydere ikke straffes for ikke at indsende data, som koncernen ikke havde adgang til (men kan stadig indkomstændre). I tillæg til sanktioner kan der designes andre incitamenter for skatteyderne til at opfylde dokumentationskravene, herunder sanktionsbeskyttelser eller et skift i bevisbyrden.

Fortrolighed. Skattemyndighederne bør sikre, at fortrolig information ikke offentliggøres, herunder forretningshemmeligheder og anden forretningssensitiv og fortrolig information. Myndighederne skal udvise diskretion ved anmodning af denne information og sikre, at den forbliver fortrolig, herunder ved offentlige retssager.

Andre problemstillinger. OECD har ikke fundet det nødvendigt, at kræve at TP-dokumentationen har en revisorerklæring, da dette vil øge selskabernes compliance byrder.⁴⁰

4.3.4 Implementering

OECD kommer ikke i discussion draftet med detaljerede retningslinjer for implementering af de nye TP-dokumentationskrav. De konstaterer, at TP-dokumentationskravene fortsat skal være at finde og implementeres i national ret, hvorfor de nye retningslinjer kræver, at landene tilpasser deres interne ret efter de nye retningslinjer. Det bliver herved ekstremt vigtigt, at retningslinjerne implementeres ensartet, hvorfor OECD har udarbejdet omfattende og detaljerede vejledninger for indholdet af master filen og den lokale fil. Dette fremgår af ovenstående skema 4.1, 4.2 og 4.3 på 29-31.⁴¹

4.4 Rådgivers holdninger til OECD's discussion draft offentliggjort marts 2014

Med den omfattende opdatering af TPG kapitel 5, gav OECD gennem sit offentliggjorte discussion draft fra januar 2014, rådgivere og andre interessenter mulighed for at komme med deres synspunkter herom. Deltagelsen var stor, eftersom OECD modtog mere end 1400 siders kommentarer.⁴² Høringsperioden varede fra 30. januar til 23. februar 2014. Den korte svarfrist antyder, at OECD via BEPS-projektet ønskede at følge tidsplanen så opdateringen af kapitel 5 kunne stå færdig i september 2014 og ændringerne efterfølgende kunne implementeres.⁴³

Nedenfor analyserer vi de eksterne rådgivers kommentarer fra Deloitte og EY, fordi de er anerkendte internationale firmaer og viser revisionshusenes holdninger til OECD action point 13, herunder holdningerne til de forøgede TP-dokumentationskrav.

⁴⁰ OECD, 2014, Discussion Draft on Transfer Pricing Documentation and CbC reporting, side 6-10

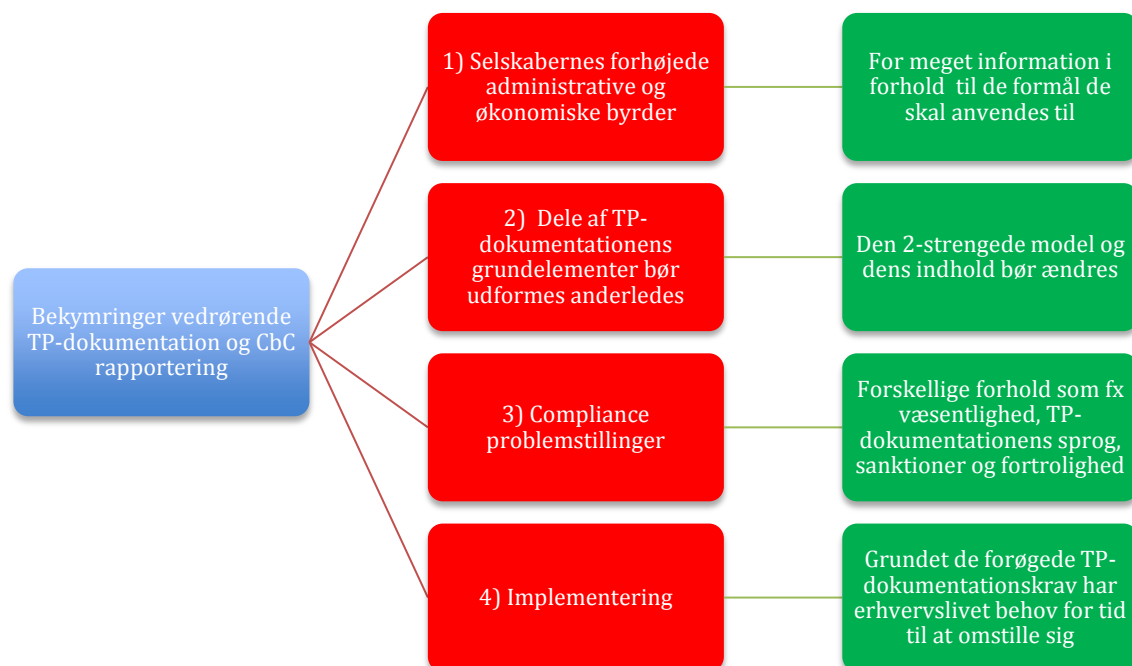
⁴¹ OECD, 2014, Discussion Draft on Transfer Pricing Documentation and CbC reporting, side 10

⁴² OECD, 2014, Webcast 3: Update on BEPS Project, side 22

⁴³ OECD, 2014, Discussion Draft on Transfer Pricing Documentation and CbC reporting, side 1-2 + OECD 2013, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, side 34

4.4.1 Oversigt over rådgivernes holdning

Ud fra de kommentarer som Deloitte og EY fremsendte til OECD om opdateringen af kapitel 5, samt revisionshusenes webcasts, kan de væsentligste forhold opsummeres via figuren 4.3 nedenfor:



Figur 4.3 Oversigt over rådgivers bekymringer i relation til de nye TP-dokumentationskrav. Kilde: Egen tilvirkning

Af figuren ses det, at Deloitte og EY er "selskabernes mand" og synspunkterne repræsenterer deres kunders (selskabernes) holdninger, som vil være forskellig fra skattemyndighedernes ønske om yderligere information. Der fokuseres i høj grad på selskabernes omkostninger og på samme tid, sås der tvivl omkring bevarelsen af fortroligheden, når landene udveksler CbC-rapporten imellem sig. Derudover er man skeptiske omkring selve udformningen TP-dokumentationens grundelementer, samt at den øgede informationsmængde kræver tid til omstilling i erhvervslivet.

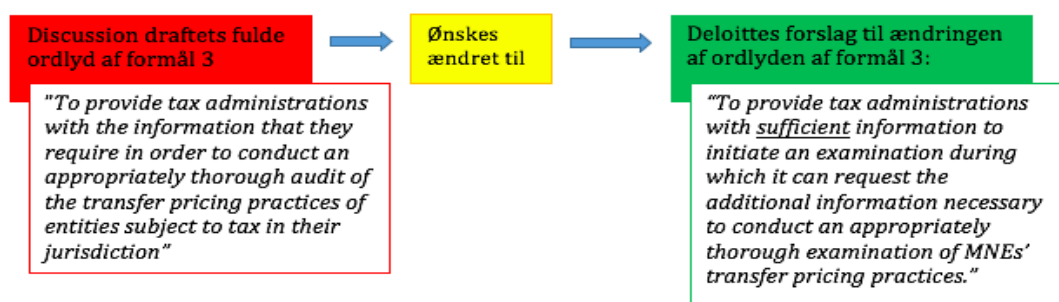
4.4.2 Deloitte kommentarer

AD) 1 Generelt om de forøgede krav til TP-dokumentation

Indledningsvis roser Deloitte OECD for at iværksætte retningslinjer for TP-dokumentation, eftersom standardiserede informationer gør skatteydernes udarbejdelse lettere, hvilket positivt bør afsmittes på skattemyndighedernes gennemgang af materialet. Men der er behov for justeringer. Af discussion draftets tre formål (se figur 4.2 på side 27) påpeger Deloitte, at formål 3 vedrørende tilstrækkelig information til skattemyndighedernes TP-revision, er en markant udvidelse af de historiske regler om TP-dokumentation. Det gamle TPG kapitel 5 ligger alene op til, at dokumentationen anvendes som et værktøj til skattemyndighedernes risikovurderinger og som bevismateriale. Ifølge udkastet til det nye kapitel 5 vil dokumentation fremover skulle bruges til at tilvejebringe skattemyndighederne nødvendig information til at udføre en "hensigtsmæssig og grundig" TP-revision. Dette anses for et stort paradigmeskifte, og opfyldelsen af formålet vil skabe en ubalance i forholdet mellem MNK'ers

compliance byrder og skattemyndighedernes anvendelse af de indsamlede data.⁴⁴ Deloitte savner også en klar adskillelse mellem hvilke informationer som sikrer, at skattemyndighederne kan foretage henholdsvis en risikovurdering, og de informationer der er nødvendige i en efterfølgende TP-revision (formål 1 og 3). Som det ser ud nu, kan formål 3 tolkes i retning af, at selskaberne skal indgive al information i TP-dokumentationen, som skattemyndighederne skal bruge for at foretage en omfattende TP-revision. Hermed øges risikoen for at selskaber bliver mødt med sanktioner, såfremt de ikke frembringer al den ønskede dokumentation på selvangivelsestidspunktet, i stedet for ved selve TP-revisionen.⁴⁵

På baggrund af ovenstående argumentation, fremsætter Deloitte følgende forslag til en ny ordlyd af formål 3. For overblikkets skyld illustreres det ved nedenstående figur 4.4 (vores understregning).



Figur 4.4 Deloitte's forslag til ændring af formåls 3's ordlyd, Kilde: Egen tilvirkning ud fra Deloitte US, 2014, side 4

AD) 2 Synet på grundelementerne i TP-dokumentation

Master filen og CbC-rapporten

Den todelte tilgang som discussion draftet ligger op til, bør ændres således at CbC-rapporten udgør en selvstændigt rapport. Årsagen skyldes, at CbC-rapporten primært fokuserer på kvantitative informationer (nøgletal) og faktuelle oplysninger, der anvendes som et risikovurderingsinstrument, der ikke kan erstattes af informationer fra selvangivelsen eller anden TP-dokumentation.⁴⁶ Modsat skal master filen give et overblik over MNK'ens forretning, og derfor anbefaler Deloitte, at man udskiller CbC-rapporten fra master filen. Ved at udskille CbC-rapporten fra master filen vil det betyde, at CbC-rapporten ikke selvstændigt kan danne grundlag for indkomstændringer, men er et supplement til den øvrige TP-dokumentation og et instrument til risikovurderinger.

Derudover rejses der spørgsmål omkring selve indholdet af filerne, og hvordan disse skal udleveres. Vedrørende indholdet af master filen, mener Deloitte, at nogle informationer sjældent er nødvendige for at danne et overordnet billede af MNK'ens forretningsaktiviteter til brug for skattemyndighedernes vurdering af TP-risici. Eksempler herpå er titel og land for koncernens 25 højest betalte ansatte, en liste over verserende og afgjorte MAP-sager, samt APA-sager og andre skatteaftaler. Ved at opkræve

⁴⁴ Deloitte US, 2014, side 3

⁴⁵ Deloitte US, 2014, side 2ff.

⁴⁶ Deloitte UK, 2014, side 1

overflødig information bliver resultatet en stigning, ikke bare i selskabernes compliance omkostninger, men også for skattemyndighedernes arbejde i at gennemgå materialet. Derfor bør indholdet af master filen reduceres.⁴⁷

Deloitte afholdte i forbindelse med offentliggørelsen af discussion draftet et webcast, hvor de spurgte ind til klienternes holdning omkring forslagene, hvoraf størstedelen var af den opfattelse, at compliance omkostningerne vil stige signifikant.⁴⁸ Derfor mener Deloitte, at OECD bør overveje, hvilke data som kan opkræves ud fra målestokken; hvad der gavner skattemyndighederne kontra de omkostninger, der forbindes til selve udarbejdelsen.⁴⁹

Henses der til CbC-rapporten mener Deloitte, i lighed med master filen, at der er for meget information, som skal indsamles. Ud fra Deloitte's kommentarer har vi i nedenstående skema 4.5, fremhævet de ændringsforslag vi anser for vigtigst omkring hvilke informationstyper, som Deloitte mener kan fjernes eller ændres i CbC-skabelonen. Skema 4.5 nedenfor viser forskellen på OECD's holdning sat over for Deloitte's.

Informationstype i CbC-rapporten	OECD's holdning januar 2014	Deloitte's ændringsforslag
Koncerninterne betalinger (royalties, renter og servicegebyr som betales til og modtages fra andre selskaber i koncernen)	Skabelonens 14.-18. kolonne skal indeholde beløbsangivelser over interne betalinger mellem en MNK's udenlandske selskaber, der relaterer sig til royalties, renter og servicegebyrer.	Informationstypen bør fjernes fra CbC-skabelonen. Informationen bidrager ikke til det globale billede til brug for risikovurderingen. Subsidiært kan man flytte indholdet over i den lokale fil, eftersom den omhandlende betaling kun har relevans for to lande; betaler- og modtagerlandet.
Ledelsens placering	Skabelonens 3. kolonne skal indeholde en opstilling over, hvor den effektive ledelse er placeret.	Informationstypen bør fjernes fra skabelonen, da test af bopæl i fx national ret eller efter DBO'er ikke sker på baggrund af ledelsens placering.
Omsætning	Skabelonens 5. kolonne skal indeholde en beløbsangivelse af MNK'ens indtægter.	Informationstypen skal fastholdes, men ændres til at indtægter skal opgøres i aggregeret form pr. land fremfor på konsolideret basis. Årsagen skyldes, at konsolidering på lande-niveau ikke er "let tilgængelige".

⁴⁷ Deloitte US, 2014, side 4-5

⁴⁸ 55% forventede at compliance omkostningerne ville stige mindst 40%, mens 22 % anså en stigning på minimum 70 %

⁴⁹ Deloitte US, 2014, side 2

Betalt indkomstskat	Skabelonens 7. og 8. kolonne skal angive MNK'ens indkomstskattebetalinger opdelt efter hovedsædland og andre lande.	Informationstypen skal fastholdes, dog skal skatten samles i én kolonne, eftersom selskaber i bogføringssystemerne ikke skelner mellem indkomstskat, der betales i hovedsædlandet og andre lande. Derudover vil denne opdeling ikke bidrage til en bedre forståelse af det globale billede af MNK'er.
---------------------	---	---

Skema 4.5 Deloitte's forslag til ændring af indholdet i CbC-rapporten, Kilde: Deloitte US, 2014, side 14 ff.

Lokal fil

Holdningen fra Deloitte vedrørende den lokale fil er, at den skal indeholde de primære informationer, som skattemyndighederne har behov for ved undersøgelse af TP-forhold. Deloitte har kun få kommentarer hertil, hvilket fremgår af nedenstående skema 4.6.

Information i den lokale fil	Deloitte's kommentarer
De lokale selskab	Deloitte mener, at efterlevelse af dette krav vil være vanskeligt for nogle selskaber, da flere lokale ledelser refererer til forretnings- eller funktionsenheder. Således kan beslutninger træffes i fællesskab, hvor en matrix, der beskriver dette forhold, kan være svær at udfylde.
De kontrollerede transaktioner	Deloitte mener, at TP-dokumentationen for kontrollerede transaktioner skal være i overensstemmelse med OECD's TPG. Hermed sikres, at TPG overholdes og anvendes ensartet.
Finansiell information	For at sikre, at informationer ikke indsendes to gange, skal det lokale selskab kun pålægges krav om regnskabsudarbejdelse, såfremt det ikke allerede er afleveret sideløbende med selvangivelsen. Derudover bør kravet om vedlægelse af data og allokeringsskemaer fjernes fra lokal filen, fordi det ellers er forbundet med signifikante ekstra byrder at skulle udarbejde disse. I stedet bør skattemyndighederne få adgang til disse skemaer ved forespørgsel i forbindelse TP-revisionen.

Skema 4.6 Deloitte's kommentarer til den lokale fils indhold, Kilde: Deloitte UK, 2014, side 20

AD) 3 Compliance problemstillinger

Væsentlighed. Discussion draftet lægger op til, at kun "væsentlige transaktioner" skal omfattes oplysningskravene. Da OECD ikke har en definition på væsentlighed finder Deloitte, at OECD bør tilrettelægge sådan en for at lette gennemskueligheden for MNK'er og skattemyndigheder, samt undgå konflikter mellem parterne. Der bør udarbejdes klare retningslinjer for væsentlighed eksempelvis en beløbsgrænse eller andre objektive målestokke, som ikke efterlader tvivl om, hvorledes en transaktion er omfattet dokumentationskravene eller ej. Derudover bør tærsklerne også tage hensyn til eksempelvis en stats BNP, da en transaktion af en given størrelse måske er signifikant i et land med lavt BNP, men ikke for lande med et højere BNP.⁵⁰

⁵⁰ Deloitte US, 2014, side 6f.

TP-dokumentationens sprog. Deloitte mener, at filerne bør udarbejdes på fællessproget engelsk. Hermed sikres, at MNK'er konsekvent følger den samme fremgangsmåde samtidig med, at skattemyndighedernes bedste forudsætning for at gennemgå materialet er højest, såfremt det er udformet på engelsk. Dog bør skattemyndighederne alene på forespørgsel få adgang til oversættelser af filerne. Deloitte anbefaler 45 dage til at foretage sådanne oversættelser. Da CbC-rapporten består mest af tal, er der dog ikke behov for oversættelser, og dermed er engelsk at foretrække.⁵¹

Sanktioner. Deloitte mener, at sanktioner først og fremmest skal anvendes, når der foretages indkomstændringer, således at sanktioner i forbindelse med selve dokumentationsprocessen kommer i anden række. I nogle lande er dokumentationssanktioner blevet et værktøj for skattemyndighederne til at flytte bevisbyrden over til skatteyderne i TP-sager, eller har flyttet selve fokus fra selskabernes overholdelse af armslængde princippet til deres overholdelse af TP-dokumentationskrav.⁵²

Fortrolighed. CbC-rapporten rejser spørgsmålet omkring manglende regler til sikring af fortroligheden af det udleverede materiale landene imellem. Deloitte mener, at de stigende krav vil medføre offentliggørelse af intern information, hvor der på samme tid ikke tilvejebringes tilstrækkelig procedurer til at sikre fortroligheden.⁵³ Det fremgår af discussion draftet, at master filen, herunder CbC-rapporten, skal udfyldes af MNK'ens ultimative moderselskab, som dernæst videresender den til sine koncernselskaber. Skattemyndighederne i sidstnævnte lande kan herefter tilegne sig adgang til filen direkte fra det lokale selskab. Dette finder Deloitte problematisk og for at beskytte MNK'ens fortrolige materiale, bør filen kun overdrages til moderselskabets skattemyndighed, og dernæst skal denne stå for udvekslingen til andre landes skattemyndigheder.⁵⁴

AD) 4 Implementering

Deloitte har kun kommentarer vedrørende implementeringen af CbC-rapporten. Denne lyder, at erhvervslivet har brug for tid til at omstille deres systemer og processer for at kunne indsamle data til belysning af de signifikante ændringer.⁵⁵

4.4.3 EY's kommentarer

AD) 1 Generelt om de øgede krav til TP-dokumentation

EY tager ligesom Deloitte godt imod forslagene til opdateringen af TPG kapitel 5. Dog kommer EY med en række kommentarer, som EY mener kunne gøre visse dele mere konkrete, for at forstærke balance-

⁵¹ Deloitte UK, 2014, side 10f.

⁵² Deloitte UK, 2014, side 18

⁵³ Deloitte US, 2014, side 2 og 6

⁵⁴ Deloitte US, 2014, side 7

⁵⁵ Deloitte UK, 2014, side 4

gangen mellem TP-dokumentationens anvendelighed for skattemyndighederne og koncernernes compliance byrder.⁵⁶

EY identificerer også formål 3 (se figur 4.2 på side 27) som problematisk, da EY tolker det som om, at MNK'erne skal udarbejde *al* information i deres TP-dokumentation, som skal gøre skattemyndighederne i stand til at foretage en TP-revision. Da skatteyderen ikke på forhånd har nogle ide om, hvilke informationer en skattemyndighed vil gennemgå, vil det være urimeligt at opkræve *al* information i deres TP-dokumentation. EY så derfor gerne en klarhed over forskellen mellem, hvor meget information der kræves i TP-dokumentationen over for informationsmængden, som er nødvendigt for at skattemyndighederne kan foretage revisionen.⁵⁷ Hermed frygter EY, at selskaberne fremover kommer til at udarbejde for meget dokumentation, med stigende omkostninger til følge, samtidig med at det ikke forbedrer skattemyndighedernes mulighed til at foretage en revision af TP-forhold, end hvis kravene var mere begrænsede.

Ses der på TP-risikovurderingen, rejste OECD spørgsmål i discussion draftet vedrørende en eventuelt skabelse af flere skabeloner i lighed med CbC-rapporten. Grundet staternes forskellige indholdskrav i selvangivelserne, skal der trækkes meget information ud fra selskabernes ERP-systemer for udfyldelse af disse, hvilket er tidskrævende og endda potentiel irrelevant for vurderingen af TP-risici. På denne baggrund ønsker EY ikke flere skabeloner, end hvad der allerede fremgår af discussion draftet.⁵⁸

AD) 2 Synet på grundelementerne i TP-dokumentationen

EY mener ikke, at den todelte opdeling er hensigtsmæssig og argumenterer for, at CbC-rapporten skal udgøre et stand-alone dokument⁵⁹. Således går EY efter en tredeling af TP-dokumentationen bestående af 1) en master fil, 2) en lokal fil og 3) CbC-rapport, hvilket gennemgås i det følgende.

Lokal fil

EY har ikke de store kommentarer til den lokale fil. Deres fokus går på indholdet, som skal være detaljeret og have relevans for et givent land, men kommer ikke yderligere ind på, hvorvidt discussion draftets indhold er fyldestgørende eller ej. Imidlertid slår de ned på, hvilket sprog rapporten skal udfærdiges på. Dette fremgår nedenfor af afsnittet om compliance problemstillinger på side 42.

Master fil

EY mener, at noget af master filens indhold ikke har relevans for alle MNK'er og derfor ikke bør indgå i

⁵⁶ EY, 2014, side 10

⁵⁷ EY, 2014, side 10

⁵⁸ EY, 2014, side 10f.

⁵⁹ EY, 2014, side 4

master filen. De mener eksempelvis ikke, at informationer vedrørende MAP- og APA-sager bidrager til det overordnede billede af MNK'er, som ikke indgår sådanne aftaler. Ligeledes mener EY, at master file kun bør indeholde informationer, som er relevant for alle selskaber. EY bekymrer sig ligeledes om, hvilken skattemyndighed skal efterse, hvorvidt den udleverede master fil opfylder dokumentationskravene. EY tolker udkastet som, at MNK'er pålægges, at have rapporten tilgængelig i de lande, hvor de har økonomisk aktivitet. For at undgå sanktioner for koncernselskaber, såfremt MNK'en ikke har den tilgængelig i ovenstående tilfælde, ønsker EY, at det bør være den skattemyndighed, hvor det ultimative moderselskab er hjemmehørende, der er ansvarlige for at gennemgå opfyldelsen af kravene til master filen.⁶⁰

CbC-rapport

EY pointerer, at CbC-rapporten kun bør anvendes som indledende skridt ved vurderingen af, hvor skattemyndighederne skal iværksætte nærmere TP-undersøgelser. Efterfølgende anvendes master filen og den lokale fil, samt yderligere forespørgsler fra skattemyndighederne til MNK'en. På denne baggrund bør CbC-skabelonen være udformet så simpelt som muligt, gerne med informationer som virksomheden udarbejder til andre formål, således at selskaberne ikke pålægges alt for store byrder. Hermed søger EY mere fleksibilitet i udformningen af CbC-skabelonen. En måde at forsimple rapporten på er, at ændre måden selskaberne rapporterer på. Fokus bør flyttes fra "selskab-til-selskab" til "land-for-land", hvor man aggregerer en MNK's selskaber efter lande, hvor de har aktiviteter. Årsagen skyldes, at såfremt man adskiller selskaberne i det samme land vil det ikke resultere i mere brugbar information, end hvis man havde adskilt dem efter lande. Endvidere pointeres det, at man ikke opnår overblik over den MNK's globale profit, som ellers var hensigten med CbC-skabelonen. Eksempelvis ses det tit, at MNK'er har mange selskaber i et land, men sammen handler de, som om de var et selskab, såsom en HR-afdeling som blandt andet står for samtlige ansættelsesmæssige forhold i MNK'en.⁶¹

Selve udformningen af CbC-rapporten består af 17 kolonner i udkastet. Dette finder EY for omfangsrigt, når man ser på formålet bag CbC-rapporten og anbefaler derfor, at OECD reducerer omfanget heraf. Nedenstående skema 4.7 illustrerer, hvilke informationstyper vi vurderer, som de vigtigste punkter EY ønsker fjernet fra CbC-skabelonen. Det skal bemærkes, at EY og Deloitte næsten deler samme holdning med hensyn til, hvad der bør slettes fra CbC-skabelonen, dog er de uenige vedrørende informationstypen "personaleudgifter".

⁶⁰ EY, 2014, side 12

⁶¹ EY, 2014, side 5f.

Informationstype	Hvorfor EY ønsker forholdet fjernet fra CbC-rapporten
Den totale værdi af personaleudgifter	Modsat Deloitte, mener EY at 12. kolonne angående personaleudgifter skal fjernes. For det første er medarbejderlønninger ikke altid decentraliseret, men et område som hører under et specifikt selskab. For det andet kan der ved virksomheder med få ansatte være tale om eksponering af personoplysninger. Kombineres dette med at informationen allerede er omfattet af master filen, er der tale om dobbeltarbejde, og derfor bør forholdet fjernes.
Interne betalinger (renter, servicegebyr og royalties)	De fleste MNK'er foretager mange interne transaktioner, hvilket betyder, at en masse information skal beskrives under denne kolonne uden at det i sig selv er brugbart for en risikovurdering. Da forholdet allerede er omfattet af master filen er det dobbeltarbejde at skulle frembringe dem igen i CbC-rapporten. På baggrund heraf ønskes forholdet fjernet.
Vedtaget aktiekapital og akkumuleret fortjeneste	EY mener ikke, at det tydeligt fremgår, hvordan formålet omkring CbC-rapporten som et værktøj til højrisiko vurderinger bliver imødekommet ved opkrævning af denne informationstype og ønsker derfor forholdet fjernet.

Skema 4.7 EY's forslag til ændring af indholdet i CbC-rapporten. Kilde: Egen tilvirkning af EY, 2014, side 8-9

AD) 3 Compliance problemstillinger

Væsentlighed. Ligesom Deloitte mener EY, at OECD bør fastlægge nogle specifikke retningslinjer for, hvornår en transaktion er væsentlig. En målestok kunne eksempelvis være hyppigheden og kompleksiteten af transaktionerne, samt om der er tale om rutineaftaler eller ej. EY mener også, at det klart bør fremgå hvad konsekvenserne vil være, når en transaktion er/ikke er væsentlig, herunder helt eller delvist lettelse af TP-dokumentation eller beskyttelse mod sanktioner.

TP-dokumentationens sprog. OECD har i udkastet anbefalet, at den lokale fil bør udarbejdes på det lokale sprog. Dette er problematisk og forbundet med stigende compliance omkostninger, såfremt den lokale fil skal oversættes, hvorfor den bør udarbejdes på engelsk. Derfor bifalder EY også, at OECD anbefaler, at master filen udarbejdes på fællessproget engelsk. En oversættelse skal kun finde sted, såfremt skattemyndighederne bekræftende forlanger dette mod, at selskaberne får afsat den nødvendige tid hertil.⁶²

Sanktioner. EY knytter kun en kommentar angående sanktioner, der relaterer sig til master filen. De anbefaler, at det kun er den skattemyndighed, hvor MNK'en har sit hovedsæde, der må pålægge sanktioner, såfremt kravene til master filen ikke er opfyldt. Der må under ingen omstændigheder udskrives dobbeltbøder hos MNK'ens lokale selskaber.⁶³

⁶² EY, 2014, side 14

⁶³ EY, 2014, side 14

Fortrolighed. EY er af den opfattelse, at CbC-rapporten bør udleveres til den skattemyndighed, hvor MNK'en har sit hovedsæde, da koncernen pålægges en urimelig byrde, såfremt discussion draftets ordlyd realiseres. Herefter bør denne skattemyndighed have eneansvaret for vurderingen af, om rapporteringskravene er opfyldt, for derefter at videregive den til andre skattemyndigheder. Ved at centralisere hvem der skal stå for udveksling af rapporten, bliver fortroligheden bevaret gennem eksisterende bilaterale aftaler om udveksling af information eller ved udarbejdelse af nye regler specifik rettet på TP-dokumentation.⁶⁴

AD) 4 Implementering

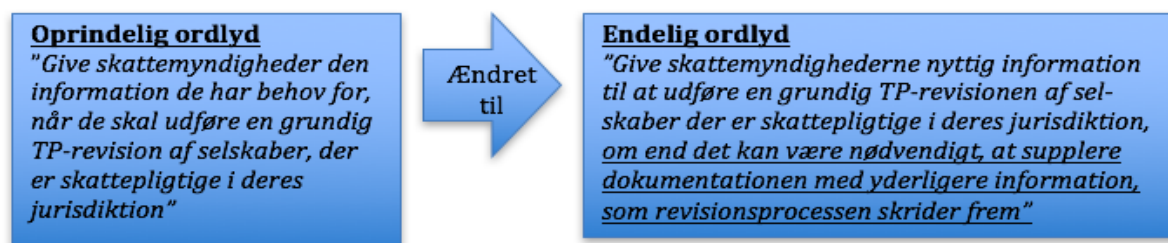
EY henviser OECD, ligesom Deloitte, til at komme med klare retningslinjer for implementeringsperioden eftersom dokumentationskravene er væsentligt forøgede. Såfremt OECD anbefaler, at master filen skal udleveres til den lokale skattemyndighed frem for de lokale selskaber, medfører det, at udarbejdelsen af den nye TP-dokumentation træder i kraft, når det førstkommende land indfører krav om udarbejdelse af master filen i national ret. Dermed lyder den kraftige opfordring fra EY, at OECD giver MNK'erne tilstrækkelig tid til at forberede sig på de ændringer, der måtte komme i fremtiden.⁶⁵

4.5 Den endelige udgave af kapitel 5 i TPG fra oktober 2015

I det foregående er OECD's udkast til et nyt kapitel 5 i TPG blevet analyseret, ligesom Deloitte's og EY's væsentligste kommentarer og kritikpunkter til dette er gennemgået. Nogle af disse har OECD taget til efterretning i det endelige kapitel 5, mens andre punkter, der har været kommenteret, er fastholdt af OECD, som led i at skabe større gennemsigtighed i MNK'ens transaktioner og resultatfordelingen landene imellem. I det følgende vil det blive analyseret, hvilke ændringer OECD har foretaget i det endelige kapitel 5 i TPG sammenlignet med det oprindelige udkast.

4.5.1 Generelt om de forøgede krav til TP-dokumentationen

OECD valgte at ændre ordlyden af 3. formål med TP-dokumentationen omkring skattemyndighedernes TP-revision, som var et punkt både EY og Deloitte kritiserede. Ændringen er illustreret i figur 4.5 nedenfor (vores understregning).



Figur 4.5 Ændret ordlyd af formål 3 om TP-dokumentationskrav. Kilde: Egen tilvirkning af OECD, 2015, Action 13 final report, side 12

⁶⁴ EY, 2014, side 9

⁶⁵ EY, 2014, side 15

Som fremhævet af figuren, er der kommet et ekstra led på ordlyden af formålsbeskrivelsen, således at OECD anerkender, at det er for byrdefuldt at kræve, at selskaberne fremsender al information, skattemyndighederne skal bruge til en TP-revision ved indsendelsen TP-dokumentationen.⁶⁶ Således kan skattemyndighederne efterfølgende anmode om supplerende information. Heraf kan skattemyndighederne også fortsat anmode om information, som OECD har valgt at fjerne fra TP-dokumentationskravene jf. nedenfor. OECD har ligeledes valgt at bytte om i rækkefølgen af formål 1 og 2, så det klart fremgår, at de øgede dokumentationskrav skal sikre, at selskaber anvender armslængdepriser og – vilkår i de kontrollerede transaktioner, og at det er selskaberne der har bevisbyrden.

4.5.2 Grundelementerne i TP-dokumentationen

OECD har valgt, i overensstemmelse med rådgivernes anbefaling, at udskille CbC-rapportering som en selvstændigt del af TP-dokumentationen, således at det endelige kapitel 5 anbefaler en tredelt tilgang til TP-dokumentation og ikke en todelt, som udkastet lagde op til.⁶⁷

4.5.2.1 Master filen

OECD har specificeret, at master filen skal give et overblik over MNK'ens forretning, herunder arten af den globale forretning, overordnede TP-politikker og global allokering af indkomst, for at assistere skattemyndighederne i at evaluere tilstedeværelsen af væsentlige TP-risici. Det fremhæves, at der ikke kræves udtømmende oplysninger af mindre forhold, da dette vil være u hensigtsmæssigt byrdefuldt, hvorfor skatteyder selv må vurdere et passende detaljeringsniveau, når de lister væsentlige aftaler, immaterielle aktiver og transaktioner.⁶⁸ Den endelige master fil kan ses i afhandlingens bilag 1 og ændringerne i indholdet fremgår af nedenstående skema 4.8.

⁶⁶ OECD, 2015, Action 13: 2015 Final Report, side 12

⁶⁷ OECD, 2015, Action 13: 2015 Final Report, side 14

⁶⁸ OECD, 2015, Action 13: 2015 Final Report, side 14-15

Master fil	Fastholdt	Ændret	Kommentar
Organisationsstruktur	√		OECD har valgt at fastholde ordlyden af dette punkt.
Beskrivelse af koncernens forretningsaktiviteter	√	√	Beskrivelsen af supply chain-oplysningerne er blevet specificeret, således at koncernen nu skal beskrive forsyningskæden for deres fem største produkter/ serviceydelser målt på omsætning og andre produkter, der udgør mere end 5% af koncernens omsætning. Det er blevet specificeret, hvilke oplysninger der skal indgå i beskrivelsen af vigtige koncerninterne service arrangementer (ikke R&D-aftaler). Titel og land på de 25 højst lønnede ansatte indgår ikke længere. Dette har været kritiseret af Deloitte.
Koncernens immaterielle aktiver	√	√	Denne kategori indeholder enkelte småjusteringer og præciseringer såsom at beskrivelserne skal være "generelle", fremfor bare at kræve "en beskrivelse".
Koncernens interne finansielle aktiviteter	√	√	Eneste ændring er, at beskrivelserne, der kræves, skal være "generelle beskrivelser", fremfor bare "beskrivelser" Udover dette er ordlyden af punkterne i denne kategori ikke ændret.
Koncernens finansielle og skattemæssige forhold		√	Der skal nu kun vedlægges et konsolideret regnskab for koncernen, hvis dette er udarbejdet ifm. andre formål eks. til intern ledelse, skattemyndigheder eller pga. lovkrav. Beskrivelsen af koncernens APA's og skatteafgørelser vedr. indkomstallokering er slået sammen til et punkt. Dette punkt kræver en liste og kort beskrivelse af MNK's eksisterende unilaterale APA'er og andre skatteafgørelser vedr. allokering af indkomst lande imellem. Før blev der også krævet information om bilaterale og multilaterale APA'er, men dette er fjernet og (til dels) indsat som informationskrav i den lokale fil. Beskrivelse af "advanced rulings" er fjernet som dokumentationskrav. Der skal ikke længere vedlægges en beskrivelse af i gangværende og afgjorte MAP-sager, som anbefalet af Deloitte og EY. Informationen er heller ikke indsat i dokumentationskravene til den lokale fil. CbC-rapporten skal ikke længere indgå i master filen, da den er udskilt i en selvstændig rapport bl.a. på anbefaling af EY og Deloitte

Skema 4.8 Endeligt indhold af master filen med fremhævede ændringer. Kilde: Egen tilvirkning af OECD, 2015, action 13 final report side 25-26

4.5.2.2 Den lokale fil

OECD har præciseret, at den lokale fil supplerer master filen ved at give skattemyndighederne mere detaljeret information omkring specifikke koncerninterne transaktioner. Derudover har OECD foretaget en række ændringer til selve indholdet af den lokale fil⁶⁹. De endelige krav til indholdet af den lokale fil kan ses i afhandlingens bilag 2 og ændringer fremgår af skema 4.9 nedenfor.

Lokale fil	Fastholdt	Ændret	Kommentar
Det lokale selskab	√	√	De to oprindelige punkters ordlyd er fastholdt, dog har OECD tilføjet at beskrivelsen af, hvorvidt MNK'er har været involveret eller påvirket af en omstrukturering eller overførsel af immaterielle aktiver i stedet skal være en del af en detaljeret forretnings- og strategibeskrivelse. Der er tilføjet et nyt punkt, således at koncernen også skal identificere sine hovedkonkurrenter.
De kontrollerede transaktioner	√	√	Punktet vedr. skatteyderens beskrivelse af andre kontrollerede transaktioner, der kan påvirke prisfastsættelsen af den dokumenterede kontrollerede transaktion er fjernet. Derudover er der tilføjet tre nye punkter: 1) En beløbsangivelse af koncerninterne ind- og udgående betalinger, som involverer det lokale selskab 2) Kopier af væsentlige interne aftaler, der vedrører det lokale selskab 3) En kopi af eksisterende unilaterale, bilaterale og multilaterale APA'er og skatteafgørelser, som den lokale skattejurisdiktion ikke er part i og som er relateret til de kontrollerede transaktioner der dokumenteres De resterende punkter har beholdt deres originale ordlyd.
Finansiell information	√		Ingen ændringer ift. discussion draftets ordlyd.

Skema 4.9 Endeligt indhold af den lokale fil med fremhævede ændringer. Kilde: Egen tilvirkning af OECD, 2015, action 13 final report side 27-28

4.5.2.3 CbC-rapportering

CbC-rapporten er anset for at være den største nyskabelse indenfor TP-dokumentation og har været meget debatteret blandt rådgiverne, hvoraf OECD har valgt at tage nogle af deres kommentarer og kritikpunkter til efterretning. Den færdige udgave af CbC-skabelonen fra oktober 2015 består nu af tre skemaer mod to i udkastet, hvilket er illustreret ved skema 4.10, 4.11 og 4.12 nedenfor.

⁶⁹ OECD, 2015, Action 13: 2015 Final Report, side 15

Name of the MNE group: Fiscal year concerned: Currency used:										
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							

Skema 4.10 Skabelon 1 for CbC-rapportering i den endelige rapport for action 13. Kilde: OECD, 2015, action 13 final report, side 29

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 ¹
	1.														
	2.														
	3.														

Skema 4.11: Skabelon 2 for CbC-rapportering i den endelige rapport for action 13. Kilde: OECD, 2015, action 13 final report side 30

Name of the MNE group: Fiscal year concerned:														
Please include any further brief information or explanation you consider necessary or that would facilitate the understanding of the compulsory information provided in the Country-by-Country Report.														

Skema 4.12: Skabelon 3 for CbC-rapportering i den endelige rapport for action 13. Kilde: OECD, 2015, action 13 final report side 30

Den endelige udgave af CbC-rapporten består af tre skemaer mod discussion draftets to. I skema 1 skal der udfyldes finansiell information på land-for-land basis, mens skema 2 er et afkrydsningsskema, hvor der for hvert selskab skal afkrydses, hvad det givne selskabs primære forretningsaktiviteter er. Skema 2 erstatter således det gamle punkt i discussion draftets skema 1 omkring vigtige forretningsaktiviteter, som skulle angives via koder. Udkastets skema 2 om supplerende information er i den endelige udgave skema 3, men indeholder ingen ændringer. Dette omfatter MNK'ernes forklaring af de udfyldte skemaer 1 og 2, som skal hjælpe på forståelsen af de udfyldte skemaer. Førhen skulle der i skema 1 rapporteres 15 typer af finansiell information samt information om den effektive ledelses hjemsted og forretningsaktiviteter (se skema 4.2 på side 30), mens der i det nye skema 1 skal rapporteres om 10 finansielle informationstyper, om end forskellig fra discussion draftets informationstyper; nogle er slettet, nogle er tilføjet og nogle er ændret, hvilket fremgår af nedenstående skema 4.13.

Nyt i forhold til CbC-udkastet	Fjernet fra CbC-udkastet	Fastholdt i forhold til CbC-udkastet
<u>Skema 1 i CbC-skabelonen:</u> - Finansiell information angives pr. skattejurisdiktion (land-for-land fremfor selskab-for-selskab) - Angivelse af intern og ekstern omsætning, samt totalen heraf (førhen skulle alene totalen angives) - Betalt indkomstskat (førhen skulle denne opdeles i hhv. skattebetalinger til det land selskabet er hjemmehørende i, og skattebetalinger til alle andre lande) - Beregnet indkomstskat for det indeværende år - Vedtaget kapital og akkumuleret fortjeneste skal angives separat <u>Skema 2 i CbC-skabelonen:</u> - Skattejurisdiktion med angivelse af, hvilke koncernselskaber er hjemmehørende deri - Indregistreringsjurisdiktion, hvis forskellig fra hjemmehørende skattejurisdiktion - Forud definerede liste af primære forretningsaktiviteter, som skal afkrydses pr. selskab	- Landeangivelsen erstattes med angivelse af skattejurisdiktion - Koncernselskab organiseret i landet (selskab-for-selskab erstattes med land-for-land) - Den effektive ledelses hjemsted - Vigtige forretningsaktiviteter angivet efter kode (erstattes med det nye skema 2) - Betalte indkomstskatter skal ikke længere angives opdelt efter skattebetalinger til det land, selskabet er hjemmehørende i, og alle andre lande, men samlet - Total indeholdt skat - Totale personaleomkostninger - Koncerninterne betalinger (royalties, renter og servicegebyrer)	<u>Skema 1 i CbC-skabelonen:</u> - Resultat før indkomstskat - Omsætning (med ændringer) - Betalt indkomstskat (med ændringer) - Andre materielle aktiver end likvider - Antal ansatte - Akkumuleret fortjeneste - Vedtaget aktiekapital <u>Skema 3 i CbC skabelonen (tidligere skema 2):</u> - Supplerende information

Skema 4.13: Oversigt over CbC-rapportens ændrede og fastholdte informationstyper. Kilde: Egen tilvirkning⁷⁰

En af de væsentligste ændringer fra discussion draftet er tilføjelsen af et nyt skema (skema 2), hvor der for hvert koncernselskab skal afkrydse det givne koncernselskabs primære forretningsaktiviteter ud fra en forud defineret liste, mod angivelse via branchekoder førhen. En anden central ændring er, at rapporteringen i skema 1 om finansiell information nu skal foretages land-for-land i stedet for selskab-for-selskab, hvilket var anbefalet af EY. Derudover er en række informationstyper såsom hjemsted for den effektive ledelse, personaleomkostninger og koncerninterne betalinger fjernet, hvilket rådgiverne kritiserede, da de ikke mente, at disse informationstyper bidrager med nyttig information til brug for skattemyndighedernes risikovurdering.⁷¹

⁷⁰ OECD, 2015, Action 13: 2015 Final Report, side 29-30 + OECD, 2014, Action point 13: Discussion Draft, side 15-16

⁷¹ OECD, 2015, Action 13: 2015 Final Report, side. 29f.

4.5.3 Compliance problemstillinger

Væsentlighed. OECD har lavet flere nye tilføjelser til dette afsnit, hvoraf det vigtigste er en vejledning, der specificerer begrebet væsentlighed. De anbefaler, at der kan vælges mellem relative og absolutte værdier. For den lokale fil lægges der op til, at staterne selv fastsætter deres egne væsentlighedsgrænser, mens det for master filen præciseres, at informationen er væsentlig. Såfremt undladelse vil påvirke pålideligheden af TP-udfaldet.

TP-dokumentationens sprog. OECD har valgt, at sproget for master filen og den lokale skal fastlægges i national ret, fremfor at kræve master filen på engelsk som før. OECD har således valgt ikke at følge Deloitte's og EY's anbefalinger om, at alle filerne bør udarbejdes på engelsk, men anerkender de omkostninger oversættelser vil medføre. OECD tilskynder dog staterne til at tillade skatteyderne, at udarbejde filerne på et fællessprog, såfremt indholdet ikke mister sin betydning.

Sanktioner. OECD pointerer, at sanktioner hører under staternes suverænitetsbeføjelse. Dog beskrives det, hvordan dokumentationsrelaterede sanktioner kan udformes. Bøder kan blandt andet pålægges som et fast beløb og/eller som en procentdel af den indkomst, der er for lavt selvangivet.

Fortrolighed. Det skal stå klart for MNK'er, at skattemyndighederne vil behandle deres informationer på forsvarlig vis, således at de sikrer bevarelsen af fortroligheden. OECD er blødt lidt op på kravene til skattemyndighederne, således at de ikke længere *"skal sikre at fortrolig dokumentation ikke offentliggøres"*, men i stedet *"tage alle nødvendige skridt"* for at sikre, at der ikke sker offentliggørelse af fortrolig information. Det skal bemærkes, at den færdige udgave af kapitel 5 i TPG indeholder et nyt bilag med titlen *"spørgeskema om fortrolighed og datasikkerhed"*. Kort skal det nævnes, at dette spørgeskema kan bruges som en checkliste, når skattemyndighederne gennemgår sikkerhedsprocedurer med henblik på at bibeholde fortroligheden af det udleverede materiale. Dette spørgeskema vedrører områder såsom retlige rammer, håndtering af informationssikkerhed, overvågning, håndhævelse mv.⁷²

4.5.4 Implementering

Discussion draftet adresserer i meget begrænset omfang implementeringen af de nye retningslinjer, men dette er detaljeret beskrevet i det endelige kapitel 5. Implementeringen vil blive analyseret dybdegående i det følgende kapitel 5 i afhandlingen, hvor vi også analyserer implementeringen af CbC-rapportering.

⁷² OECD, 2015, Action 13: 2015 Final Report, side 16-20

4.6 Delkonklusion

I det forgangne kapitel har vi analyseret discussion draftet for action point 13 om TP-dokumentation og CbC-rapportering, der indeholder et udkast til et nyt kapitel 5 i TPG. OECD har identificeret tre formål med TP-dokumentationskrav og udarbejdet en ny todelt struktur til TP-dokumentation bestående af en master fil, herunder CbC-rapportering og en lokal fil. Der er udarbejdet detaljerede retningslinjer for, hvad disse filer skal indeholde; master filen skal give et samlet overblik over MNK'ens forretning, CbC-rapporten skal illustrere den globale allokering af profitter og andre indikatorer for økonomisk aktivitet, mens den lokale fil skal indeholde information om lokale koncernselskabers kontrollerede transaktioner. Ligeledes har OECD identificeret en række compliance problemstillinger, som lokale skattemyndigheder skal tage højde for, når de udformer national lovgivning om TP-dokumentation.

Hertil har vi foretaget en analyse af rådgivernes holdninger (Deloitte og EY) til OECD's udkast. Begge har kritiseret formål 3, der kræver at MNK'erne indgiver al information som skattemyndighederne har behov for ved en TP-revision, ligesom de gerne så CbC-rapportering udskilt som en selvstændig del af TP-dokumentationen. Hertil kommer en række specifikke kommentarer til indholdet af master filen, den lokale fil og CbC-rapporten, herunder rapportering pr. land fremfor selskab samt til compliance problemstillingerne, særligt vedrørende væsentlighed, fortrolighed, sanktioner og sprog.

Vi har analyseret det endelige kapitel 5 med fokus på, hvad OECD valgte at ændre som følge af rådgivernes kommentarer, og hvad de fastholdte. OECD har specificeret formål 3 ved at anerkende, at det er for byrdefuldt for selskaberne at indsende al information til en eventuelt TP-revision, ligesom CbC-rapporten er blevet til en selvstændig rapport. I master filen har OECD blandt andet specificeret indholdet af oplysninger omkring MNK'ens forsyningskæde og interne service arrangementer, ligesom krav om oplysning af de 25 højest betalt ansatte og MAP-sager er fjernet. I den lokale fil er ordlyden af kravene specificeret, ligesom der er tilføjet en række nye punkter vedrørende hovedkonkurrenter, koncerninterne betalinger, APA'er og skatteafgørelser. For CbC-rapporten er udkastets to skemaer udvidet til tre, hvor skema 1 omhandler finansiel information, skema 2 koncernselskabernes primære forretningsaktiviteter (hvilket er nyt i) og skema 3 om supplerende oplysninger. På EY's anbefaling har OECD valgt, at skema 1 skal rapporteres land-for-land i stedet for selskab-for-selskab, ligesom de finansielle informationstyper, der skal angives i skema 1 er væsentligt ændret. For compliance problemstillingerne har OECD valgt, at lade TP-dokumentationens sprog være op til national ret at fastlægge på trods af, at rådgiverne har anbefalet, at alt gerne skulle indleveres på engelsk.

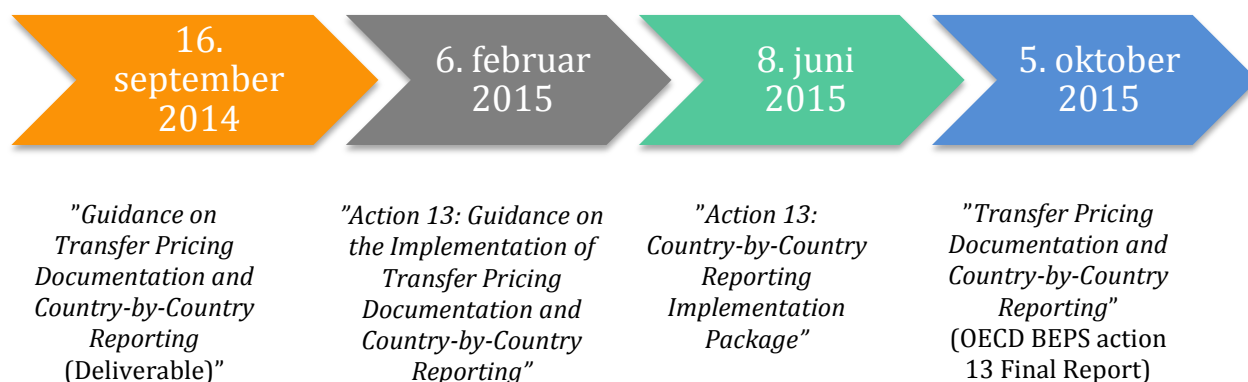
Kapitel 5 – Implementering af de nye TP-dokumentationskrav

5.1 Indledning

I forrige kapitel har vi analyseret udviklingen i det nye kapitel 5 i OECD's TPG, herunder de ændrede TP-dokumentationskrav, frem til den endelige udgave fra oktober 2015. OECD har tydeligt fremhævet, at effektiv og ensartet implementeringen af de nye retningslinjer er et nøgleområde, da bekæmpelse af BEPS-adfærd kræver en koordineret tilgang, ligesom selskabernes administrative byrder reduceres ved ensartethed i de nationale dokumentationskrav. OECD har derfor udarbejdet en vejledning for implementeringen af de nye TP-dokumentationskrav, herunder især CbC-rapportering, da denne er en nyhed, hvorfor behovet for implementeringsvejledning her er større.⁷³ I det følgende vil det blive analyseret, hvorledes OECD vil implementere de nye TP-dokumentationskrav i den endelige, opdaterede udgave af OECD's TPG kapitel 5, herunder til hvilke myndigheder filerne skal indgives til og hvornår.

5.2 Oversigt over udviklingen af implementeringsvejledningen i det nye kapitel 5

Udviklingen af TP-dokumentationskravene har foregået løbende under BEPS-projektet, og det har implementeringsvejledningen til disse også. Udviklingen af implementeringsvejledningen af de nye retningslinjer fremgår af figur 5.1 nedenfor.



Figur 5.1 Udviklingen i implementeringsvejledning af de nye TP-dokumentationskrav, herunder CbC-rapportering. Kilde: Egen tilvirkning

Af figur 5.1. fremgår det, at implementeringsvejledningen for de nye dokumentationskrav har været over et år undervejs og bygger på fire publikationer fra OECD. Analysen af implementeringen vil i indeværende kapitel fokusere på de tre rapporter fra henholdsvis september 2014, februar 2015 og den færdige rapport fra oktober 2015. Dette skyldes, at rapporten "Action 13: Country-by-Country Reporting Implementation Package" fra juni 2015 er cirka 98% identisk med rapporten "Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting" (OECD BEPS action 13 Final Report) fra oktober 2015. Der er tale om, at OECD i mindre omfang har foretaget tekst- og sprogmæssige ændringer i forhold til rapporten "Action 13: Country-by-Country Reporting Implementation Package"

⁷³ OECD, 2015, Action 13: 2015 Final Report, side 20

frajuni 2015, hvorfor vi konkluderer, at de indholdsmæssigt er identiske, og det dermed ikke vil bidrage yderligere til afhandlingen, at analysere dem begge. Derfor vil vi i perioden juni-oktober 2015 fokusere på den endelige udgave.

5.2.1 *Guidance on Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting (deliverable) fra september 2014*

OECD's rapport "*Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting (Deliverable)*" blev udgivet i september 2014, og giver et indblik i, hvad OECD anser for vigtigt ved implementeringen af de nye TP-dokumentationskrav.

OECD anerkender, at det er essentielt, at de nye TP-dokumentationskrav og i særdeleshed CbC-rapportering implementeres effektivt og konsistent. Det anbefales, at den lokale fil bør indleveres direkte til skattemyndighederne i den lokale jurisdiktion, men der var på daværende tidspunkt endnu ikke enighed mellem de deltagende lande om, hvorledes master filen og CbC-rapporten bør indgives. Der var heller ikke enighed om, hvorledes master filen og CbC-rapporterne skal gøres tilgængelig for de relevante skattemyndigheder i de enkelte lande. OECD's Working Party No. 6 of the Committee on Fiscal Affairs fik til opgave at analysere, hvorledes master filen og CbC-rapporten kan indgives og deles mellem de relevante skattemyndigheder. OECD identificerede en række forhold, der skulle tages højde for, når arbejdsgruppen undersøgte mulige måder for implementering af master filen og CbC-rapporten.⁷⁴ Disse forhold fremgår af figur 5.2 nedenfor.



Figur 5.2 Forhold der skal overvejes ved udvikling af implementeringsmekanismer for master filen og CbC-rapportering. Kilde: OECD, 2014, Deliverable report – Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, side 25-26

⁷⁴ OECD, 2014, Deliverable report – Guidance on TP Documentation and CbC reporting, side 25

5.2.2 Action 13: Guidance on the Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting fra februar 2015

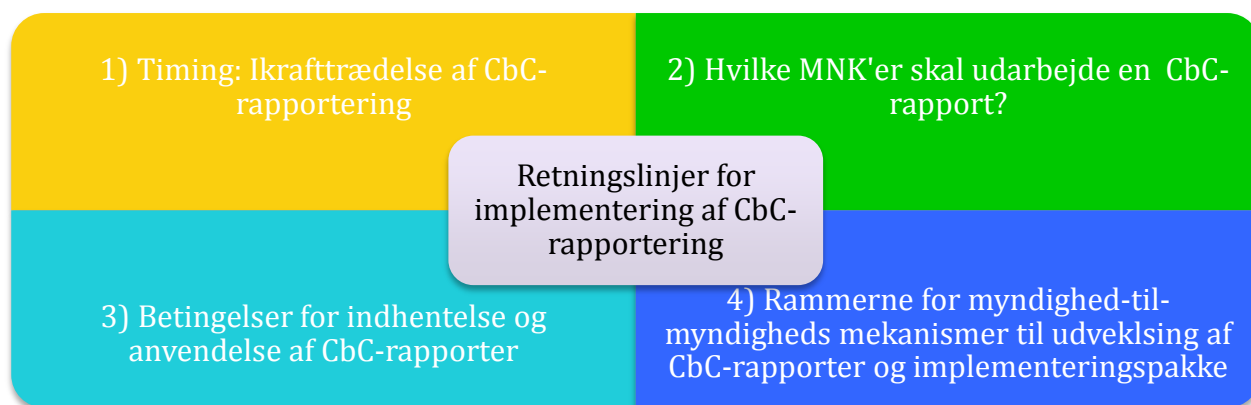
Rapporten "Action 13: Guidance on the Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting" blev udgivet i februar 2015, og er resultatet af det arbejde, som Working Party No. 6 fik til opgave efter udgivelsen af deliverable-rapporten fra 16. september 2014 jf. afsnit 5.2.1 ovenfor.

5.2.2.1 Master fil og lokal fil

OECD fokuserer i denne publikation hovedsagligt på implementering af CbC-rapportering, men fastslår at TP-dokumentationskravene indeholdt i master filen og den lokale fil bør implementeres i national ret ved tilpasning af national lovgivning. Ligeledes anbefales det, at både master filen og den lokale fil skal indgives direkte til de lokale skattemyndigheder i de relevante jurisdiktioner, således at OECD har valgt samme tilgang til indgivelse af master filen som den lokale fil, der allerede var valgt implementeringstilgang til i OECD's deliverable rapport fra september 2014 jf. ovenstående afsnit 5.2.1. De lande, der deltager i BEPS-projektet, er enige om, at der ved udformning af national ret skal tages højde for både fortroligheden af master filen og den lokale fil, samt konsistent at følge og anvende retningslinjerne for indholdet af filerne fremsat i det nye kapitel 5.⁷⁵

5.2.2.2 CbC-rapportering

Vejledning til landeimplementering af CbC-rapportering i national ret er det, OECD's rapport fra februar 2015 bruger flest sider på. OECD har udarbejdet en implementeringsvejledning for CbC-rapportering, der vedrører fire hovedspørgsmål. Disse fremgår af figur 5.3 nedenfor.



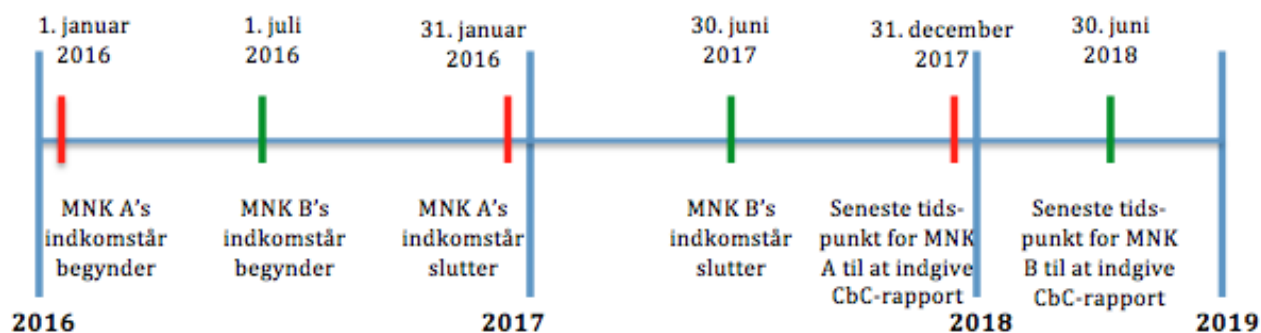
Figur 5.3 Retningslinjer for implementering af CbC-rapportering. Kilde: Egen tilvirkning af OECD, 2015, Action 13: Guidance on the Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, side 4-8

AD 1) Timing: Ikrafttrædelse af CbC-rapportering

Det bør kræves, at de første CbC-rapporter indgives for indkomstår, der starter 1. januar 2016 eller senere, men det anerkendes, at nogle skattemyndigheder har behov for mere tid til at foretage de nødvendige ændringer i national ret. For at assistere landene i rettidig implementering af de nye lovkrav, havde OECD intention om at udarbejde en modellov, hvor det kræves, at en MNK's ultimative

⁷⁵ OECD, 2015, Action 13: Guidance on the Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, side 3

moderselskab skal indgive CbC-rapporten til skattemyndighederne i den jurisdiktion, det er hjemmehørende i. OECD anbefaler, at MNK'er bør gives et år fra indkomstårets udløb til at udarbejde og indgive CbC-rapporten. Herved skal CbC-rapporter for indkomstår, der udløber 31. januar 2016 senest være indgivet 31. januar 2017, mens indkomstår, der udløber senere end 31. januar 2016, skal indgives senere i 2018, 12 måneder efter indkomstårets udløb.⁷⁶ Figur 5.4 nedenfor illustrerer to scenarier for indgivelse af CbC-rapporter med to MNK'er, MNK A og MNK B, hvis indkomstår udløber på forskellige tidspunkter.



Figur 5.4: Tidspunkt for indgivelse af de første CbC-rapporter. Kilde: Egen tilvirkning af OECD, 2015, Action 13: Guidance on the Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, side 4

De deltagende lande i BEPS-projektet er enige om, at der ikke skal kræves CbC-rapportering for indkomstår, der begynder tidligere end 1. januar 2016.

AD 2) MNK'er der skal indgive CbC-rapport

OECD anbefaler som udgangspunkt, at alle MNK'er skal indgive en årlig CbC-rapport, dog med den væsentlige undtagelse, at alle MNK'er, der har en samlet konsolideret omsætning det foregående indkomstår på mindre end EUR 750 mio. eller tilsvarende i lokal valuta, ikke pålægges at udarbejde en CbC-rapport. OECD mener, at en sådan beløbsgrænse vil friholde 85-90 % af alle MNK'er, som derfor ikke skal udarbejde og indgive CbC-rapporter. De 10-15% af MNK'er, hvis konsoliderede omsætning er over beløbsgrænsen vil udgøre ca. 90% af de kontrollerede transaktioner på verdensplan. De EUR 750 mio. anses af OECD for at repræsentere en passende afvejning mellem MNK'ernes compliance byrder og skattemyndighedernes gavn af CbC-rapporterne. På denne baggrund er der ikke behov for yderligere undtagelser med hensyn til, hvilke selskaber som ikke skal udfylde CbC-rapporter.⁷⁷

AD 3) Betingelser for indhentelse og anvendelse af CbC-rapporter

De lande, der deltager i BEPS-projektet, skal opfylde tre betingelser, der er nødvendige for, at skattemyndigheder kan modtage og anvende CbC-rapporter. Betingelserne fremgår af nedenstående skema 5.1.

⁷⁶ OECD, 2015, Action 13: Guidance on the Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, side 4

⁷⁷ OECD, 2015, Action 13: Guidance on the Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, side 4-5

Fortrolighed	Jurisdiktioner skal have indført og kunne håndhæve retsbeskyttelse af den fortrolige information, som rapporteres. Denne beskyttelse skal kunne bevare fortroligheden af CbC-rapporter i et sådan omfang, at den mindst svarer til den beskyttelse, der ville finde anvendelse, hvis informationen blev leveret i henhold til bestemmelserne i; A) Konventionen om Gensidig Administrativ Bistand i Skattesager B) En skatteinformationsudvekslingsaftale (TIEA) C) En skatteaftale, der opfylder internationalt vedtagne standarder Ovenstående beskyttelse omfatter begrænsningen i anvendelsen af information, regler om hvilke personer oplysningerne kan videregives til mv.
Konsistens	Jurisdiktioner skal indføre lovkrav i national ret, som kræver, at en MNK's ultimative moderselskab hjemmehørende i deres jurisdiktion, skal udarbejde og indgive en CbC-rapport medmindre deres konsoliderede omsætning er mindre end EUR 750 mio. OECD's skabelon for CbC-rapportering og vejledningen til denne bør anvendes ved implementeringen af CbC-rapportering i national ret. Der må ikke kræves hverken mere eller mindre information i skabelonen end OECD anbefaler.
Passende anvendelse	CbC-rapporten kan anvendes ved vurderingen af TP-risici eller andre BEPS relaterede risici, samt for økonomisk og statistisk analyse, når dette er passende. CbC-rapporten må ikke selvstændigt danne grundlag for indkomstændringer, men må gerne danne grundlag for yderligere forespørgsler om MNK'ens TP set-up eller andre skatteforhold i forbindelse med en TP-revision.⁷⁸

Skema 5.1 Betingelser for at modtage og anvende CbC-rapporter. Kilde: Egen tilvirkning af OECD, 2015, Action 13: Guidance on the Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, side 5-6

AD 4) Rammerne for myndighed-til-myndighed mekanismer vedrørende CbC-rapportens udveksling og implementeringspakke

Rammerne for udvekslingen af CbC-rapporten indebærer, at landene indenfor rimelig tid bør kræve, at MNK'ers ultimative moderselskaber hjemmehørende i deres jurisdiktion, skal indgive CbC-rapporter. De skattemyndigheder, der modtager disse CbC-rapporter, skal automatisk udveksle disse med skattemyndighederne i de øvrige lande, hvor MNK'en opererer og som opfylder betingelserne omkring fortrolighed, konsistens og passende anvendelse, som fremgår af skema 5.1 ovenfor. Såfremt en jurisdiktion ikke automatisk videregiver CbC-rapporten til en anden jurisdiktion, der opfylder betingelserne fordi;

- (a) jurisdiktionen, hvor det ultimative moderselskab er hjemmehørende, ikke kræver, at selskabet skal indgive en CbC-rapport
- (b) der ikke rettidigt er indgået en aftale mellem de kompetente myndigheder i de to jurisdiktioner, hvor det ultimative moderselskab er hjemmehørende og det land, der ønsker CbC-rapporten

⁷⁸ OECD, 2015, Action 13: Guidance on the Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, side 5-6

- (c) det er fastslået, at der eksisterer en manglende evne til i praksis at udveksle informationer med den givne jurisdiktion, selvom der ellers er en aftale om informationsudveksling mellem de to jurisdiktioner

kan sekundære ordninger træde i stedet, for eksempelvis ved at CbC-rapporten indgives lokalt af MNK'en til de relevante skattemyndigheder, eller ved at CbC-rapporten indgives af et andet koncernselskab i moderselskabets sted.

De lande, der deltager i BEPS-projektet havde på tidspunktet for publikationen aftalt, at der i forlængelse af rammerne for CbC-rapporteringen skulle udvikles en implementeringspakke for udveksling af CbC-rapporter skattemyndighederne imellem.⁷⁹ Indholdet af denne implementeringspakke fremgår af figur 5.5 nedenfor.

Indholdet af implementeringspakken	
Modellov De vigtigste elementer i national lovgivning, der kræver, at en MNK's ultimative moderselskab skal indgive CbC-rapporten til skattemyndighederne i det land, hvor det er hjemmehørende, vil blive udviklet i en modellov. Ordlyden af denne modellov vil kunne tilpasses til de individuelle landes nationale ret, hvor der er behov for ændringer. Det var også planen, at de vigtigste elementer af sekundære ordninger skulle udvikles	Implementeringsaftaler for udveksling af CbC-rapporter Der vil blive udviklet en modelaftale for automatisk udveksling af CbC-rapporter mellem de kompetente skattemyndigheder, der inkorporer betingelserne fra skema 5.1 på side 55 ovenfor (fortrolighed, konsistens og passende brug) Denne modelaftale for aftaler mellem kompetente myndigheder bygger på eksisterende internationale aftaler, herunder Konventionen om Gensidig Bistand Skattesager, bilaterale skatteaftaler og Skatteinformationsudvekslingsaftaler (TIEA'er)
OECD oplyste, at implementeringspakken ville være færdigudviklet pr. april 2015	

Figur 5.5 Indholdet af implementeringspakken. Kilde: Egen tilvirkning af OECD, 2015, Action 13: Guidance on the Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, side 6-7

5.2.3 Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report fra oktober 2015

Rapporten "Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report" blev udgivet i oktober 2015. Rapporten indeholder den endelige opdatering af kapitel 5 i OECD's TPG, herunder den tredelte tilgang til TP-dokumentationskrav (master fil, lokal fil og CbC-rapporten), det nærmere indhold af de enkelte filer, samt en implementeringsvejledning og implementeringspakke for de nye TP-dokumentationskrav.

⁷⁹ OECD, 2015, Action 13: Guidance on the Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, side 6-7

OECD har ikke ændret nævneværdigt på indholdet af deres implementeringsvejledning i den endelige rapport i forhold til rapporten "*Action 13: Guidance on the Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*" (februar, 2015). Således er det fastholdt, hvordan master filen og den lokale fil skal implementeres og indgives, ligesom det er fastholdt, hvornår CbC-rapportering skal træde i kraft og hvem der skal udarbejde og indgive en CbC-rapport:

- TP-dokumentationskravene til master filen og den lokale fil bør implementeres i national ret og de skal indgives direkte til de lokale skattemyndigheder i de relevante jurisdiktioner
- De første CbC-rapporter skal udarbejdes for regnskabsår, der starter 1. januar 2016 eller senere, og indgives senest 12 måneder efter regnskabsårets afslutning
- Kun MNK'er med en konsolideret omsætning på minimum EUR 750 mio. skal udarbejde en CbC-rapport
- De lande, der deltager i BEPS-projektet, skal opfylde betingelserne fortrolighed, konsistens og passende brug, for at deres skattemyndigheder kan modtage og anvende CbC-rapporter
- Der skal i national ret implementeres krav om, at en MNK's ultimative moderselskab skal udarbejde og indgive en årlig CbC-rapport i det land, selskabet er hjemmehørende
- CbC-rapporterne skal udveksles med de øvrige relevante skattemyndigheder gennem informationsudvekslingsaftaler mellem de kompetente myndigheder⁸⁰

Til forskel fra Guidance-rapporten indeholder den endelige action point 13 rapport den færdigudarbejdede implementeringspakke for CbC-rapportering, som i første omgang blev offentliggjort i publikationen "*Action 13: Country-by-Country Reporting Implementation Package*" (juni, 2015). Implementeringspakken er udarbejdet med det formål at sikre, at CbC-rapportering implementeres i national ret hurtigt og ensartet i de deltagende lande. Pakken indeholder følgende:

- (1) En modellovgivning, som kræver at MNK'ens ultimative moderselskab skal indgive en CbC-rapport i det land, det er hjemmehørende i, herunder sekundære ordninger
- (2) Tre modelaftaler for aftaler om udveksling af CbC-rapporter mellem kompetente myndigheder, der skal lette udvekslingen af CbC-rapporter mellem de relevante skattemyndigheder, baseret på henholdsvis
 - (a) Konventionen om Gensidig Administrativ Bistand i Skattesager
 - (b) Bilaterale skatteaftaler
 - (c) Skatteinformationsudvekslingsaftaler (TIEA)

Den 27. januar 2016 underskrev 31 lande, herunder Danmark, en international multilateral aftale mellem kompetente myndigheder om automatisk udveksling af CbC-rapporter. 7 ud af de 34⁸¹ OECD-

⁸⁰ OECD, 2015, Action 13: 2015 Final Report, side 20-23

lande⁸² har ikke tiltrådt aftalen, herunder USA, Canada, Korea, New Zealand, Israel, Ungarn og Island, mens ikke-OECD landene Costa Rica, Lichtenstein, Malaysia, Nigeria og Sydafrika er blandt de 31 lande, som underskrev aftalen.⁸³

I afhandlingen har vi fokus på TP-dokumentationen, herunder master og lokal fil samt CbC-rapportering og tidspunktet for indgivelse heraf til skattemyndighederne. Det nærmere indhold af modellovgivningen, modelaftalerne og den nyligt underskrevne multilaterale aftale mellem kompetente myndigheder om udveksling af CbC-rapporter behandles derfor ikke i afhandlingen.⁸⁴

5.3 Rådgivers holdninger til implementeringen af de nye TP-dokumentationskrav

Deloitte og EY har samme holdning, når det kommer til implementeringen af de nye dokumentationskrav. Deloitte og EY finder det nødvendigt, at der er klare regler med hensyn til tidsplanen for implementeringen heraf. På denne måde gives selskaberne de bedste forudsætninger for at omstille deres systemer og processer, som gør dem bedre i stand til at imødekomme de forøgede TP-dokumentationskrav. EY pointerer også, at tidsfaktoren i henhold til implementeringen spiller en væsentlig rolle, såfremt master filen skal udleveres til de lokale skattemyndigheder frem for andre selskaber i koncernen. Dette resulterer i, at udarbejdelsen af TP-dokumentation efter de nye krav træder i kraft, når det førstkommande land indfører krav om indgivelse af master filen i national ret. Anbefalingen til OECD er derfor, at give selskaberne tilstrækkelig med tid til implementeringen af de nye krav, så de kan frembringe det ønskede informationer, som lever op til formålene med TP-dokumentationen.⁸⁵

EY foretog i august 2015 en undersøgelse, som omhandlede implementeringen af BEPS action points 8-9-10 og 13. EY konkluderede på baggrund heraf, at det opdaterede kapitel 5 i OECD's TPG forventes at få en øjeblikkelig effekt i de fleste lande på verdensplan – enten som soft law, men primært i kraft af ændringer i national ret. Dette ses blandt andet ved, at på tidspunktet for undersøgelsen havde 26 ud af 33 OECD-lande forventninger om at implementere CbC-rapportering, mens tre lande (Australien, Polen og Storbritannien) allerede havde en implementeringsproces i gang og ét land (Spanien) allerede havde foretaget implementeringen.⁸⁶ På tidspunktet for afhandlingen har flere lande dog igangsat implementeringsprocessen, herunder Danmark, hvilket fremgår af afhandlingens kapitel 6. Dog be-

⁸¹ Følgende OECD-lande har underskrevet: Australien, Belgien, Danmark, England, Estland, Finland, Grækenland, Holland, Irland, Italien, Japan, Luxemburg, Mexico, Norge, Polen, Portugal, Schweiz, Spanien, Slovenien, Slovakiet, Sverige, Tjekkiet, Tyskland og Østrig

⁸² <http://www.oecd.org/about/membersandpartners/list-oecd-member-countries.htm>

⁸³ <http://www.oecd.org/tax/a-boost-to-transparency-in-international-tax-matters-31-countries-sign-tax-co-operation-agreement.htm>

⁸⁴ OECD, 2015, Action 13: 2015 Final Report, side 23

⁸⁵ Deloitte UK, 2014, side 4 & EY, 2014, side 4 og 15

⁸⁶ EY, 2015, side 1 og 14

mærker EY, at der allerede daværende tidspunkt kunne spores forskelle i, hvordan CbC-rapportering bliver implementeret landene imellem. Eksempelvis har Australien planer om at stramme reglerne for, hvornår en MNK er omfattet af reglerne om CbC-rapportering, således at MNK'er med en konsoliderede omsætning på ca. EUR 670 mio. skal udarbejde en CbC-rapport. OECD's anbefalinger er som bekendt EUR 750 mio.⁸⁷

5.4 Delkonklusion

I det forgangne kapitel er det analyseret, hvorledes OECD vil implementere TP-dokumentationskravene i det nye kapitel 5. TP-dokumentationskravene indeholdt i master filen og den lokale fil bør implementeres i national ret og indgives direkte til de lokale skattemyndigheder i de relevante jurisdiktioner. Fokus har i særligt været på implementeringen af nyheden CbC-rapportering, hvor OECD har anbefalet, at CbC-rapportering bør træde i kraft for indkomstår, der begynder 1. januar 2016 eller senere, og rapporten skal være indgivet og udarbejdet senest 12 måneder efter indkomstårets udløb. Ligeledes skal CbC-rapporteringspligten kun gælde for MNK'er, hvis konsoliderede indkomst er på EUR 750 mio. eller mere. Der er fastsat tre betingelser; fortrolighed, konsistens og passende brug, som landene skal leve op til, for at deres skattemyndigheder kan modtage og anvende CbC-rapporter. National ret skal kræve, at en MNK's ultimative moderselskab skal indgive CbC-rapporten til skattemyndigheden i det land, det er hjemmehørende i, og denne skattemyndighed skal herefter automatisk udveksle denne med de øvrige relevante skattemyndigheder. Hertil er udarbejdet en implementeringspakke med en modellov for implementeringen af CbC-rapportering samt modelaftaler for aftaler om udveksling mellem kompetente myndigheder. Danmark var blandt 31 lande, som underskrev en multilateral aftale om automatisk udveksling af CbC-rapporter 27. januar 2016.

Rådgiverne EY og Deloitte, har hovedsagligt anbefalet, at implementeringen af de nye TP-dokumentationskrav, herunder CbC-rapportering, skal give MNK'erne tilstrækkelig tid til at omstille sig til de nye krav.

⁸⁷ EY, 2015, OECD BEPS Project outcomes Part 2: New reporting under Action 13, 20/10-2015

Kapitel 6 – Dansk implementering af de nye TP-dokumentationskrav

6.1 Indledning

Indtil nu har vi i afhandlingen analyseret udviklingen af opdateringen af OECD's TPG kapitel 5 frem til den endelige udgave fra oktober 2015, herunder det forøgede omfang af TP-dokumentationskravene, samt hvordan OECD anbefaler disses implementering. I dette kapitel analyserer vi implementering af de nye TP-dokumentationskrav i dansk ret. Der tages udgangspunkt i SKAT's Dokumentationsbekendtgørelse fra 24. januar 2006 (den gamle TPDB), hvor vi gennem en komparativ analyse med høringsudkastet til den nye dokumentationsbekendtgørelse offentliggjort 8. december 2015 (den nye TPDB), analyserer omfanget af ændringerne af de nye danske TP-dokumentationskrav. Herefter analyserer vi implementeringen af CbC-rapportering i dansk ret ved høringsudkastet til CbC-bekendtgørelsen offentliggjort 6. april 2016 samt indsættelsen af stk. 10-16 i SKL § 3B. Derefter analyseres de udfordringer ved CbC-rapportering, som EU-selskaberne selv har fremhævet, og som blev fremlagt i EU Joint Transfer Pricing Forum i oktober 2015. Kapitlet afsluttes med at sætte fokus på EU-initiativer, herunder kommende forslag til offentliggørelse af CbC-rapporter, da disse må antages at have en påvirkning på danske selskabers TP-dokumentation.

6.2 Danske regler om TP og TP-dokumentation – LL § 2 og SKL § 3B

Den materielle del af den danske TP-regulering findes i LL § 2, der fastlægger, at priser og vilkår i kontrollerede transaktioner skal være fastsat i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået mellem uafhængige parter (det såkaldte armslængdeprincip). Er armslængdeprincippet ikke overholdt, og afviger MNK'ens anvendte priser og vilkår fra transaktioner mellem uafhængige parter, kan SKAT foretage en korrektion af den kontrollerede transaktionen mellem koncernselskaber.⁸⁸

SKL § 3B udgør den formelle del af den danske TP-regulering, som fastlægger en oplysningspligt og dokumentationspligt for koncernselskabers kontrollerede transaktioner jf. SKL § 3B, stk. 1 og 5. Dette skal hjælpe SKAT med at identificere disse, samt give SKAT information til at kunne vurdere, om armslængdeprincippet har været overholdt i de kontrollerede transaktioner.⁸⁹ SKAT (Skatterådet) fastsætter regler for indholdet af den skriftlige dokumentation jf. SKL § 3B, stk. 5, hvilket indtil nu har været udstedt i den gamle TPDB fra januar 2006. Som følge af OECD's action point 13, som medførte et nyt kapitel 5 i TPG med udbyggede og præciserede dokumentationskrav, har der været behov for at foretage tilsvarende ændringer i de danske krav, for at implementere de nye dokumentationskrav fra OECD, som blev analyseret i kapitel 4. OECD har, som tidligere beskrevet, anbefalet en tredelt tilgang

⁸⁸ Schmidt mfl., 2015, side 301

⁸⁹ Schmidt mfl., 2015, side 320

til TP-dokumentationsmaterialet bestående af en master fil, lokal fil og en CbC-rapport. I Danmark har man ved implementeringen af OECD's nye TP-dokumentationskrav valgt at dele dette op i to dele (dog uden større indholdsmæssige forskelle til OECD):

- 1) Master filen og lokal filen implementeres under ét gennem den nye TPDB, som erstatter den gamle, og som træder i kraft 1. juli 2016
- 2) CbC-rapportering implementeres som en del af oplysningspligten ved indsættelsen af SKL § 3B, stk. 10-16, som blev vedtaget i december 2015 og udstedelse af CbC-bekendtgørelsen, som blev sendt i høring i april 2016

I Danmark har man således valgt at implementere OECD's nye TP-dokumentationskrav i form af en ny TPDB og en CbC-bekendtgørelse, og samlet set er der tale om en kraftig udvidelse og præcisering sammenlignet med de hidtidige danske TP-dokumentationsregler, særlig som følge af implementeringen af CbC-rapportering. Hvor der tidligere var en vis formfrihed, så længe TP-dokumentationens indeholdt de påkrævede oplysninger, vil indholdet fremover være fastlagt i form af OECD's detaljerede dokumentationskrav. For danske selskaber, som indgår i koncerner med en samlet omsætning på mindst DKK 5,6 mia., vil den samlede oplysningspligt fremover bestå af selskabets årsregnskaber, skatteregnskaber, 3B-skemaer og CbC-rapportering. Disse skal udarbejdes og indsendes til SKAT årligt ved selvangivelsen jf. SKL § 3B, stk. 1, dog indgives CbC-rapporten ikke ved selvangivelsen, men 6 måneder forskudt.⁹⁰ Oplysningspligten suppleres af dokumentationspligten, som selskaberne skal udarbejde og opbevare jf. SKL § 3B, stk. 5, og som fremadrettet udgøres af en master fil og lokal fil, som skal fremsendes, såfremt SKAT fremsætter begæring herom indenfor en frist på 60 dage. Opdelingen er således interessant i forhold til fremsendelsestidspunktet, men også særligt interessant i forhold til bødestørrelsen, da bødestørrelsen kan være langt mindre for en mangelfuld CbC-rapport end for en mangelfuld master fil og/eller lokal fil.

Fremsendelsestidspunkt og bødestraffe ved manglende overholdelse af oplysnings- og dokumentationskrav

En fyldestgørende selvangivelse kræver således, at selskabet opfylder kravene til både oplysningspligten og dokumentationspligten. Dette indebærer, at der er udarbejdet og opbevaret en fyldestgørende TP-dokumentation, der skal kunne danne grundlag for, at SKAT kan vurdere om kontrollerede transaktioner har været i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Dokumentation skal fremsendes til SKAT, såfremt denne anmoder herom, og skal fremsendes indenfor 60 dage efter SKAT's begæring. Hertil kommer, at selskabet skal udfylde et fyldestgørende 3B-skema, som skal fremsendes ved selvangivelsen 6 måneder efter indkomstårets udløb samt en fyldestgørende CbC-rapport, som skal fremsendes senest 12 måneder efter indkomstårets udløb. Er TP-dokumentationen mangelfuld (eller

⁹⁰ SKAT, 2015, Den juridiske vejledning, afsnit C.D.11.4.1.1

fremsendes den slet ikke) kan selskabet pålægges bødestraf, uanset om SKAT foretager en indkomstforhøjelse eller ej, som udgør et grundbeløb på DKK 250.000 for hvert dansk koncernselskab for hvert indkomstår. Bøden kan nedsættes til det halve (DKK 125.000), såfremt selskabet efterfølgende udarbejder fyldestgørende TP-dokumentation. Når TP-dokumentationen er mangelfuld, kan SKAT foretage en skønsmæssig ansættelse af selskabets skattepligtige indkomst jf. SKL § 5, stk. 3, jf. SKL § 3B, stk. 9, således at bevisbyrden vender til fordel for skattemyndighederne. Når SKAT's skønsmæssige ansættelse af indkomsten medfører en indkomstforhøjelse for selskabet, der har indleveret mangelfuld TP-dokumentation, forhøjes bødestraffen med et tillæg på 10% af indkomstforhøjelsen, hvilket i praksis kan medføre meget store bødestrafte.⁹¹

Såfremt 3B-skemaer eller CbC-rapporter ikke fremsendes rettidigt, eller skatteyder har afgivet urigtige eller vildledende oplysninger i disse, er dette også genstand for sanktioner. Hvis 3B-skemaerne fremsendes for sent pålægges det selvangivelsespligtige selskab et dagligt skattetillæg på DKK 200, dog maksimalt DKK 5.000 og også eventuelle bøder jf. SKL § 5, stk. 1 og 2. Er oplysningerne i 3B-skemaet vildledende eller urigtige kan SKAT pålægge bødestrafte efter SKL § 14, stk. 1, 3 og 6 og SKL § 17, stk. 3. For så vidt angår CbC-rapporten, pålægges det selskab, som skal udarbejde og indgive rapporten (altså enten det ultimative- eller stedfortrædende danske moderselskab), bøde, såfremt selskabet ikke fremsender CbC-rapporten rettidigt eller afgiver urigtige og vildledende oplysninger på skemaerne. Sådanne overtrædelser er omfattet af de generelle sanktionsordninger i SKL § 14, stk. 1, samt særligt SKL § 17, stk. 3. Bødens størrelse fastlægges ud fra en konkret helheds- og proportionalitetsbetragtning af SKAT.⁹²

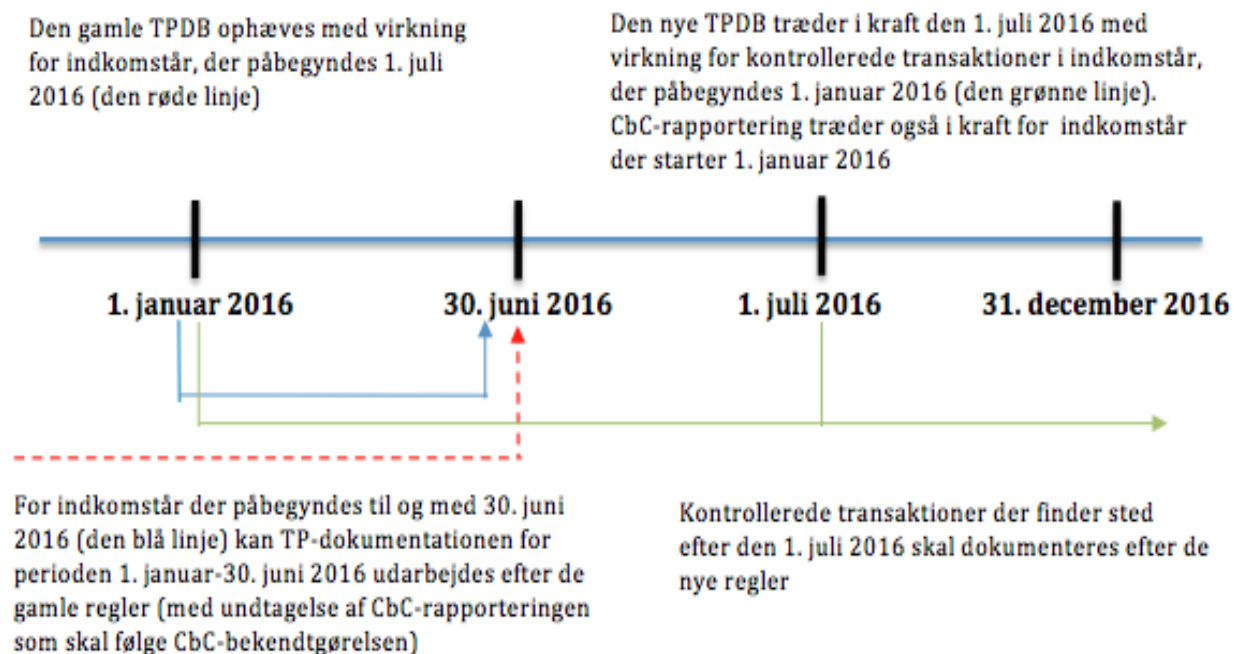
6.2.1 Dokumentationsbekendtgørelserne

I dette afsnit foretages en komparativ analyse af to dokumentationsbekendtgørelser: 1) Bekendtgørelse nr. 42 af 24. januar 2006 om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner (den "gamle" Dokumentationsbekendtgørelse) og 2) den nye bekendtgørelse, høringsudkastet fra 8. december 2015. Analysen foretages paragraf for paragraf og er relevant, da den udleder, hvordan de danske regler, som fortolkes i overensstemmelse med OECD's retningslinjer, i fremtiden kommer til at se ud. Således træder den nye TPDB jf. § 8, stk. 1 i kraft den 1. juli 2016 med virkning for koncerninterne transaktioner foretaget i indkomstår, der starter den 1. januar 2016 eller senere. Dog skal det bemærkes, at den gamle TPDB stadig er relevant for selskaber, hvis indkomstsår påbegyndes til og med 30. juni 2016. Dette skyldes, at disse selskaber for transaktioner foretaget mellem 1. januar 2016 og 30. juni 2016, kan udarbejde deres TP-dokumentation efter de gamle regler, hvorfor disse

⁹¹ Schmidt mfl., 2015, 326-328

⁹² Den juridiske vejledning, 2016, afsnit C.D.11.3.4 og C.D.11.4.1.1

regler også analyseres.⁹³ Påbegyndes et regnskabsår 1. juli 2016 eller senere skal TP-dokumentationen udarbejdes efter den nye TPDB. Dette illustreres i figur 6.1 nedenfor.



Figur 6.1 Oversigt over udarbejdelse af TP-dokumentation efter den nye og gamle TPDB. Kilde: Egen tilvirkning

I det følgende analyseres de to TPDB'er, der er vedlagt som bilag 3 og 4 til afhandlingen. Det skal bemærkes, at den nye TPDB har færre paragraffer end den gamle (8 paragraffer i den nye, mod 12 i den gamle). Dette skyldes, at §§ 4-8 i den gamle TPDB vedrørende selve kravene til indholdet af TP-dokumentation reduceres til §§ 4-5 i den nye TPDB. Da dette er de væsentligste ændringer sammenlignes de i et skema for sig (skema 6.3 og 6.4), mens de øvrige paragraffer (§§ 1-3, 6-8) følger af skema 6.1. Bemærk også, at den gamle TPDB § 11 gav mulighed for, at udarbejde TP-dokumentationen efter EU-regler som indeholdt en master fil og lokal fil, men denne paragraf ansås som overflødig i den nye bekendtgørelse, da de nye krav i forvejen kræver udarbejdelse af en master fil og lokal fil.

Nedenstående skema 6.1 indeholder en sammenlignelighedsanalyse af de to bekendtgørelser. Vi har valgt, at analysere den nye TPDB over for den gamle, eftersom det er denne som kommer til at gælde fremover. Kolonne 1 viser hvilken paragraf der omtales, kolonne 2 og 3 forklarer henholdsvis indholdet i den nye og gamle TPDB til den omhandlende paragraf.

⁹³ Den nye TP-bekendtgørelse § 8, stk. 3

Paragraf, §	Høringsbekendtgørelsen fra 8. december 2015 (Den <u>nye</u> Dokumentationsbekendtgørelse)	Bekendtgørelse nr. 42 af 24. januar 2006. (Den <u>gamle</u> Dokumentationsbekendtgørelse)
§ 1: Omfattede parter	§ 1, stk. 1: Omfattet af bekendtgørelsens regler er selskaber, som også omfattes LL § 2 om armslængdeprincippet og SKL § 3B, stk. 5 om udfærdigelse og opbevaring af skriftlig dokumentation, som viser hvordan priser og vilkår er fastsat. Hermed er parter med interessefællesskab omfattet TPDB'en, og er fuldt dokumentationspligtige, hvilke gælder: • <i>Hvorover fysiske eller juridiske personer udøver en bestemmende indflydelse,</i> • <i>Der udøver en bestemmende indflydelse over juridiske personer,</i> • <i>Der er koncernforbundet med en juridisk person,</i> • <i>Der har et fast driftssted beliggende i udlandet,</i> • <i>Der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med et fast driftssted i Danmark, eller</i> • <i>Der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med kulbrintetilknyttet virksomhed omfattet af kulbrinteskattelovens § 21, stk. 1 eller 4.</i>	§ 1, stk. 1: Havde samme indhold som den nye TPDB. Således at de omfattede parter, er dem der har et interessefællesskab, og derfor udarbejde skriftlig dokumentation, der demonstrerer de kontrollerede transaktioners overholdelse af armslængdeprincippet jf. henholdsvis LL § 2 og SKL § 3B, stk. 5.
§ 2 Omfanget af dokumenta- tionen	§ 2, stk. 1: Deler TP-dokumentationen op i to dele; en master fil (fællesdokumentation) og en lokal fil (landespecifik dokumentation). Sammen skal filerne anvendes til vurderingen af, om koncerninterne transaktioner er prisfastsat i overensstemmelse med, hvad uafhængige parter ville have aftalt § 2, stk. 2: Redegør for detaljeringsgraden af de analyser mv. som skal anvendes ved § 4 (master fil) og § 5 (lokal fil). Detaljeringsgraden er forskellig for store og små selskaber, grundet disses kompleksitet. § 2, stk. 3: TP-dokumentationen kan udarbejdes på de nordiske sprog samt engelsk.	§ 2, stk. 1: Eftersom den nye TPDB består af en tredeling af dokumentationsmaterialet var ordlyden i stk. 1 anderledes. Dokumentationen, som tilvejebringes via beskrivelser og analyser beskrevet i §§ 4-8, anvendes til vurdering af, om priser og vilkår svarer til, hvad uafhængige parter ville have opnået (armslængdeprincippet). Dog er det <i>ikke</i> en betingelse, at strukturen i §§ 4-8 følges konsekvent. § 2, stk. 2: Detaljeringsgraden ved TP-analyser mv. er identisk med den nye TPDB og dermed selskabsafhængig. § 2, stk. 3 og stk. 4: Har samme indhold som den nye TPDB. Altså kan TP-dokumentationen udarbejdes på de nordiske sprog samt engelsk.

	§ 2, stk. 4: Udleder, at såfremt SKAT fremsender begæring om, at få dokumentationen fremsendt, har selskaberne en frist på maksimalt 60 dage til at fremsende TP-dokumentationen (master fil og lokal fil)	Derudover skal dokumentationen fremsendes til SKAT indenfor 60 dage, såfremt SKAT har fremsat begæring herom.
§ 3 Uvæsentlige transaktioner	§ 3, stk. 1: Uvæsentlige kontrollerede transaktioner skal kun angives og ikke dokumenteres i den lokale fil. § 3, stk. 2: Definerer en uvæsentlig transaktion som <i>"enkeltstående transaktioner af beskedent økonomisk omfang"</i>.	§ 3, stk. 1: Uvæsentlige kontrollerede transaktioner skulle kun angives, ikke dokumenteres. Definitionen af en uvæsentlig transaktion jf. § 3, stk. 2 er den samme, som ved den nye TPDB
§ 6 Supplerende oplysninger (Svarer til den gamle § 9)	§ 6: Hvis forhold ikke er afklaret kan SKAT, i forbindelse med en skattekontrol, anmode den skattepligtige om udarbejdelse af supplerende oplysninger, som skønnes at være relevant, for vurderingen af armslængdeprincippet. Herunder uddybning og kontrol af de beskrivelser og analyser indeholdt i master og lokal filen i henholdsvis § 4 og § 5. Dermed er supplerende oplysninger selskabernes forklaring af faktiske forhold og indeholder subjektive vurderinger af parternes funktioner, aktiver og risici. Formålet er at give SKAT mulighed for at efterprøve om selskabernes faktiske adfærd svarer til den indgivne TP-dokumentation.	§ 9: Supplerende oplysninger havde samme formål i den gamle TPDB, som den nye. Altså havde SKAT mulighed for at anmode selskaberne om yderligere materiale til efterprøvelse af, om selskabets TP-dokumentation i relation til §§ 4-8 og § 10 afspejler de faktiske forhold, samt vurdere om dette er i overensstemmelse med armslængdeprincippet.
§ 7 Databaseundersøgelser (Svarer til den gamle § 10)	§ 7, stk. 1: SKAT kan anmode virksomheden om udarbejdelse af databaseundersøgelser, vedrørende kontrollerede transaktioner, og finder kun anvendelse under en skattekontrol. § 7, stk. 2: Definerer en databaseundersøgelse som <i>"en søgning efter sammenligningsgrundlag, som kan anvendes til brug for prisfastsættelse samt vurdering af, om prisfastsættelse af kontrollerede transaktioner sker på armslængdevilkår"</i>. Med andre ord anvendes databaseundersøgelser til at underbygge selskabets anvendte pris og vilkår, samt ved vurdering af den valgte prisfastsættelsesmetode.	Indholdet af § 10 i den gamle TPDB er helt identisk med de nye regler. Altså kan SKAT kun anmode om databaseundersøgelser under en skattekontrol, samt at definitionen, indholdet af og tidsfristen for en databaseundersøgelse ikke har skiftet form.

	§ 7, stk. 3: Beskriver indholdet af en databaseundersøgelse: 1. Identifikation af transaktioner der testes samt anvendt prisfastsættelsesmetode 2. Beskrivelse af udsøgningsprocessen, herunder begrundelse for kvantitative og kvalitative udsøgningskriterier 3. Forklaring for brug af justeringer og interval 4. Dokumentationsmateriale fra databaser og anvendte data i øvrigt § 7, stk. 4: Såfremt SKAT anmoder om dokumentation i form af database-undersøgelser, skal virksomheden have en frist på mellem 60 og 90 dage til denne udarbejdelse.	
§ 8 Ikrafttrædelsesbestem- melsen (Svarer til den gamle § 12)	§ 8, stk. 1: Den nye TPDB træder i kraft den 1. juli 2016 med virkning for transaktioner fra 1. januar 2016. § 8, stk. 2: Den gamle TPDB ophæves ”med virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. juli 2016 eller senere”. § 8, stk. 3: For indkomstår der påbegyndes til og med den 30. juni 2016 kan TP-dokumentationen udarbejdes efter de gamle regler for perioden 1. januar 2016 – 30. juni 2016 og stadig opfylde kravet om TP-dokumentation (med undtagelse af CbC-rapporten jf. SKL § 3B, stk. 10-16) Hvor den gamle TPDB gjaldt for hele 2006 kalenderåret (1. januar – 31. december, er der i den nye TPDB en opdeling af 2016, der gør det muligt at anvende de gamle regler for en del af 2016. Der skal i så fald afleveres to TP-dokumentationer, der samlet forklarer 2016.	§ 12, stk. 1: Den gamle TPDB har virkning for kontrollerede transaktioner foretaget i indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2006 eller senere. SKL § 17, stk. 3 vedrørende bødesanktioner når selskaber enten forsætlig eller groft uagtsomhed undlader rettidigt at indsende dokumentation, gælder dog først for kontrollerede transaktioner, der foretages i indkomstår der påbegyndes 2. april 2006 eller senere. § 12, stk. 2: EU TP-dokumentationsreglerne jf. § 11, stk. 1 trådte først i kraft ved EU’s Ministerråd godkendelse.

Skema 6.1 Sammenligning af den nye og gamle TPDB, §§ 1-3 + §§ 6-8 i den nye TPDB og §§ 1-3+ §§ 9-10 + § 12 i den gamle i den gamle TPDB. Kilde: Egen tilvirkning af Høringsbekendtgørelsen fra 8. december 2015 (den nye TPDB) og Bekendtgørelse nr. 42 af 24. januar 2006 om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner (den gamle TPDB)

TP-dokumentationens fremtrædelsesform og indhold i den nye TPDB er på nogle områder anderledes end den gamle TPDB. Sidstnævntes §§ 4-8 om TP-dokumentationens indhold, havde ikke krav til dokumentationens opbygning, men indeholdt alene krav om at overholdelsen af armslængdeprincippet dokumenteres. Med andre ord var der under den gamle TPDB en vis formfrihed ved udarbejdelsen af TP-dokumentation, hvilket kom til udtryk i § 2, stk. 1, sidste punktum, hvor der stod: *"Det er ikke en betingelse, at dokumentationen følger strukturen i §§ 4-8"*. Hermed menes, at så længe dokumentationen, for det danske selskabs kontrollerede transaktioner, kunne danne grundlag for en armslængdevurdering, så er §§ 4-8 i den gamle TPDB opfyldt.

Som en konsekvens af OECD's BEPS-projekt og action point 13 om udvidelse af TP-dokumentationsreglerne, er formfrihed i dansk ret ikke længere en mulighed. I dansk ret implementeres OECD's koncept om en skemaopdeling i master filen og lokal filen jf. §§ 4-5 i den nye TPDB, hvorefter TP-dokumentationen fremover skal være mere specifik og følge en på forhånd fastlagt udformning. Dette skyldes, at de danske regler skal fortolkes i overensstemmelse med OECD's TPG, hvorfor der er foretaget en konsekvensændring af de danske regler. Således er den nye TPDB §§ 4-5 en dansk oversættelse af OECD's anbefalinger til indholdet af master og lokal filerne i det opdaterede TPG kapitel 5. I det følgende foretages en sammenlignelighedsanalyse af TP-dokumentationsindholdet efter den gamle TPDB og indholdet i den nye TPDB. Antallet af paragraffer reduceres, hvor den nye TPDB §§ 4-5 erstatter den gamle TPDB §§ 4-8. Da indholdet af master filen og lokal filen blev analyseret tidligere i afhandlingen, henvises der derfor til kapitel 4, afsnit 4.5, side 43-46 og bilag 1 og 2 for at undgå gentagelser. Den gamle TPDB §§ 4-8 følger af nedenstående skema 6.2. Reglerne anvendes senere ved sammenligning af de nye dokumentationskrav i §§ 4-5 i skema 6.3 og 6.4.

§ 4 Dokumentationens indhold	§ 4, stk. 1: Dokumentation skal bestå af en beskrivelse, der giver skattemyndighederne overblik over koncernen og forretningsaktiviteter. § 4, stk. 2: Indholdet af beskrivelsen jf. stk. 1 deles op i 5 underpunkter: 1. Koncernens juridiske struktur, herunder selskabernes geografiske placering 2. For parterne i en kontrolleret transaktion skal den organisatoriske struktur, herunder primære forretningsaktiviteter angives 3. For parterne i kontrolleret transaktion skal der redegøres for de seneste 3 års omsætning og resultatet af den primære drift 4. En kort beskrivelse af koncernen og selskaberne, en beskrivelse af eventuelle omstruktureringer og skift i væsentlige funktioner og risici, samt en forklaring på eventuelle underskud 5. En kort beskrivelse af branchemæssige forhold
§ 5 Kontrollerede transaktioner	§ 5, stk. 1: Kontrollerede transaktioner skal beskrives i dokumentationen. § 5, stk. 2: Transaktioner kan beskrives under et (aggregeret). § 5, stk. 3: Identifikation af de kontrollerede transaktioner skal ske ud fra to parametre: 1) hvor meget er overdraget og 2) mellem hvilke forbundne parter. § 5, stk. 4: Kontrollerede transaktioner skal derudover indeholde en beskrivelse af følgende fem punkter:

	1) Produkters egenskaber 2) En funktionsanalyse 3) Kontraktsvilkår 4) Økonomiske omstændigheder 5) Forretningsstrategier § 5, stk. 5: Eventuelle omkostningsfordelingsaftaler skal beskrives. § 5, stk. 6. Andre forhold, som konkret vurderes af betydning for en armslængdevurdering, skal beskrives.
§ 6 Sammenlignelighedsanalyse	§ 6, stk. 1: Dokumentation skal indeholde en sammenlignelighedsanalyse til at vurdering af om prisfastsættelse af de kontrollerede transaktioner overholder armslængdeprincippet. § 6, stk. 2: Analysen skal beskrive selve prisfastsættelsen og redegøre for, hvorfor armslængdeprincippet er overholdt. Derudover skal der redegøres for valget af den uafhængige sammenlignelige transaktion, der anvendes ved analysen samt en begrundelse for valg af prisfastsættelsesmetoden. § 6, stk. 3: Analysen i stk. 2 skal anvende den skattepligtiges egne transaktioner med uafhængige parter og transaktioner mellem uafhængige parter. Desuden angives fravalget af mulige sammenlignelige uafhængige parter og begrundelsen herfor. § 6, stk. 4: En databaseundersøgelse er ikke et krav jf. dog § 10, men er den udarbejdet skal den vedlægges dokumentationen.
§ 7 Priser og vilkår	§ 7, stk. 1: TP-dokumentationen skal indeholde en <i>"overordnet redegørelse for implementeringen af principperne for prisfastsættelsen"</i>. Såfremt der er sket efterfølgende justeringer af priser og vilkår for danske eller udenlandske kontrollerede transaktioner, skal redegørelsen jf. stk. 1 specificere dette, herunder om de efterfølgende reguleringer overholder armslængdeprincippet jf. § 7, stk. 2.
§ 8 Skriftlige aftaler om koncerninterne transaktioner	§ 8, stk. 1: En liste over evt. skriftlige aftaler vedrørende kontrollerede transaktioner skal være dokumenteret. § 8, stk. 2: En kopi af evt. indgået skatteaftaler med andre lande end Danmark, som vedrører de kontrollerede transaktioner, skal vedlægges.

Skema 6.2 TP-dokumentationens indhold efter den gamle TPDB §§ 4-8. Kilde: Bekendtgørelse nr. 42 af 24. januar 2006 om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner

På baggrund af ovenstående gennemgang af den gamle TPDB §§ 4-8 sammenlignes disse med kravene i den nye TPDB om master og lokal fil jf. §§ 4-5. Denne sammenligning fremgår af skema 6.3 om master filen og skema 6.4 om lokal filen. De nye krav til TP-dokumentationen ligner de krav, som også blev stillet i den gamle TPDB, dog vil der i visse tilfælde skulle gives yderligere oplysninger end tidligere. Eksempelvis stiller master filen krav om oplysninger om MNK'ens skatteaftaler og immaterielle aktiver, ligesom der ikke længere er formfrihed ved opfyldelse af dokumentationsreglerne.⁹⁴

⁹⁴ Skatteministeriet, 2015, J. Nr. 15-1342223, side 9

Emne i master filen	Paragraf i den nye TPDB (høringsversion)	Paragraf i den gamle TPDB	Kommentar
Forretningsmæssige aktiviteter	§ 4, stk. 1 og 2	§ 4, stk. 2, nr. 1 og 2	Paragrafferne angår begge en koncernbeskrivelse, som viser den juridiske og organisatoriske struktur, herunder selskabernes geografiske placering. Begrebet "forretningsmæssige aktiviteter" er blevet specificeret i forhold til de tidligere regler, hvor der kun var krævede en beskrivelse af de primære aktiviteter. Dette fordi master filen skal give et "blueprint" over MNK'en, dvs. et overblik over dens forretning.
Forretningsmæssige aktiviteter	§ 4, stk. 2, nr. 5	§ 5, stk. 4, nr. 2	Vedrører begge funktionsanalyser. De nye regler præciserer, at analysen skal <i>"beskrive de primære bidrag til koncernens samlede værdiskabelse fra de enkelte koncernselskaber, i forhold til funktioner, aktiver og risici"</i> . Analysen sammenholdes med resultatfordelingen i koncernen, for at udlede om forholdet svarer til hvad uafhængige parter ville have gjort i en sammenlignelig situation. Før beskrev lovteksten ikke indholdet af funktionsanalysen, men kun at den skulle beskrives i forhold til kontrollerede transaktioner.
Forretningsmæssige aktiviteter	§ 4, stk. 2, nr. 6	§ 4, stk. 2 nr. 4	Angår begge beskrivelse af omstruktureringer. Hvor de gamle regler kun havde krav om beskrivelse af <i>"eventuelle omstruktureringer"</i> skal der jf. de nye regler være en beskrivelse af de <i>"betydeligste omstruktureringer"</i> . Dette skyldes, at flyttes funktioner, immaterielle aktiver mv. kan dette væsentligt ændre indtjeningen i de involverede koncernselskaber og resultatfordelingen i koncernen.
Koncernens immaterielle aktiver	§ 4, stk. 3, nr. 1-5	§ 5, stk. 4, nr. 1	Vedrører begge immaterielle aktiver. Tidligere var der kun krav om beskrivelse af egenskaberne ved immaterielle aktiver, mens der ved de nye regler er sket en væsentlig uddybning. Fx skal der være en liste over de mest betydelige immaterielle aktiver og en beskrivelse af overførsler mellem de kontrollerede parter. Dette skyldes, at aktiverne af natur er komplekse at værdiansætte, svære at sammenligne på det frie marked og kan have væsentlig påvirkning på koncernselskabernes indtjening og resultatfordelingen i koncernen.
Koncernens skattemæssige position	§ 4, stk. 5, nr. 2	§ 8, stk. 1 og 2	I den nye TPDB skal der udarbejdes en liste og kort beskrivelse af APA'er, samt andre skatteaftaler og -afgørelser vedrørende MNK'ens fordeling af indkomst mellem lande. Disse er relevante, da de kan påvirke koncernens resultatfordeling, TP set-up og anvendte TP-metoder, ligesom det kan ses om andre myndigheder har udfordret MNK'ens TP set-up og hvad udfaldet af sådanne afgørelser mv. har været. Dette er anderledes i forhold til de gamle regler, hvor dokumentationen kun skulle indeholde en kopi af aftalerne.

Skema 6.3 Oversigt over udarbejdelse af TP-dokumentation efter den nye og gamle TPDB – master fil. Kilde: Egen tilvirkning

Emne i lokal filen	Paragraf i den nye TPDB (hørings-version)	Paragraf i den gamle TPDB	Kommentar
Den lokale enhed	§ 5, stk. 1, nr. 1	§ 4, stk. 1	De nye regler indeholder en beskrivelse af det lokale koncernselskab, herunder ledelsesstruktur og organisationsdiagram. Før var dette under punktet "beskrivelse af koncernen", men er nu specificeret. Som noget nyt skal det også beskrives " <i>hvem den lokale ledelse rapporterer til, og i hvilke lande disse individer har kontoradresse</i> ". Dette er relevant, da det oftest er disse personer, som træffer de væsentligste beslutninger vedrørende funktioner, aktiver, risici, strategi mv.
Den lokale enhed	§ 5, stk. 1, nr. 2	§ 4, stk. 2, nr. 4 § 5, stk. 4 nr. 5	Den nye TPDB kræver nu en <i>detaljeret</i> beskrivelse af virksomheden og forretningsstrategien, som det lokale selskab følger, samt evt. omstruktureringer eller overførsler af immaterielle aktiver som selskabet er involveret i eller påvirket af inden for de seneste to år. Dette minder om de gamle regler i § 4, stk. 2, nr. 4 (beskrivelse af eventuelle omstruktureringer) og § 5, stk. 4 nr. 5 (forretningsstrategi), der er dog stigende krav til detaljeringsgraden.
Den lokale enhed	§ 5, stk. 1, nr. 3	§ 4, stk. 2, nr. 5	Reglerne i den nye TPDB angår en beskrivelse af de væsentligste konkurrenter. Dette svarer til de gamle regler om beskrivelse af branchemæssige forhold. Det nye er dog, at der ikke længere er krav om en branchebeskrivelse, herunder konkurrenceparametre, men disse vil formentlig indgå som en del af analysen af den givne kontrollerede transaktions sammenlignelighedsfaktorer.
Kontrollerede transaktioner	§ 5, stk. 2, nr. 1-14	§ 5, stk. 1-6	Begge indeholder en beskrivelse af kontrollerede transaktioner. Den nye bekendtgørelse udbygger og specificerer væsentligt indholdet heraf i 14 underpunkter. Udvalgte eksempler: - Den nye TPDB § 5, stk. 2, nr. 2 kræver en beløbsangivelse af de samlede interne betalinger, eksempelvis royalties, renter og andre betalinger. Dette er specificeret i forhold til før, hvor "<i>de kontrollerede transaktioner skulle identificeres, med hensyn til hvor meget der er overdraget og mellem hvilke forbundne parter</i>" jf. § 5, stk. 3. - Der er krav om en funktions- og sammenlignelighedsanalyse i de nye regler § 5, stk. 2, nr. 5. Samme krav fandtes også i den gamle regler i henholdsvis § 5, stk. 4, nr. 2 og § 6. Dog er analyserne, som nu kun vedrører den lokale enhed samt relevante kontrollerede selskaber, blevet væsentligt specificeret. Fremover skal analyserne være "<i>detaljeret i forhold til hver kategori af kontrollerede transaktioner, herunder en beskrivelse af alle ændringer i forhold til tidligere år</i>". Før skulle sammenlignelighedsanalysen kun danne grundlag for en armslængdevurdering, mens funktionsanalysen skulle anvendes som en sammenlignelighedsfaktor.

Skema 6.4 Oversigt over udarbejdelse af TP-dokumentation efter den nye og gamle TPDB – lokal fil. Kilde: Egen tilvirkning

Analysen har vist, at implementeringen af OECD's TPG kapitel 5 i dansk ret medfører lignende krav som tidligere blev stillet, dog er der sket en præcisering af TP-dokumentationskravene for MNK'er. Den gamle TPDB § 11 gav MNK'erne mulighed for at udarbejde TP-dokumentation efter EU-regler, som allerede havde en struktur i form af en master og lokal fil, som en lang række af MNK'erne i forvejen benyttede sig af. For disse MNK'er medfører implementeringen af OECD's anbefalede master fil og lokal fil i dansk ret, således ikke en stor ændring i måden TP-dokumentationen skal udarbejdes, men således en præcisering af filernes indhold.

Det forventes at OECD-landene som led i implementeringen af OECD's BEPS-projekt vil indføre dokumentationsregler med udgangspunkt i OECD's opdaterede kapitel 5, hvorfor det vil være muligt for MNK'er at udarbejde master og lokal filer, som kan anvendes i flere lande.

6.2.2 Dansk implementering af CbC-rapportering

I dansk ret implementeres CbC-rapportering ved indsættelse af stk. 10-16 i SKL § 3B, som blev vedtaget i december 2015 samt i den nye CbC-bekendtgørelse, hvor Skatteministerens med hjemmel i SKL § 3B, stk. 16 har fastsat nærmere regler om CbC-rapportering. Der blev således fremsat et udkast til Bekendtgørelsen om land-for-land-rapportering (CbC-bekendtgørelsen) til høring 6. april 2016, og svarfristen til udkastet er sat til den 2. maj 2016⁹⁵ med forventet ikrafttrædelse 1. juli 2016 jf. CbC-bekendtgørelsens § 5. CbC-bekendtgørelsen fastlægger, at CbC-rapporter skal indgives til SKAT ved enten at udfylde de tre CbC-skemaer, som er vedlagt i bilag 1 til bekendtgørelsen på dansk eller den engelske udgave vedlagt i annekst III til OECD's nye kapitel 5 i TPG. CbC-bekendtgørelsen vejleder ligeledes omkring, hvorledes disse skemaer skal udfyldes. De danske CbC-skemaer og vejledninger til udfyldelse af skemaerne i CbC-bekendtgørelsen er en dansk oversættelse af OECD's skemaer og vejledninger fra annekst III til det nye kapitel 5 i TPG, og de er således indholdsmæssigt identiske med OECD's nye regler.⁹⁶ Høringsudkastet til CbC-bekendtgørelsen er vedlagt i bilag 5.

CbC-rapportering omfatter selskaber i koncerner med en samlet årlig omsætning på mindst DKK 5,6 mia., og CbC-rapporteringskravene træder i kraft i dansk ret for indkomstår, der starter 1. januar 2016 eller senere. Det skal dog bemærkes, at der er forskellige ikrafttrædelsestidspunkter for danske moderselskaber og danske datterselskaber af udenlandske moderselskaber. For danske moderselskaber og dets datterselskaber gælder CbC-rapporteringspligten således fra 1. januar 2016 (eller for indkomstår, der begynder senere), mens danske datterselskaber, der agerer som stedfortrædende moderselskab først bliver omfattet af rapporteringspligten pr. 1 januar 2017. Årsregnskaber, skatteregnskaber og 3B-skemaer skal indgives til SKAT inden fristen for selvangivelsen som er 6 måneder efter regnskabsårets udløb, dog er det fundet nødvendigt at forlænge fristen for indgivelse af CbC-rapporter

⁹⁵ Skatteministeriet, 2016, Høringsbrev

⁹⁶ Bekendtgørelse om land for land-rapportering, 2016 (CbC-bekendtgørelsen)

til 12 måneder efter regnskabsårets afslutning, da der kan være tidsmæssige forskelle i, hvornår en koncerns moderselskaber og datterselskaber aflægger skatteregnskaber.

Såfremt en MNK's ultimative moderselskab skattemæssigt er hjemmehørende i Danmark, skal dette moderselskabet indgive CbC-rapporter til SKAT, hvis MNK'ens konsoliderede omsætning er på mindst DKK 5,6 mia., som er blevet fundet ækvivalent med OECD's EUR 750 mio. jf. SKL § 3B, stk. 10. Et dansk koncernselskab, som ikke er modeselskab, kan ligeledes blive forpligtet til at indgive CbC-rapport til SKAT i visse tilfælde, herunder hvis det ultimative moderselskab ikke er forpligtet til at indgive CbC-rapport i det land, det er hjemmehørende eller der ikke sker automatisk udveksling af CbC-rapporter mellem Danmark og det givne land jf. SKL § 3B, stk. 11. Dog fritages et dansk selskab for indgivelsespligten i forbindelse med førnævnte, såfremt MNK'en udpeger et stedfortrædende moderselskab og en række betingelser er opfyldt jf. SKL § 3B, stk. 12:

- 1) Det stedfortrædende koncernselskab er skattemæssigt hjemmehørende i en jurisdiktion, der kræver indgivelse af CbC-rapporter
- 2) Det stedfortrædende koncernselskab er skattemæssigt hjemmehørende i en jurisdiktion, der gennem en international aftale med Danmark om udveksling af oplysninger, automatisk udveksler CbC-rapporter med Danmark i henhold til en aftale mellem de kompetente myndigheder
- 3) Der ikke eksisterer en systematisk fejl vedrørende den udenlandske jurisdiktion, eller SKAT har undladt at meddele koncernselskabet om denne systematisk fejl
- 4) Det stedfortrædende moderselskab eller et koncernselskab hjemmehørende i samme jurisdiktion som det stedfortrædende moderselskab, har meddelt jurisdiktionens skattemyndigheder, at det stedfortrædende koncernselskab skal betragtes som stedfortrædende moderselskab jf. SKL § 3B, stk. 14, 1. pkt.
- 5) En meddelelse herom er givet til SKAT jf. § 3B, stk. 14, 2. pkt.

SKAT skal udveksle CbC-rapporterne med skattemyndighederne i de lande, hvor den givne MNK har aktiviteter gennem aftaler om automatisk udveksling af CbC-rapporter og omvendt skal skattemyndighederne modtage CbC-rapporter i henhold til skatteudvekslingsaftaler, når danske datterselskabers ultimative moderselskab er beliggende i udlandet.⁹⁷

Hermed bliver CbC-rapportering for fremtiden en del af oplysningspligten i SKL § 3B, som er en obligatorisk del af selvangivelsen, og som udover CbC-rapporter består af årsregnskaber, skatteregnskaber og 3B-skemaer (05.021 blanketter). 3B-skemaerne skal udfyldes og vedlægges ved selvangivelsen, såfremt et dansk koncernselskabs kontrollerede transaktioner overstiger DKK 5 mio. i indkomståret, med angivelse af indkomst/udgiftstype eller aktiv/passivtype samt transaktions beløb. I 2014 blev

⁹⁷ Den juridiske vejledning, 2016, C.D11.4.1.1

skemaerne opdateret, således at der er indført nye intervaller for transaktionsbeløbene; førhen var der kun tre intervaller, mens det nu er mere opdelt i otte intervaller med en øvre grænse over DKK 1 mia. mod DKK 100 mio. førhen. Hertil kommer, at selskaber nu skal oplyse om de har solgt immaterielle rettigheder, også selvom dette koncerninternt er overdraget til DKK 0.⁹⁸ Det nye 3B-skema er vedlagt i afhandlingens bilag 6.

6.3 EU-selskabernes udfordringer ved CbC-rapportering

OECD's ønske med de nye TP-dokumentationskrav var at sikre, at selskaberne skulle være mere opmærksomme på og overveje om deres TP set-up og TP-dokumentation opfylder armslængdeprincippet og dokumentationskravene. Hertil skulle de nye krav medføre information og dokumentation, som vil forbedre skattemyndighedernes gennemsigtighed omkring MNK'ens forretning, og således gøre dem bedre i stand til udføre TP-risikoanalyser og have et udgangspunkt for en eventuel TP-revision. Som tidligere nævnt består de nye TP-dokumentationskrav af en master fil, lokal fil og CbC-rapportering, hvoraf CbC-rapportering er den største nyhed indenfor de forøgede og præciserede krav til landenes TP-dokumentationslovgivning. Selvom MNK'er udarbejder koncernregnskaber og har erfaring med at styre deres forretningsset-up samt anvende TP-metoder i flere lande, vil CbC-rapporten give skattemyndighederne et overblik over koncernens aktiviteter, og MNK'erne er bange for at skattemyndighederne vil foretage indkomstændringer alene baseret på tallene i CbC-rapporten. Ligesom selskaberne ikke har erfaring med udarbejdelse og indgive af CbC-rapporter, kan der være områder som OECD i sine retningslinjer har overset vedrørende implementeringsudfordringer og problematikker. På et møde 22. oktober 2015 i EU Joint Transfer Pricing Forum (JTPF) blev der fremlagt en række implementeringsudfordringer, som EU-selskaberne har identificeret i forbindelse med CbC-rapportering. Disse udfordringer fremgår overordnet af figur 6.2 nedenfor, og analyseres i det følgende afsnit.

⁹⁸ Schmidt mfl., 2015, side 322f.

Indhold og compliance	• Dataindsamling og tilgængelighed • Uklare definitioner • Sprog
Fortolkningsaspekter	• Formelbaseret indkomstfordeling baseret på information i CbC-rapporten og misanvendelse af CbC-rapporter • Uklare definitioner • Datatypen "skattebetalinger" • "Snapshot" tilgang fremfor flerårige analyser • Behov for omfattende noter til forklaring af informationen i CbC-rapporten
Andre aspekter	• EU-retlige bekymringer i forhold til proportionalitet • Beskyttelse af fortrolighed • Incitamenter - sanktionsbeskyttelse af skatteydere der overholder lovgivningen • Implementering/ikrafttrædelsesproblematikker

Figur 6.2 Oversigt over EU-selskabernes implementeringsudfordringer i forbindelse med CbC-rapportering Kilde: Egen tilvirkning af EU Joint Transfer Pricing Forum

6.3.1 Indhold og compliance

Dataindsamling og tilgængelighed

Ved udarbejdelse af CbC-rapporter kan MNK'er anvende forskellige datakilder, og valget kan direkte påvirke resultaterne i CbC-rapporten. MNK'er kan enten anvende en top-down tilgang, hvor konsoliderede regnskaber anvendes, eller en bottom up-tilgang, hvor koncernselskabernes selvstændige regnskaber anvendes som datakilde. Begge tilgange er dog forbundet med ulemper. Ved top-down tilgangen anvendes en allokeringsnøgle til at udlede landespecifikke profitter fra de konsoliderede profitter, men OECD har ikke defineret, hvilke allokeringsnøgler der er anvendelige. Der kan også anvendes en allokeringsnøgle, når landespecifik omsætning skal udledes, men omsætningen kan ikke opdeles i intern og ekstern omsætning, da intern omsætning ikke medregnes i konsoliderede regnskaber, hvorfor top-down tilgangen ikke kan anvendes konsekvent. Anvendes bottom-up-tilgangen vil intern omsætning og profitter fremgå for det enkelte land, mens koncernregnskaberne har fjernet den interne omsætning og de interne omkostninger. Hertil vil der også være forskel mellem summen af den samlede CbC-rapport og koncernregnskabet, ligesom der kan være forskelle landene imellem, som følge af forskelle i lokal regnskabspraksis.

Da både top-down og bottom-up tilgangen indeholder udfordringer og svagheder, peger nogle af selskaberne på, at det vil kræve væsentlige ressourcer at sikre kvaliteten i det data, der præsenteres i CbC-rapporten. Dette skyldes, at der vil være behov for at benytte begge tilgange ved udarbejdelse af CbC-rapporten for at sikre, at det præsenterede data er korrekt og præcist. Hvis der eksempelvis anvendes konsoliderede regnskaber kan man som nævnt ovenfor ikke udlede intern omsætning, hvorfor top-down tilgangen må suppleres af selvstændige regnskaber på nogle områder for at kunne udfylde

CbC-rapporten korrekt. Tilgængelighed af data har også vist sig at være en udfordring for selskaberne. Generelt nævnes, at en del af informationen, der skal oplyses i CbC-rapporten, ikke uden videre kan trækkes i selskabernes ERP-systemerne. Der skal derfor anvendes mange ressourcer på at indsamle og bearbejde data samt præsentere det korrekt, således at der er væsentlige compliance byrder involveret i at få udarbejdet og indgivet CbC-rapporter. Det kan især være byrdefuldt, hvis der indenfor en koncern anvendes forskellige ERP- eller regnskabssystemer, hvorfor der anmodes om nogle væsentlighedsgrænser for information, som skal rapporteres for at reducere compliance byrderne. Nedenstående informationstyper er eksempler på datatyper, som kan være svært tilgængelige for selskaberne:

- "Skattebetalinger" er nævnt af adskillige selskaber, som en datatype, der ikke er let tilgængelig i selskabernes rapporteringssystemer og vil kræve manuel indhentelse og bearbejdelse for at sikre datakvalitet
- Joint venture-selskabers data skal inkluderes i CbC-rapporten, som om de er 100% ejede, hvilket selskaberne mener vil føre til misvisende tal. I konsoliderede regnskaber medregnes joint ventures efter ejerandel, hvorfor der ved CbC-rapportering skal justeres manuelt for disse⁹⁹

Uklare definitioner

OECD's skabelon for CbC-rapportering skema 1 (se skema 4.10 i kapitel 4, afsnit 4.5.2.3, side 47) indeholder en række informationstyper, som MNK'erne skal udfylde. Selskaberne anser det for problematisk, at OECD ikke eksplicit anvender definitioner for datatyperne, som regnskabsstander definerer dem, til brug for udfyldelse af CbC-skabelonen. Der er hermed en risiko for, at MNK'er fortolker den påkrævede regnskabsinformation forskelligt, hvilket kan skade skattemyndighedernes evne til at drage passende konklusioner fra CbC-rapporten. Følgende forhold har selskaberne specifikt fremhævet som rejser tvivl:

- OECD's anvendelse af ordet "koncernselskab" (related party), altså hvornår man er omfattet af reglerne om TP, er ikke tydeligt defineret. Da der er forskellige tilgange mellem EU-landene (og formentlig også ikke-EU lande) til, hvad der skal forstås ved koncernselskab, skaber dette problemer ved udfyldelse CbC-rapporten, da det skal oplyses, hvor meget indkomst, der er henholdsvis ekstern og intern
- Da CbC-rapporten skal indeholde information om alle koncernselskabers hovedforretningsaktiviteter, har selskaberne fremhævet, at de savner retningslinjer for, hvad der skal forstås ved "hovedforretningsaktiviteter". Der anmodes om en vejledning indeholdende væsentlighedskriterier for, hvornår en aktivitet skal anses for værende en hovedforretningsaktivitet
- Det er uklart, hvordan "medarbejdere" defineres, hvordan medarbejderantallet opgøres, og hvem der skal inkluderes
- Der ønskes ligeledes en tydeligere definition af omsætning

⁹⁹ EU Joint Transfer Pricing Forum, 2015, side 5-6, 8 og 17

Det anerkendes, at CbC-rapportering indeholder en vis fleksibilitet på grund af uklare definitioner og begreber, men det foretrækkes af de fleste selskaber, at definitioner og begreber tydeliggøres. Dette skyldes flere forhold; dels for at gøre informationen nyttig for skattemyndighederne, dels da selskaberne har en interesse i at udfylde CbC-rapporten korrekt for at undgå skatterevisioner og eventuelle sanktioner og dels for at undgå, at der er mulighed for, at selskaberne kan anvende eller udelade data, som giver et forvredet billede af det præsenterede data. I tillæg hertil ønskes det, at selv når der gives flere muligheder eksempelvis i tilgangen til datakilder (top-down eller bottom up), at OECD udpeger en "best practice"-tilgang.¹⁰⁰

Sprog

Selskaberne anmoder om, at det generelt accepteres, at CbC-rapporten kan udarbejdes og indgives på engelsk for at undgå omkostninger til oversættelse af CbC-rapporten til lokale sprog.¹⁰¹

6.3.2 Fortolkningsaspekter

Formelbaseret indkomstfordeling baseret på information i CbC-rapporten og misanvendelse af CbC-rapporter

OECD anbefaler, at CbC-rapporten skal anvendes som overordnet risikovurderingsværktøj, og at CbC-rapporten ikke alene må danne grundlag for TP-justeringer. Dog frygter mange selskaber, at skattemyndighederne vil anvende CbC-rapporter upassende, således rapporten og dens informationer kommer til at danne grundlag for TP-risikoanalyser og anvendes til at foretage indkomstallokeringer baseret på fordelingsnøgleudregninger, som ikke har noget med armslængdevurderinger at gøre. Det ønskes præciseret, hvad formålet med CbC-rapporten er, og hvorledes skattemyndighederne kan og ikke kan anvende den for at mindske risiko for misfortolkninger og misanvendelse, der fører til dobbeltbeskatning.

Uklare definitioner kan give anledning til fortolkningsproblemer

Selskaberne har i særdeleshed fremhævet, at OECD i sin vejledning ikke detaljeret definerer de datatyper, der skal oplyses i CbC-rapporterne, og at der derfor i et betydeligt omfang er plads til fortolkning af indholdet af datatyperne. Selskaberne frygter, at dette øger risikoen for, at CbC-rapporten anvendes til at granske fordelingen af skattepligtig indkomst mellem de lande, en MNK opererer i, hvorfor man frygter at CbC-rapportering vil øge dobbeltbeskatningstilfælde. Som følge heraf foreslås det, at det bør være en betingelse for skattemyndighedernes udveksling af CbC-rapporter, at der er mulighed for at igangsætte MAP-forhandlinger.

Datatypen "skattebetalinger"

Stort set alle selskaberne mener, at datatypen "skattebetalinger" er et svagt risikovurderingsværktøj,

¹⁰⁰ EU Joint Transfer Pricing Forum, 2015, side 5, 11, 13, 17, 19 og 21-22

¹⁰¹ EU Joint Transfer Pricing Forum, 2015, side 6, 11 og 21

som siger meget lidt om skatteydernes adfærd og bidrager med meget lidt værdi til risikoanalysen. I tillæg hertil er der risiko for, at informationen fører til misfortolkninger fra skattemyndighedernes side. Dette skyldes, at skattebetalinger kan mangle sammenhæng med indkomstårets rapporterede profiler, som også skal oplyses i CbC-rapporten. Der kan forekomme uoverensstemmelser mellem profit og skattebetalinger, som følge af flere forhold (1) der er sædvanligvis en forsinkelse mellem skattebetalinger og realisering af den pågældende indtægt, der er underlagt beskatning (periodisering), (2) refundering af skattebetalinger eller efterfølgende skattebetalinger forekommer, (3) underskudsfræmførsel, og (4) justeringer, som følge af retssager eller skatteafgørelser.

"Snapshot" tilgang fremfor flerårige analyser

Selskaberne fremhæver også generelt, at enlige CbC-rapporter for et isoleret indkomstår kan være svære for skattemyndighederne at fortolke. Derfor peger flere selskaber på, at skattemyndighederne er nødt til at anvende flerårige analyser og CbC-rapporter for at undgå fejlfortolkninger.

Behov for omfattende noter til forklaring af informationen i CbC-rapporten

Flere af selskaberne bemærker, at en CbC-rapport præsenteret uden kontekst eller vejledning vil være meget svære for skattemyndighederne at fortolke, især hvis den læses for et isoleret indkomstår. Hertil kommer, at nogle datatyper, eksempelvis skattebetalinger, vil bidrage meget lidt til forståelsen af MNK'ens skattemæssige position. Selv når data er let tilgængeligt vil det være et stort arbejde for selskaberne, at udarbejde en forklarende vejledning vedlagt i skema 3 (se figur 4.12 på side 47) om yderligere information, for at gøre CbC-rapporten forståelig og begrænse risikoen for fejlfortolkninger og misbrug. Det kan også være nødvendigt for selskaberne, at inkludere omfattende data fra tidligere år, for at sikre, at skattemyndighedernes risikoanalyser udføres i den rette kontekst.¹⁰²

6.3.3 Andre aspekter

EU-retlige bekymringer i forhold til proportionalitet

Enkelte selskaber har udtrykt bekymring omkring CbC-rapporteringens overensstemmelse med EU-retten, herunder den fri etableringsret, når kravene implementeres i national ret, da CbC-rapportering kun vil kræves indgivet af MNK'er, der har aktiviteter i flere lande. Proportionalitet af CbC-rapportering betvivles også.

Fortrolighed

Der anmodes om, at de jurisdiktioner, der implementerer CbC-rapportering, skal sikre fortroligheden af disse rapporter mod offentliggørelse eventuelt ved udarbejdelse af retningslinjer for, hvordan fortrolighed og databeskyttelse skal sikres. Hertil kommer, at sanktionsmekanismer skal være tilgængelige, således at MNK'er effektivt kan beskytte sig mod brud på fortroligheden af deres CbC-rapport.

¹⁰² EU Joint Transfer Pricing Forum, 2015, side 5-7, 10-11, 14, 17, 22 og 26

Incitamenter - sanktionsbeskyttelse af skatteydere der overholder lovgivningen

Der foreslås, at indføre en fælles tilgang til sanktionsbeskyttelse indenfor EU, for at gøre TP-dokumentationskrav effektive set fra skattemyndighedernes synspunkt, og herved gøre det attraktivt for skatteydere, at leve op til dokumentationskravene. Altså gøre compliance mere fordelagtigt end non-compliance.

Implementering/ikrafttrædelsesproblematikker

OECD-medlemslandene følger forskellige tidsplaner for implementering af CbC-rapportering, og som følge heraf indfører nogle lande CbC-rapportering allerede for indkomståret 2016, mens andre først indfører det for de efterfølgende år. Der er tvivl om konsekvenserne af, at der for nogle MNK'er ikke vil være implementeret CbC-rapportering i det land, hvor det ultimative moderselskab er hjemmehørende som følge af senere national implementering.¹⁰³

6.4 EU-initiativer

På et møde mellem EU-finansministrene 8. marts 2016 indgik EU-medlemslandene en aftale om automatisk udveksling af skattemæssige finansielle oplysninger om MNK'er (CbC-rapporter). De nye regler gælder for MNK'er, som har grænseoverskridende aktiviteter i EU, og vil sætte medlemslandene bedre i stand til at beskytte deres skattebaser og bekæmpe aggressiv skatteplanlægning. De nye regler er et nøgleområde af den "Anti-Tax Avoidance Package" som blev vedtaget af Kommissionen 28. januar 2016, og som skal afspejle en tilgang til at implementere anbefalingerne i BEPS-projektet.¹⁰⁴

Få dage efter aftalen blev indgået har EU-Kommissionen fremlagt et udkast til et forslag om offentliggørelse af CbC-rapporter på baggrund af en konsekvensanalyse foretaget af Kommissionen selv, som blandt andet Europa Parlamentet har opfordret til. Det endelige forslag forventes fremsat i slutningen af april 2016, og da dette tidspunkt ligger udenfor vores afgrænsning, er det ikke muligt, at inddrage dette yderligere i afhandlingen.

Forslaget indebærer, at information om alle selskaber i koncernen (også lande der ikke er EU-lande) skal rapporteres, herunder aktiviteter, antal medarbejdere, omsætning, resultat før skat samt skyldig og betalt skat. Informationen skal indgives på land-for-land basis for EU-landene, men kan indgives sammenlagt for ikke EU-lande. Rapporterne skal offentliggøres i et forretningsregister og på virksomhedernes hjemmeside og skal være tilgængelig i minimum 5 år. Det er alene koncerner med en konsolideret omsætning på over EUR 750 mio., som skal rapportere. Når koncernens ultimative moderselskab er hjemmehørende udenfor EU, skal rapporteringen udføres af EU-selskaberne.

¹⁰³ EU Joint Transfer Pricing Forum, 2015, side 6, 18 og 23

¹⁰⁴ http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-663_en.htm

Rapporterne skal underlægges revision, og det ultimative moderselskab, hvis beliggende i EU, har ansvaret for dette, alternativt EU-selskaberne, såfremt moderselskabet er beliggende udenfor EU. Forslaget skal godkendes af EU-landenes finansministre og Europa Parlamentet.¹⁰⁵

6.5 Delkonklusion

På baggrund af OECD's nye retningslinjer for TP-dokumentation er der i dansk ret foretaget en konsekvensændring af de danske regler, således at de er i overensstemmelse med OECD. I dansk ret implementeres de nye krav i to dele; master filen og lokal filen under ét ved en ny TPDB, mens CbC-rapportering er implementeret som en del af oplysningspligten ved indsættelsen af SKL § 3B, stk. 10-16 og en ny CbC-bekendtgørelse. Herved bliver blandt andet fremsendelsestidspunkt og bøddestørrelse forskellig mellem master fil/lokal fil og CbC-rapporter.

Den nye TPDB er indholdsmæssigt i overensstemmelse med OECD's anbefalinger for de to filer, og de nye krav er på mange områder lig de gamle. I nogle tilfælde er dokumentationskravene øget og/eller specificeret, eksempelvis i master filen om skatteaftaler og immaterielle aktiver, og i lokal filen om beskrivelse af kontrollerede transaktioner. Hertil kommer, at selskaberne ikke længere har formfrihed, når de udarbejder TP-dokumentation. Den nye TPDB træder i kraft 1. juli 2016 med virkning for indkomstår, der starter 1. januar 2016, og selskaberne kan vælge, at udarbejde TP-dokumentation efter de nye regler for hele 2016, eller anvende de gamle regler for transaktioner foregået mellem 1. januar-30. juni 2016. Master filen og lokal filen skal fremsendes senest 60 dage efter SKAT fremsætter begæring herom. CbC-bekendtgørelsen indeholder de danske CbC-skemaer og vejledninger hertil, der også i overensstemmelse med OECD's anbefalinger, mens det i SKL § 3B, stk. 10-16 er fastsat, hvilke selskaber der skal indsende CbC-rapporter til SKAT. Således skal danske ultimative moderselskaber i koncerner med en konsolideret omsætning på min. DKK 5,6 mia. indgive CbC-rapporter, og de skal fremsendes til SKAT senest 12 måneder efter regnskabsårets udløb. CbC-rapporteringspligten træder for danske ultimative moderselskaber i kraft for indkomstår, der starter 1. januar 2016 eller senere, dog træder rapporteringspligten for danske stedfortrædende moderselskaber i kraft pr. 1. januar 2017.

I JFPF blev EU-selskaberne udfordringer ved implementeringen af CbC-rapportering fremlagt og relaterer sig til datatilgængelighed, fortolkningsvanskeligheder grundet uklare definitioner af datatyperne, sprogkrav, bekymring om skattemyndighedernes misanvendelse af CbC-rapporter, væsentlige compliance byrder, samt bevarelse af rapporternes fortrolighed. EU har ligeledes lanceret en "anti tax-avoidance package" og fremsat et direktivforslag til offentliggørelse af CbC-rapporter.

¹⁰⁵ <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2016/03/tnf-eu-draft-proposal-on-public-country-by-country-reporting.html>

Kapitel 7 – Resultatfordelingen i en koncern skal afspejle koncernselskabernes værdiskabelse

7.1 Indledning

I de forrige kapitler er de nye TP-dokumentationskrav i OECD's TPG kapitel 5 og OECD's implementeringsvejledning, samt den danske implementering heraf, blevet analyseret. Overordnet set skal TP-dokumentationen demonstrere, at MNK'erne anvender armslængdeprincippet ved prisfastsættelse af kontrollerede transaktioner mellem koncernselskaber. Under BEPS-projektet er det dog blevet identificeret, at de eksisterende TP-vejledninger i OECD's TPG kan manipuleres og misanvendes, således at nogle MNK'ers TP-forhold ikke er i overensstemmelse med værdiskabelsen i koncernen. OECD har i BEPS-projektets action point 8-9-10 adresseret denne problematik ved at forstærke armslængdeprincippet gennem en revision af kapitel 1 afsnit D i TPG, som integreres med dele kapitel 9 fra TPG, herunder risikoanalyse og skattemyndighedernes anerkendelse af kontrollerede transaktioner.¹⁰⁶ I indeværende kapitel analyseres de væsentligste forhold af det nye afsnit D i TPG kapitel 1 i den endelige action point 8-9-10 rapport fra oktober 2015, samt Deloitte og EY's holdninger til discussion draftet fra december 2014 og de ændringer, de medførte til den færdige rapport.

7.2 BEPS action point 8-9-10 fra oktober 2015

Formålet med action point 8-9-10 har været, at adressere den manipulation og det misbrug, som armslængdeprincippet har været genstand for ved at forstærke armslængdeprincippet, således at MNK'ens allokering af profit sker i overensstemmelse med værdiskabelsen og svarer til, hvad uafhængige parter ville have aftalt. OECD har som led i action point 8-9-10 udarbejdet et nyt afsnit D i TPG kapitel 1, som indeholder vejledninger til skatteydere og skattemyndigheder, når de udfører en TP-analyse, for at undersøge om de kontrollerede transaktioner overholder armslængdeprincippet. Dette inkluderer vejledninger om, hvordan den faktiske transaktion mellem koncernselskaber identificeres og afgrænses, både ud fra kontraktvilkårene og parternes faktiske adfærd. Der er ligeledes inkluderet en detaljeret vejledning omkring parternes allokering af risici, herunder hvem der påtager sig risici, kontrollerer risici og har finansiell kapacitet til at påtage sig risici, og hvordan risici påvirker armslængdepriser. Det var også overvejet i discussion draftet fra december 2014 at udvikle "særlige foranstaltninger udenfor armslængdeprincippet", men dette har ikke været fundet nødvendigt i den færdige rapport, da OECD valgte at udbygge og præcisere betydningen af armslængdeprincippet i stedet.¹⁰⁷ Det væsentligste indhold af den færdige udgave af afsnit D i TPG kapitel 1 analyseres i de følgende afsnit.

¹⁰⁶ OECD, 2015, Action 8-9-10: 2015 Final Report, side 9

¹⁰⁷ OECD, 2015, Action 8-9-10: 2015 Final Report, side 13-14

7.2.1 Identifikation af kommercielle og finansielle relationer

Første del af det nye afsnit D fastlægger, at en sammenlignelighedsanalyse er centralt for anvendelsen af armslængdeprincippet, da denne er baseret på en sammenligning af vilkårene i en kontrolleret transaktion med vilkårene i en sammenlignelig transaktion mellem uafhængige parter. Der er to nøgleaspekter i en sammenlignelighedsanalyse, hvoraf det første relaterer sig til TPG kapitel 1, og det andet vejledes der omkring i TPG kapitel 2 og 3:

- 1) Identifikation af finansielle eller kommercielle relationer mellem koncernselskaberne samt transaktionens betingelser og økonomiske omstændigheder, for at afgrænse transaktionen.
- 2) Sammenligning af betingelser og økonomiske omstændigheder for den kontrollerede transaktionen med betingelser og omstændigheder med en tilsvarende transaktion mellem uafhængige parter.

Præcis afgrænsning af en kontrolleret transaktion kræver en analyse af transaktionens sammenlignelighedsfaktorer, også kaldet økonomiske relevante karakteristika, og er vigtig for at der kan fastlægges sammenlignelighed med en uafhængig transaktion. Figur 7.1 nedenfor illustrerer de fem sammenlignelighedsfaktorer, og oplysningerne bør være at finde i TP-dokumentationens lokale fil.¹⁰⁸



Figur 7.1 Sammenlignelighedsfaktorer. Kilde: OECD, 2015, Action 8-9-10: 2015 Final Report, side 16

Sammenlignelighedsfaktorerne anvendes i to separate, men sammenhængende faser i TP-analysen. Den første fase relaterer sig til kapitel 1 i TPG, hvor den koncerninterne transaktion skal afgrænses ved at analysere sammenlignelighedsfaktorerne. Den anden fase hvori sammenlignelighedsfaktorerne anvendes i en TP-analyse relaterer sig til kapitel 3 i TPG, hvor der laves en sammenligning af kontrollerede og uafhængige transaktioner for at fastlægge en armslængdepris. For at foretage en sådan vurdering skal sammenlignelighedsfaktorerne for den kontrollerede transaktion identificeres for at fastlægge, om der er sammenlignelighed mellem transaktionerne, samt hvilke justeringer der eventuelt skal foretages for at opnå sammenlignelighed. Sammenlignelighedsgraden og behovet for justeringer afhænger af den valgte TP-metode.¹⁰⁹ I det følgende analyseres sammenligneligheds-

¹⁰⁸ OECD, 2015, Action 8-9-10: 2015 Final Report, side 15-16

¹⁰⁹ OECD, 2015, Action 8-9-10: 2015 Final Report, side 16-17

faktorerne nærmere.

7.2.1.1 Sammenlignelighedsfaktorer - Transaktionens kontraktvilkår

OECD fastlægger, at transaktioner er konsekvensen af eller udtrykket for en kommerciel eller finansiell relation mellem selskaber. En kontrolleret transaktion er ofte formaliseret i en skriftlig kontrakt, som kan reflektere parternes intentioner på tidspunktet for aftalens indgåelse, herunder ansvarsdeling, rettigheder og forpligtelser, påtagelse af risici og prisfastsættelse. Den skriftlig kontrakt udgør udgangspunktet for afgrænsningen af transaktionen mellem partnerne, herunder hvorledes funktioner, ansvar og risici fordeles mellem parterne ved aftalens indgåelse.

Ofte giver kontrakter dog ikke al nødvendig information om transaktionen eller beskriver kontraktvilkårene tilstrækkeligt detaljeret, hvorfor de fire øvrige sammenlignelighedsfaktorer (se figur 7.1) og en analyse af parternes faktiske adfærd, er nødvendige for at afgrænse transaktionen. Det er relevant, at sammenholde en kontrolleret transaktions kontraktvilkår med parternes faktiske adfærd, da koncernforbundne transaktionsparter ofte ikke har modstridende interesser, som uafhængige parter har. Uafhængige parter må antages at holde hinanden op på kontraktvilkårene, hvilket koncernforbundne parter ikke har ligeså stor interesse i, grundet interessefællesskabet i koncernen. Når der ikke er konsistens mellem kontrakten og koncernselskabernes faktiske adfærd, bør transaktionen afgrænses i overensstemmelse med parternes faktiske adfærd. Det samme gør sig gældende, når der ikke foreligger en skriftlig aftale for transaktionen mellem koncernselskaber. Dog anerkender OECD, at vilkårene for en transaktion kan ændres over tid, hvorved det skal undersøges, om den oprindelige transaktion erstattes med en ny, eller om ændringen afspejler parternes hensigter i den oprindelige transaktion¹¹⁰

7.2.1.2 Sammenlignelighedsfaktorer - Funktionsanalyse

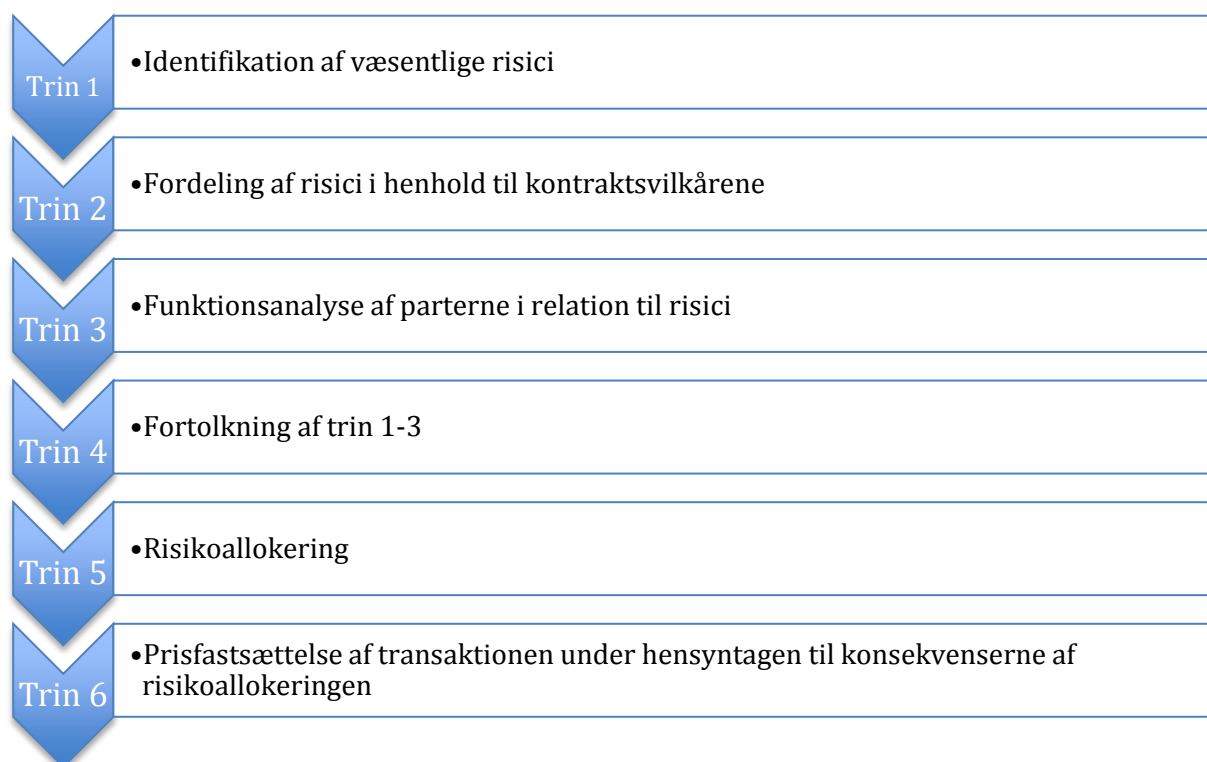
I transaktioner mellem uafhængige parter vil compensationen sædvanligvis reflektere de funktioner, hvert selskab udfører. En funktionsanalyse er således nødvendigt for at afgrænse en kontrolleret transaktion, samt vurdere sammenlignelighed med en ukontrolleret transaktion og armslængdeprisen. Funktionsanalysen skal identificere, de funktioner parterne udfører, de aktiver de anvender samt de risici parterne påtager sig. Analysen skal fokusere på, hvad parterne faktisk gør, og hvilke beføjelser de besidder, herunder beslutningskompetence om risici. For at foretage funktionsanalysen er det nyttigt at forstå, hvordan MNK'en generer værdi som helhed, hvilke funktioner koncernselskaberne udfører, og hvordan disse funktioner bidrager til værdiskabelsen i koncernen. Funktionsanalysen bør også indeholde en vurdering af, hvilke type aktiver som anvendes, herunder anlægsaktiver, immaterielle aktiver eller finansielle aktiver samt aktivernes alder, markedsværdi, placering og tilgængelighed.

¹¹⁰ OECD, 2015, Action 8-9-10: 2015 Final Report, side 17-20

ANALYSE AF RISICI I FINANSIELLE RELATIONER

OECD har flyttet deres vejledning om risikoanalyser fra TPG kapitel 9 til det nye afsnit D i TPG kapitel 1, da risici generelt er relevant for vurderingen af armslængdeprincippet og ikke kun for interne omstruktureringer. Risikoanalysen udgør en del af funktionsanalysen, hvor funktioner, aktiver og risici i en specifik transaktion fastlægges, og OECD fremhæver, at risici ikke er mere vigtig i analysen end funktioner og aktiver. Risici kan dog være sværere at identificere og kræver derfor en grundig analyse, hvorfor OECD har udarbejdet en detaljeret beskrivelse af processen i en risikoanalyse.

Væsentlige risici i en kontrolleret transaktion skal identificeres, da de antages at påvirke både pris og vilkår i en uafhængig transaktion, og hermed også armslængdevurderingen af en kontrolleret transaktion. Dette skyldes, at uafhængige parter ikke vil påtage sig risici uden at dette medfører en stigning i forventet afkast samt blive passende kompenseret herfor, da risici jo netop er behæftet med usikkerhed omkring risikoudfaldet. Koncernforbundne transaktionsparter skal derfor også kompenseres for at påtage sig risici og udøve kontrolfunktioner, for at transaktionen er i overensstemmelse med armslængdeprincippet. For at foretage en sammenligning mellem kontrollerede og ukontrollerede transaktioner skal den kontrollerede transaktion afgrænses med hensyn til, hvilke risici parterne påtager sig, og hvilke kontrolfunktioner de udfører. OECD har udarbejdet en ny 6-trins vejledning over processen i en risikoanalyse af en kontrolleret transaktion, som fremgår af figur 7.2 nedenfor.¹¹¹



Figur 7.2 6-trins risikoanalyse. Kilde: OECD, 2015, Action 8-9-10: 2015 Final Report, side 22

¹¹¹ OECD, 2015, Action 8-9-10: 2015 Final Report, side 21-22

Inden der dykkes ned i ovennævnte proces, har OECD præciseret en række begreber, som anvendes i beskrivelsen af processen. Disse fremgår af skema 7.1 nedenfor.

Begreb	Forklaring
Risikostyring	Risikostyring er en funktion, der vurderer og reagerer på risici, og funktionen består af tre elementer: (i) Evnen til at træffe beslutninger om at påtage, afslutte eller afvise risikobærende muligheder (ii) Evnen til at beslutte om og hvorledes, man skal reagere på risici (iii) Evnen til at begrænse risici, altså foranstaltninger der påvirker risikoudfald
Påtagelse af risici	Når en part påtager sig risici betyder det, at parten påtager sig de positive og negative konsekvenser af risikoudfald.
Finansiel kapacitet	Finansiel kapacitet til at påtage sig risici er adgang til kapital, som gør, at et selskab kan påtage sig risikoaktiviteter, betale for risikobegrænsningsfunktioner og til at bære tab, såfremt en risikobegivenhed indtræffer.
Kontrol over risici	Kontrol over risici betyder, at selskabet skal kunne træffe beslutning om at påtage eller afvise risikobærende muligheder, samt beslutte om og hvorledes, man skal reagere på risici.
Risiko-begrænsning	Risikobegrænsning er foranstaltninger, som forventes at kunne påvirke risikoudfald. Dette inkluderer foranstaltninger, der reducerer usikkerhed eller reducerer konsekvenserne af et negativt risikoudfald.

Skema 7.1 Præcisering af begreber. Kilde: OECD, 2015, Action 8-9-10: 2015 Final Report, side 22-25

Trin 1: Identificer økonomisk væsentlige risici

I en TP-kontekst anses risici for at være effekten af usikkerheden omkring selskabets forretningsmål, og alle steder i selskabets processer og beslutninger eksisterer der usikkerhed om risikoudfald. Risici hænger sammen med muligheder, og selskaber påtager sig derfor risici på grund af udsigten til potentielle afkast. Risikoens væsentlighed afhænger af sandsynligheden og størrelsen af potentielle profitter og tab som følge af risikoen. Ved identifikation af potentielle sammenlignelige transaktioner, skal det fastlægges, om de uafhængige transaktioner omfatter samme niveau af risici og risikostyring. For at hjælpe med at identificere risici i en given transaktion har OECD omtalt en række risikotyper, baseret på kilderne til risikoen. Disse fremgår af skema 7.2 nedenfor.¹¹²

¹¹² OECD, 2015, Action 8-9-10: 2015 Final Report, side 25-26

Strategisk risici eller markeds-risici	Hovedsagligt ekstern risici som følge af det økonomiske miljø, politiske og lovgivningsmæssige begivenheder, konkurrence, teknologiske fremskridt eller sociale ændringer.
Infrastruktur eller operationelle risici	Operationelle risici vedrører et selskabs forretningsudførelse, herunder proces-effektivitet og drift. Risikopåvirkning afhænger af arten af selskabets forretningsaktiviteter. Et eksempel herpå er driftsnedbrud. Risici vedrørende infrastruktur kan både være interne og eksterne. Eksterne såsom transportforbindelser, politiske og sociale situationer og lovgivning. Interne risici relaterer sig til kapacitet og tilgængelighed af aktiver, medarbejdere, design og udførelse, outsourcing og IT-systemer.
Finansielle risici	Knytter sig til et selskabs evne til at styre likviditet, cash flow, finansiell kapacitet og kreditværdighed. Eksterne risici omfatter økonomisk chok og kreditkriser, mens intern risici angår kontrol, investeringsbeslutninger og kreditvilkår.
Transaktions-risici	Vedrører prisfastsættelse og betalingsvilkår i kommercielle transaktioner for levering af varer og tjenesteydelser.
Hazard risici	Risici som følge af negative eksterne hændelser, der kan foretage skader eller tab, herunder ulykker og naturkatastrofer.

Skema 7.2 Typer af risici. Kilde: OECD, 2015, Action 8-9-10: 2015 Final Report, side 26-27

Trin 2: Kontraktslig påtagelse af risici jf. de koncerninterne aftaler

Det kan være skrevet ind i den skriftlige kontrakt, hvorledes risici er allokeret mellem transaktionsparterne. Den kontraktslige allokering af risici er en forudgående aftale (*ex ante*) om at bære en del eller alle potentielle omkostninger forbundet med en efterfølgende realisering (*ex post*) af negative risikoudfald til gengæld for en del eller alle potentielle fordele forbundet med en efterfølgende realisering (*ex post*) af positive risikoudfald. Påtagelse af risiko har en væsentlig påvirkning på fastlæggelsen af armslængdeprisen mellem koncernselskaber. Når det fastlægges hvilke parter, der påtager sig og kontrollerer risici, bør risikoallokeringen i henhold til kontrakten ikke alene anvendes i vurderingen af, hvem der påtager sig og kontrollerer risici.¹¹³ De følgende trin beskriver de oplysninger, som er nødvendige for at fastlægge, hvordan koncernselskaber rent faktisk har allokeret risiko og kontrol.

Trin 3: Funktionsanalyse i relation til risici

I trin 3 analyseres de koncernforbundne transaktionsparterers risikofunktioner. Det skal analyseres, hvorledes koncernselskaberne opererer i relation til påtagelse af risici og risikostyring af den specifikke transaktionsrisiko. Det skal i den forbindelse vurderes, hvilke af parterne der udfører kontrolfunktioner (herunder hvem der har beslutningskompetence), risikobegrænsningsfunktioner, hvem der bærer eller modtager negative og positive risikoudfald, og hvem af parterne der har den finansielle kapacitet til at påtage sig risikoen. På baggrund af dette kan der konkluderes, hvorledes

¹¹³ OECD, 2015, Action 8-9-10: 2015 Final Report, side 28-29

risiko i praksis er allokeret mellem parterne.¹¹⁴

Trin 4: Fortolkning af trin 1-3

Næste led i processen er at fortolke information, som blev indsamlet under trin 1-3, og det skal fastlægges, om der er overensstemmelse mellem risikofordelingen i kontrakten og parternes faktiske adfærd. For at afgøre dette skal følgende analyseres: (i) om koncernselskaberne lever op til kontraktvilkårene, (ii) om den/de parter der påtager sig risici efter (i), udøver kontrol over denne risici og har den finansielle kapacitet til at påtage sig risici.

Hvor betydningsfuld trin 4 er, afhænger af hvad man finder ud af, når man fortolker trin 1-3. Når begge parter opfylder deres forpligtelser i henhold til kontrakten og udøver kontrol over de risici, som de ifølge kontrakten har påtaget sig, samt har den finansielle kapacitet til at påtage sig risikoen, er der ikke behov for yderligere analyse udover (i) og (ii). Trin 5 i analysen springes således over, hvorfor trin 6 bliver det næste at vurdere. Når der er IKKE er overensstemmelse mellem risikoallokeringen i kontrakten og parternes faktiske adfærd, bør parternes adfærd fastlægge risikoallokeringen fremfor kontraktvilkårene, som ikke følges i praksis, og trin 5 i analysen skal udføres. Det samme gælder, når den part der faktisk har påtaget sig risikoen, enten ikke udøver kontrol over risikoen, eller ikke har den finansielle kapacitet til at påtage sig risikoen.¹¹⁵

Trin 5: Risikoallokering

Når det koncernselskab, der påtager sig risikoen, ikke udøver kontrol over denne eller ikke har finansiell kapacitet til at påtage sig risikoen, bør risikoen allokeres til det selskab, som rent faktisk udøver kontrol over risikoen, og som har den finansielle kapacitet til at påtage sig denne. Hvis flere koncernselskaber opfylder disse kriterier, bør risikoen allokeres til det selskab, der udøver mest kontrol over risikoen. De øvrige koncernselskaber, der også udøver kontrol, bør aflønnes under hensyntagen til betydningen af den kontrolaktivitet, de udfører.¹¹⁶

Trin 6: Prisfastsættelse af transaktionen, under hensyntagen til risikoallokering

På baggrund af ovenstående vejledning skal den kontrollerede transaktion prisfastsættes under hensyntagen til, hvordan risikoen er allokeret mellem de koncernforbundne transaktionsparter. Når et selskab påtager sig risiko, bør dette kompenseres med et passende forventet afkast, ligesom risikobegrænsningsfunktioner bør kompenseres. En part bør også altid blive kompenseret for at udøve kontrol over risici, ved at være berettiget til at modtage afkast fra positive risikoudfald og bære tab fra negative risikoudfald, også når en part kun bidrager til kontrolfunktioner, men ikke bærer nogen risici.

¹¹⁴ OECD, 2015, Action 8-9-10: 2015 Final Report, side 29-31

¹¹⁵ OECD, 2015, Action 8-9-10: 2015 Final Report, side 31-33

¹¹⁶ OECD, 2015, Action 8-9-10: 2015 Final Report, side 33-34

Kompensation skal være i overensstemmelse med kontrolbidraget. En part, som ifølge af 6-trins analysen hverken bærer risici eller udøver kontrol over disse risici, vil ikke være berettiget til en del af overskuddet (eller bære omkostninger), som opstår på baggrund af den givne risiko.¹¹⁷

7.2.1.3 Sammenlignelighedsfaktorer - Produkter eller tjenesteydelsers egenskaber

Forskelle i produkter og tjenesteydelser har betydning for deres markedsværdi og hermed for armslængdepriser. Derfor er det vigtigt at fastlægge produktens egenskaber, når transaktionen skal afgrænses, og der skal fastlægges sammenlignelighed med uafhængige transaktioner. Nedenstående skema 7.3 indeholder en oversigt over, hvilke egenskaber der kan være relevant at overveje:

Materielle aktiver	Immaterielle aktiver	Tjenesteydelser
• Aktivets fysiske træk • Kvalitet og pålidelighed • Tilgængelighed • Volumen af udbuddet	• Transaktionstype (licens eller salg?) • Aktivtype (patent, varemærke, know-how?) • Varighed- og beskyttelsesgrad • Forventede fordele ved brug af aktivet	• Arten af tjenesteydelser • Omfanget af tjenesteydelser

Skema 7.3 Typiske produktens egenskaber, der skal overvejes. Kilde: OECD, 2015, Action 8-9-10: 2015 Final Report, side 35

Det afhænger af den valgte TP-metode, hvor meget vægt, der skal ligges på denne sammenlignelighedsfaktor. Kravet til produktligheder er strengest, når CUP-metoden anvendes, da denne kun kan anvendes, hvor det med mindre justeringer er muligt at opnå sammenlignelighed (eksempelvis betingelsesvilkår). I praksis er det observeret at en sammenlignelighedsanalyse efter bruttofortjeneste- og nettoavancemetoderne, lægger større vægt på funktionelle ligheder end produktligheder. Det afhænger af omstændighederne, men det kan være acceptabelt at udvide sammenlignelighedsanalysen til også at inkludere uafhængige transaktioner, hvor produkterne er forskellige, men hvor tilsvarende funktioner varetages.¹¹⁸

7.2.1.4 Sammenlignelighedsfaktorer - Økonomiske omstændigheder

Armslængdepriser kan variere på tværs af markeder, selv for transaktioner, der involverer samme produkter eller tjenesteydelser. Det/de relevante markeder skal identificeres, og for at opnå sammenlignelighed kræver det, at det marked den kontrollerede transaktion foregår i, ikke er så forskelligt fra det marked, som en ellers sammenlignelig transaktion foregår i, ellers må passende justeringer foretages for at opnå sammenlignelighed. Skema 7.4 identificerer en række økonomiske omstændigheder, som er relevante når markedssammenlignelighed vurderes.

¹¹⁷ OECD, 2015, Action 8-9-10: 2015 Final Report, side 34-35

¹¹⁸ OECD, 2015, Action 8-9-10: 2015 Final Report, side 35-36

Økonomiske omstændigheder der kan være relevante for en markedssammenligning

• Geografisk placering • Markedsstørrelse • Markedets konkurrencesituation, herunder køber og sælgers markedsposition • Udbud og efterspørgsel • Forbrugernes købekraft	• Tilgængelighed af substituerende produkter og tjenesteydelser • Markedsniveau (detail- eller engroshandel) • Transaktionstidspunkt	• Art og omfang af evt. lovgivning af markedet • Produktionsomkostninger (jord, arbejdskraft og kapital) • Transportomkostninger
---	--	--

Skema 7.4 Forhold til vurdering af markedssammenlignelighed. Kilde: OECD, 2015, Action 8-9-10: 2015 Final Report, side 36

Det afhænger af de faktiske omstændigheder, om markedsforskelle har en væsentligt effekt på prisfastsættelsen, og om der kan foretages justeringer for at gøre data pålideligt.¹¹⁹

7.2.1.5 Sammenlignelighedsfaktorer - Parternes forretningsstrategier

For at afgrænse transaktionen og fastlægge sammenlignelighed, skal parternes forretningsstrategier også undersøges. Forretningsstrategier tager højde for mange aspekter af et selskab, herunder innovation, udvikling af nye produkter, graden af diversifikation, risikoaversion mv.

Under vurderingen af forretningsstrategier kan det undersøges, om strategien inkluderer markeds-penetration, da forsøg på at penetrere et nyt marked eller øge markedsandelen i et eksisterende marked kan medføre, at et selskab i en overgang vælger at sætte priserne lavere end andre sammenlignelige produkter i samme marked. Sådant en strategi kan også resultere i en midlertidig stigning i omkostninger (eksempelvis salgs- og markedsetableringsomkostninger), hvorved selskabet opnår en lavere profit (eller underskud) end andre selskaber i samme marked mod en forventning om fremtidig øget profit. Det kan være svært for skattemyndighederne at vurdere, om et selskab anvender en sådan strategi, hvis de forventede profitter udebliver, da det skal vurderes om strategien slog fejl, eller om selskabet slet ikke fulgte den påståede strategi, og skal underlægges TP-justeringer. Det kan også være en "koncernstrategi", som det danske selskab ikke har indflydelse eller kontrol over, hvorved det danske selskab får omkostninger, som skyldes andre koncernselskabers strategier. En række faktorer kan inddrages i vurderingen af, om et selskab fører en markedspenetreringsstrategi, eksempelvis om strategien ledsages af intens markedsføring, og om der er en realistisk forventning at forretningsstrategien vil føre til et afkast, der er tilstrækkeligt til at retfærdiggøre omkostningerne indenfor en tidsperiode, der kan accepteres som et arrangement på armslængdevilkår. Var det forventede udfald af strategien urealistisk, eller forfølges den mislykkede strategi videre end uafhængige parter ville acceptere, kan strategiens overensstemmelse med armslængdeprincippet betvivles og kan medføre en TP-justering.¹²⁰

¹¹⁹ OECD, 2015, Action 8-9-10: 2015 Final Report, side 36-37

¹²⁰ OECD, 2015, Action 8-9-10: 2015 Final Report, side 37-38

7.2.2 Anerkendelse af den præcist afgrænsede transaktion

Når substansen af de kommercielle og finansielle relationer mellem koncernparterne er identificeret, og transaktionen er afgrænset ved en analyse af sammenlignelighedsfaktorerne, bør transaktionen prisfastsættes i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Det kan dog forekomme, at skattemyndighederne ikke vil anerkende den kontrollerede transaktion, hvilket OECD anbefaler kun må ske under særlige omstændigheder.

OECD fremhæver, at skattemyndighederne ikke kan undlade at anerkende en kontrolleret transaktion, når en sammenlignelig transaktion kan identificeres mellem uafhængige parter. Omvendt betyder det ikke, at en kontrolleret transaktion ikke kan anerkendes, alene fordi en sammenlignelig transaktion ikke kan identificeres. Dette skyldes, at koncernselskaber har mulighed for at indgå i en række aftaler, som uafhængige selskaber ikke har, og disse kan sagtens have legitime forretnings-formål og opfylde armslængdeprincippet. De tilfælde, hvor skattemyndighederne ifølge OECD kan vælge, at nægte anerkendelse af en kontrolleret transaktion og eventuelt erstatte den med en alternativ transaktion er, når transaktionen i sin helhed er langt fra, hvad økonomisk rationelle uafhængige selskaber ville acceptere. Der vil ikke kunne fastlægges en armslængdepris for transaktionen, da uafhængige parter under sammenlignelige omstændigheder ikke ville indgå i en sådan aftale. Kriteriet for, at skattemyndighederne kan nægte at anerkende en kontrolleret transaktion er således, at transaktionen ikke har et rationelt kommercielt formål, eller at resultatfordelingen ikke er i overensstemmelse med koncernselskabernes værdiskabelse, belyst ved selskabernes funktioner, aktiver og risici. Enten kan skattemyndighederne stille koncernselskaberne som om transaktionen ikke var indgået eller erstatte den med en transaktion, som skattemyndighederne mener bedre afspejler de faktiske forhold.¹²¹

7.2.3 Tab

Når et koncernselskab konsekvent generer underskud, mens MNK'en som helhed er profitabel kan dette føre til en nærmere TP-undersøgelse. Koncernselskaber kan som uafhængige selskaber generere reelle tab som følge af etableringsomkostninger, ugunstige økonomiske vilkår, og lignende legitime forretningsmæssige årsager. Dog vil et selvstændig selskab ikke være indstillet på at tolerere tab, der fortsætter på ubestemt tid og vil til sidst ophøre med at drive forretning under sådanne vilkår. Koncernen kan derimod ønske at fortsætte en underskudsgivende aktivitet, hvis dette er til gavn for MNK'en som helhed. Når et underskudsgivende koncernselskab handler med profitable koncernselskaber kan det tyde på, at skatteyderne eller skattemyndighederne bør undersøge TP-forholdene, da det underskudsgivende selskab måske ikke får tilstrækkelig kompensation fra MNK'en i forhold til de profiler, som generes på baggrund af selskabets aktiviteter. Man kan vurdere TP-forholdene ved at se

¹²¹ OECD, 2015, Action 8-9-10: 2015 Final Report, side 38-40

på, hvilken kompensation et uafhængigt selskab ville modtage for at levere samme produkt eller ydelse, da uafhængige selskaber ikke vil acceptere konsekvente tab.¹²²

7.2.4 Effekten af regeringsindgreb

Det kan overvejes om en armslængdepris skal justeres, for at tage højde for statslige indgreb såsom priskontrol, rentekontrol, kontrol med betalinger, administrationsgebyrer, tilskud til bestemte sektorer, valutakontrol mv. Som hovedregel bør statslige indgreb behandles som markedsvilkår i det pågældende marked og bør normalt tages i betragtning ved evaluering af TP-forhold. Spørgsmålet er således, om kontrollerede transaktioner er i overensstemmelse med transaktioner mellem uafhængige parter i lyset af disse markedsvilkår.

Problematikken består i at fastlægge, på hvilket stadie en priskontrol påvirker prisen af produkter. Den direkte påvirkning er ofte i den endelige pris som slutforbrugerne betaler, men der er uanset hvad, også en påvirkning af priser betalt i tidligere led i forsyningskæden. MNK'er kan lade være med at lave prisjusteringer, der tager højde for en sådan kontrol, og således lade den endelige sælger bære begrænsningen i profit. MNK'er kan også opkræve priser, hvor byrden deles mellem den endelige sælger og en mellemliggende leverandør. Det skal vurderes, om en selvstændig leverandør ville dele omkostningerne af en priskontrol, dog er det usandsynligt, at et selvstændigt selskab er parat til at producere, distribuere eller på anden måde levere produkter på vilkår, som ikke tillod dem at tjene nogen profit. Ikke desto mindre er det helt indlysende, at et land med priskontrol skal tage hensyn til dette vil påvirke overskuddet hos selskaber, der sælger varer, der er underlagt kontrol.¹²³

7.2.5 Placeringsbesparelser (location savings) og andre lokale markedsvilkår

Forskelle i geografiske markedsvilkår kan påvirke sammenlignelighed og armslængdepriser for transaktioner, hvorfor der skal tages højde for disse i fastlæggelse af en armslængdepris og passende sammenlignelighedsjusteringer. Sådanne spørgsmål kan opstå i forbindelse med besparelser, som et selskab opnår ved at operere i et bestemt geografisk marked, såkaldte placeringsbesparelser (location savings).

2.2.5.1 Placeringsbesparelser

Det skal fastlægges, hvordan placeringsbesparelser skal fordeles mellem to eller flere koncernselskaber i overensstemmelse med armslængdeprincippet. I den forbindelse er det nødvendigt at vurdere (i) om placeringsbesparelser eksisterer, (ii) størrelsen af en given placeringsbesparelse, (iii) i hvilket omfang placeringsbesparelser bevarer i MNK'en eller gives videre til uafhængige kunder eller leverandører og (iv) når besparelser ikke fuldt ud videregives, skal det vurderes, hvordan uafhængige parter, der opererer under lignende omstændigheder, ville allokere eventuelle tilbageholdte nettobesparel-

¹²² OECD, 2015, Action 8-9-10: 2015 Final Report, side 40-41

¹²³ OECD, 2015, Action 8-9-10: 2015 Final Report, side 41-42

ser. Det vil være mest pålideligt at sammenligne selskaber og transaktioner i det lokale marked, hvis disse kan identificeres. Når sådanne ikke kan identificeres skal allokeringen af besparelserne mellem koncernselskaberne samt sammenlignelighedsjusteringer baseres på en analyse af alle relevante fakta og omstændigheder, herunder funktioner, aktiver og risici mellem koncernselskaberne. Der findes yderligere vejledninger i TPG kapitel 9.¹²⁴

7.2.5.1 Andre lokale markedsforhold

Lokale markedsforhold, som ikke er direkte relateret til placeringsbesparelser, kan også påvirke armslængdeprisen for en kontrolleret transaktion. Skema 7.5 illustrer hvilke forskelle i markedsforhold, der skal tages højde for i en sammenligneligheds- og funktionsanalyse.

Forskelle i lokale markeder som kan give anledning til sammenlignelighedsproblemer	
• Forskelle i lokale markeder, hvor varer produceres eller sælges • Købekraft og produktpræferencer • Tilgængelig infrastruktur	• Konkurrencegraden • Markedet er voksende eller stagnerende • Arbejdsstyrken (hvor trænet og uddannet?) • Andre markedsfordele og ulemper

Skema 7.5 Oversigt over markedsforhold der kan påvirke sammenlignelighed. Kilde: OECD, 2015, Action 8-9-10: 2015 Final Report, side 44

Der skal foretages samme analyse omkring fordele og ulemper ved markedsforhold som ovenfor vedrørende placeringsbesparelser for at vurdere, hvorledes fordele og ulemper i markedsforhold skal allokeres mellem koncernforbundne transaktionsparter. Når der er forskelle i ovenstående forhold i skema 7.5 mellem en kontrolleret og en ellers sammenlignelig uafhængig transaktion, skal der i TP-analysen foretages passende sammenlignelighedsjusteringer, for at forbedre pålideligheden. De mest pålidelige sammenlignelighedsdata vil være transaktioner mellem uafhængige parter i samme geografiske marked med lignende funktioner, risici og aktiver involveret, således at der ikke vil være behov for justeringer. Når pålidelige lokale markedssammenligninger ikke kan identificeres, skal der fastlægges passende sammenlignelighedsjusteringer for forholdene i det lokale marked, under hensyntagen til alle relevante fakta og omstændigheder.¹²⁵

7.2.6 Samlet arbejdsstyrke

Hvis et koncernselskab har unikke medarbejdere eller en gruppe af erfarne medarbejdere, kan dette påvirke armslængdeprisen for ydelser og produkter leveret af denne medarbejdergruppe. Dette skal der således tages højde for i sammenlignelighedsanalysen, og når det er muligt, udlede fordelene af sådan en medarbejdergruppe i en kontrolleret transaktion og en ukontrolleret transaktion. Hvis arbejdsstyrken som led i en intern omstrukturering overføres fra et koncernselskab til et andet sammen med andre aktiver, kan det være passende at lade besparelsen i at hyre og træne nye medarbejdere medføre en justering af armslængdeprisen for de øvrige overførte aktiver. Det foreslås ikke,

¹²⁴ OECD, 2015, Action 8-9-10: 2015 Final Report, side 43-44

¹²⁵ OECD, 2015, Action 8-9-10: 2015 Final Report, side 44-46

at overførsler og udstationering af enkelte medarbejdere i en MNK skal kompenseres særskilt. I nogle situationer vil det dog, afhængig af omstændighederne, resultere i en overførsel af værdifuld know-how og andre immaterielle aktiver fra et koncernselskab til et andet, og sådanne tilfælde skal analyseres særskilt efter anvisningerne i TPG kapitel 6 om immaterielle aktiver.¹²⁶

7.2.7 MNK synergier

Sammenlignelighedsproblematikker kan også vedrøre MNK synergier, som opstår når koncernselskaber opnår en fordel af interaktioner med eller mellem andre koncernselskaber, som normalt ikke vil være til rådighed for uafhængige selskaber. Eksempler på synergieffekter kan være stor-driftsfordele, integrerede computersystemer, kommunikationssystemer, administration og ledelse, eliminering af dobbeltarbejde, mulighed for lånoptagelse mv. Sådanne synergier er ofte gunstige for MNK'en som helhed, og kan dermed øge den samlede profit i koncernen. Synergieffekter kan ligeledes være negative, eksempelvis som følge af bureaukratiske hindringer.

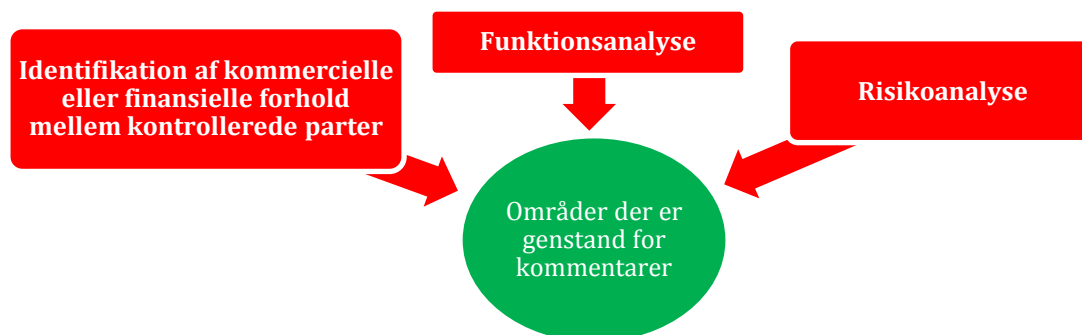
Når sådanne fordele eller byrder for MNK'en opstår alene på baggrund af, at koncernselskaber indgår i koncernen og uden en bevidst samordnet indsats, skal disse ikke kompenseres separat eller specifikt allokeres mellem koncernselskaberne. I andre tilfælde opstår fordele og ulemper på baggrund af en bevidst samordnet indsats mellem koncernselskaber, som kan give MNK'en en væsentlig fordel eller ulempe i markedet over uafhængige konkurrenter, som er involveret i sammenlignelige transaktioner. Om dette er tilfældet skal fastlægges gennem en funktionsanalyse og en sammenlignelighedsanalyse, hvor følgende skal fastlægges; (i) arten af fordel og ulempe, (ii) størrelsen af denne, og (iii) hvordan fordel og ulempe fordeles mellem koncernselskaberne. Hvis væsentlige koncernsynergier eksisterer, og disse er resultatet af bevidste handlinger skal disse fordeles mellem koncernselskaberne efter deres bidrag til synergien.¹²⁷

7.3: Rådgivers kommentarer til OECD's discussion draft fra december 2014

Det følgende afsnit analyserer rådgivers kommentarer til discussion draftet for action point 8-9-10, som blev offentliggjort i december 2014. I lighed med kapitel 4, analyseres Deloitte og EY's holdninger fra 6. februar 2015 til det reviderede afsnit D i TPG kapitel 1 offentliggjort den 10. februar 2015, og deres væsentligste kritikpunkter til dette fremgår af nedenstående figur 7.3.

¹²⁶ OECD, 2015, Action 8-9-10: 2015 Final Report, side 46-47

¹²⁷ OECD, 2015, Action 8-9-10: 2015 Final Report, side 47-50



Figur 7.3 Rådgivers kommentarer til udvalgte emner i BEPS action point 8- 9-10 discussion draft. Kilde: Egen tilvirkning af EY, 2015 og Deloitte US/UK, 2015

7.3.1 Deloitte's kommentarer

Identifikation af kommercielle eller finansielle relationer mellem kontrollerede parter:

Deloitte retter en skarp kritik på dele af analysen af sammenlignelighedsfaktorerne, hvor især sætningen: "hvor der er forskelle mellem kontraktvilkår og faktisk adfærd (...), **bør** parternes adfærd i sidste ende bestemme afgrænsningen af den faktiske transaktion". Deloitte anser sætningen "for kraftfuld" og kan fortolkes som en tilladelse for skattemyndighederne til at se bort fra koncerninterne kontrakter, hvis de findes uvæsentlige eller irrelevante ved prisfastsættelsen af den kontrollerede transaktion.¹²⁸ For både kontrollerede og uafhængig transaktionsparter er 100% fuldstændige kontrakter svære at udarbejde, samtidig med at det er meget sjældent, at ethvert forhold er beskrevet. Da kontrakter er retlig bindende for selskaberne, bør skattemyndighederne være tilbageholdende og udvise forsigtighed ved enhver overvejelse omkring skattemæssige ændringer af kontrakten. I denne forbindelse mener Deloitte, at OECD's anbefaling bør lægge vægt på tre forhold¹²⁹:

1. "Ethvert muligt forsøg på at ændre kontraktvilkårene bør ske, for at prissætte kontrakten som var den skriftligt aftalt mellem parterne";
2. "Skattemyndighederne må forsøge at præcisere eller supplere kontrakten baseret på økonomisk substans (parternes adfærd), når kontrakten ikke kan blive prissat på baggrund grund af mangler og uklarheder eller inkonsekvente handlinger af parterne i tidligere år, der fundamentalt ændrer forholdet mellem parterne"; og
3. "Skattemyndighederne må kun i ekstreme tilfælde se bort fra en kontrakt og omskrive den".

Risikoanalyse: Det glæder Deloitte, at der findes vejledninger vedrørende risici, men da risici kan tolkes forskelligt, ønsker Deloitte, at vejledningen har en klar definition på, hvad risici er i relation til armslængdeprincippet.¹³⁰ Deloitte mener, at dele af afsnittet omkring risikoanalysen hjælper med, at

¹²⁸ Deloitte US, 2015, side 273 (Deloitte's fremhævnings)

¹²⁹ Deloitte US, 2015, side 273

¹³⁰ Deloitte UK, 2015, side 246

identificere risici, i særdeleshed OECD's fremsatte eksempler. Imidlertid pointerer Deloitte, at eksemplerne kun viser, hvordan profitter bør allokeres og efterspørger eksempler på, hvorledes tab som følge af risikoudfald bør allokeres. Den logiske løsning er en symmetrisk behandling af tab og profitter, dvs. at det må forventes, at et selskab som modtager profit også må bære et tab fra samme risiko. I praksis må en risikoallokering på armslængdevilkår være i overensstemmelse med tredjemænds allokering af risici i lignende situationer, da tredjemænds kontrakter må indeholde bestemmelser om risikoallokering og dermed danne grundlaget for, hvordan koncerninterne parter bør agere.¹³¹

7.3.2 EY's kommentarer

EY mener, at det nye afsnit D i TPG kapitel 1 i discussion draftet, går videre end nødvendigt for at håndtere BEPS ved at give nogle uoverskuelige vanskeligheder, herunder skabe usikkerhed og høj risiko for dobbeltbeskatning af MNK'ers globale indkomst. Opdatering kommer til at påvirke samtlige kontrollerede transaktioner og ikke kun dem, hvor der eksisterer en BEPS-risiko. Derfor mener EY, at frem for at imødekomme profit shifting omdefineres måden at analysere kontrollerede transaktioner, hvor fokus især rettes på parternes faktiske adfærd fremfor kontraktens ordlyd.¹³²

Identifikation af kommercielle eller finansielle relationer mellem kontrollerede parter: EY kritiserer ligesom Deloitte, at OECD anbefaler at parternes adfærd tillægges størst betydning ved uoverensstemmelser med kontraktvilkårene, hvorfor skattemyndighederne kan se bort fra kontrakten og erstatte denne med subjektive fortolkninger. Dette skyldes, at MNK'er agerer på et dynamisk marked, og dermed vil der være tilfælde, hvor selskabers faktiske adfærd ikke fuldstændigt stemmer overens med kontrakten. EY's bekymring går særligt på, at OECD ikke kommer med et væsentlighedsniveau, der skal overskrides, før skattemyndighederne kan se bort fra kontrakten. En TP-analyse bør følge kontraktindholdet og kun afvige herfra, såfremt der er overbevisende og objektive grunde herfor. EY mener, at OECD bør introducere en ramme for analysen, herunder; (i) hvordan man forstår fakta, (ii) objektive kriterier for, hvornår skattemyndighederne kan afvige fra kontrakten, (iii) hvordan kontrakten afviger fra skattemyndighedernes vurdering, og (iv) hvornår det er tilladt for skattemyndighederne at forkaste kontraktvilkårene og omkvalificere transaktionen fra kontraktvilkårene.¹³³ Derudover mener EY, at discussion draftet lægger op til, at selskaberne skal være deltaljerede og specifikke, når de udarbejder kontraktvilkårene. Dette krav kan vise sig, at være urealistisk, og pålægger selskaberne administrative byrder.¹³⁴

¹³¹ Deloitte UK, 2015, side 249f.

¹³² EY, 2015, side 331

¹³³ EY, 2015, side 332f

¹³⁴ EY, 2015, side 333

Funktionsanalysen: Discussion draftet lægger vægt på selskabers funktioner uden at tage højde for, at mange MNK'er agerer i grænseoverskridende teams hvis roller, sammensætning og beliggenhed ændres løbende.¹³⁵ Funktionsanalysen skal tage højde for, at koncernselskabers funktioner kan være integrerede og indbyrdes afhængige for at opnå effektivitet i MNK'en. Det undrer dog EY, hvordan man måler denne indbyrdes afhængighed. Derudover bekymrer det også, at skattemyndighederne kan udfordre MNK'ens struktur, baseret på vurderinger af selskabernes evne og muligheder. Derudover kræver funktionsanalysen en omfattende detaljeringsgrad herunder information om uafhængige parter, som givetvis ikke er tilgængelig ved udførelsen af funktionsanalysen og prisfastsættelsen. Dette giver skattemyndighederne adgang til antagelser, som ikke nødvendigvis er korrekte".¹³⁶

Risikoanalyse: EY mener, at discussion draftet kommer med gode eksempler angående hvad risici er, men overordnet mangler der en pragmatisk tilgang, herunder en bedre vejledning for analysens struktur. Discussion draftets nuværende udformning kræver for meget detaljeret information til brug analyserne, uden at der er fastlagt et væsentlighedsniveau, hvorfor EY opfordrer OECD til, at udarbejde en vejledning for, hvornår en risiko er væsentlig. Derudover kan der være tilfælde, hvor information, der skal bruges ved en sammenlignelighedsanalyse, ikke uden videre er tilgængeligt.¹³⁷

7.3.3 Sammenfatning på rådgivers holdninger

OECD har efter vores mening bibeholdt ca. 85% af discussion draftets oprindelige ordlyd i den færdige rapport for action point 8-9-10. Hermed har OECD kun i begrænset omfang valgt at efterkomme rådgivernes kommentarer og kritikpunkter. Ud fra ovenstående analyse, har OECD dog taget visse kommentarer til sig. Dette indebærer især udarbejdelsen af den nye 6-trins vejledning for processen for en risikoanalyse af en kontrolleret transaktion, som EY har været fortalere for. Derudover har OECD til en vis grad anerkendt, at kontraktvilkår kan ændres over tid, ved at skrive dette ind i det færdige afsnit D, hvilket blev påpeget af EY. Hermed skal der, for så vidt angår tvivl omkring en transaktions indhold, tages hensyn til årsagerne bag skiftet, og om parterne har forladt den oprindelige transaktion til fordel for en ny med virkning fra tidspunktet for skiftet eller om der er tale om et skifte, som allerede var en del af den originale kontrakt.¹³⁸ Imidlertid skal det bemærkes, at Deloitte og EY's kraftige anbefalinger til at forlade tilgangen om at lægge vægt på parternes faktiske adfærd frem for kontraktindholdet ikke blev imødekommet. Det samme angår væsentlighedsniveauet ved en risikoanalyse, som OECD ikke valgte at tilføje i den endelige rapport.

¹³⁵ EY, 2015, side 331f.

¹³⁶ EY, 2015, side 333

¹³⁷ EY, 2015, side 331+335f.

¹³⁸ OECD, 2015, Action 8-9-10: 2015 Final Report, side 19

7.4 Delkonklusion

Det foregående kapitel har analyseret de væsentligste forhold i action point 8-9-10, der indeholder en revideret udgave af afsnit D i OECD's TPG kapitel 1, hvor armslængdeprincippet forstærkes for at sikre, at profitallokeringen i koncernen er i overensstemmelse med værdiskabelsen. Afsnit D indeholder detaljerede vejledninger for, hvordan en kontrolleret transaktion afgrænses gennem fem sammenlignelighedsfaktorer for at der senere i TP-processen kan fastlægges sammenlignelighed med en ukontrolleret transaktion. Der er særligt lagt vægt på, at når der er uoverensstemmelser mellem transaktionens kontraktvilkår og parternes faktiske adfærd, er det sidstnævnte som skal tillægges størst betydning. Hertil er tilføjet en detaljeret vejledning for processen af en risikoanalyse, for at identificere, hvorledes risiko er og skal allokeres mellem koncernselskaber i en transaktion. Hertil er der vejledt omkring hvordan underskud og MNK synergier påvirker armslængdeprisen og skal allokeres mellem transaktionens parter. Det er ligeledes fastlagt, at skattemyndighederne kan lade være med at anerkende en kontrolleret transaktion skattemæssigt, hvis den mangler et kommercielt formål.

Deloitte og EY har til discussion draftet kritiseret, at parternes faktisk adfærd skal tillægges størst vægt fremfor kontraktvilkårene, når der er inkonsistens mellem disse, da skattemyndighederne kan forkaste vilkårene til fordel for deres subjektive vurdering af transaktionen. Dette blev ikke imødekommet af OECD i det færdige afsnit D i TPG kapitel 1. I forhold til risikoanalysen efterspørger Deloitte eksempler på allokering af tab mellem koncernselskaberne, mens EY savner en bedre vejledning for risikoanalysens struktur. OECD har ikke udarbejdet yderligere eksempler for tabsallokering mellem koncernselskaber, som anmodet af Deloitte, men har til gengæld udarbejdet en 6-trins vejledning for risikoanalyseprocessen, som foreslået af EY.

Kapitel 8 – Egenudviklet case analyse af SOUND Car-koncernen

8.1 Indledning

Afhandlingens forrige kapitler har omhandlet udviklingen af de nye TP-dokumentationskrav i OECD's TPG kapitel 5, den danske implementering heraf, og hvorledes OECD's forstærkelse af armlængdeprincippet i TPG kapitel 1 skal sikre, at resultatfordelingen i en MNK er i overensstemmelse med værdiskabelsen. Dette kapitel indeholder en egenudviklet case med en praktisk analyse af, hvordan selskaber og skattemyndighederne kan anvende de nye TP-dokumentationskrav ved beskrivelse og fastlæggelse af armlængdepriser i kontrollerede transaktioner. Indkomståret 2016 (1. januar-31. december) er valgt, da det er fra dette tidspunkt koncerner, hvis ultimative moderselskab er hjemmehørende i Danmark, er CbC-rapporteringspligtige i Danmark.

8.2 Case beskrivelse

Den egenudviklede case omhandler koncernen SOUND Car, hvis moderselskab, SOUND Car A/S, er skattemæssigt hjemmehørende i Danmark, og som har en konsolideret omsætning på ca. DKK 6,3 mia., og er dermed underlagt fuld oplysnings- og dokumentationspligt i Danmark, herunder de nye CbC-rapporteringskrav. SOUND Car A/S udvikler, producerer og sælger musikanlæg til biler til globale eksterne bilproducenter i det dyre premium-segment. SOUND Car A/S oprettede i 2001 et tysk datterselskab, SOUND Sale GmbH, til at bistå dem ved videresalget til de eksterne bilproducenter i Tyskland. Efter en spændende samtale med moderselskabets danske bank, er der i 2012 blevet oprettet et datterselskab i Panama, SOUND Support Inc., som bistår moderselskabet med ledelses- og administrationsaktiviteter.

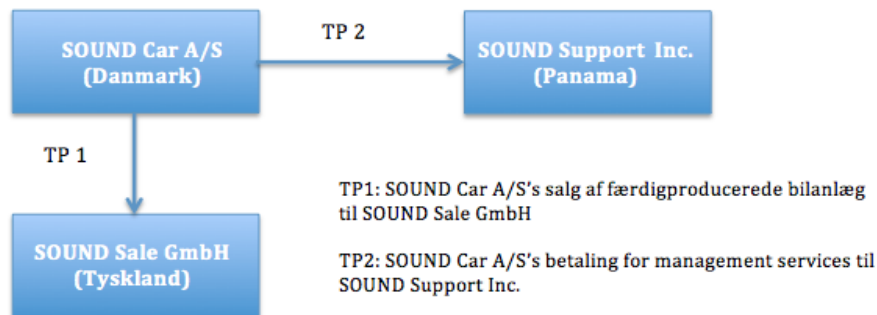
I det følgende foretages en praktisk analyse af de nye TP-dokumentationskrav for kontrollerede transaktioner efter de danske regler (som er i overensstemmelse med OECD's anbefalinger jf. analysen i kapitel 6), og hvordan skattemyndighederne kan anvende TP-dokumentation efter de nye krav i deres TP-analyser. Analysen af casen deles op i to scenarier, som illustreret via figur 8.1 nedenfor.



Figur 8.1 Opdeling af casen. Kilde: Egen tilvirkning

Scenario 1 indeholder SOUND Car-koncernens TP-dokumentation for indkomståret 2016, og som følger OECD's struktur; master fil, lokale filer for henholdsvis moderselskabet og de to udenlandske datterselskaber og en CbC-rapport. De lokale filer vil redegøre for to typer kontrollerede transak-

tioner mellem henholdsvis SOUND Car A/S og SOUND Sale GmbH, og mellem SOUND Car A/S og SOUND Support Inc., og er illustreret ved figur 8.2 nedenfor.



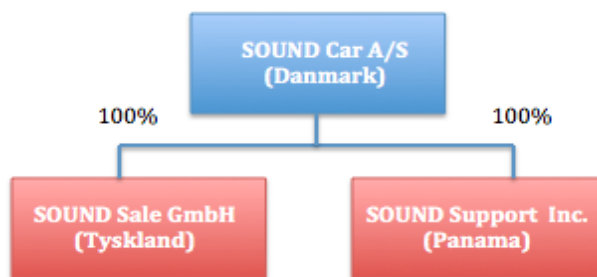
Figur 8.2 Oversigt over koncerninterne transaktioner. Kilde: Egen tilvirkning

De kontrollerede transaktioner, som koncernselskaberne hver især har været involveret i, skal beskrives i koncernselskabernes respektive lokale filer. Således skal TP 1 beskrives i SOUND Car A/S og SOUND Sale GmbH's lokale filer, og TP 2 skal beskrives i SOUND Car A/S og SOUND Support Inc.'s lokale filer. For at undgå gentagelser i afhandlingen vil de kontrollerede transaktioner alene blive omtalt i datterselskabernes lokale filer.

8.3 Scenarie 1 – Udarbejdelse af TP-dokumentation efter de nye regler

8.3.1 SOUND Car-koncernens master fil for indkomståret 2016

Som det fremgår af nedenstående koncerndiagram, består koncernen af det danske moderselskab SOUND Car A/S og de to 100% ejede udenlandske datterselskaber SOUND Sale GmbH (Tyskland) og SOUND Support Inc. (Panama).



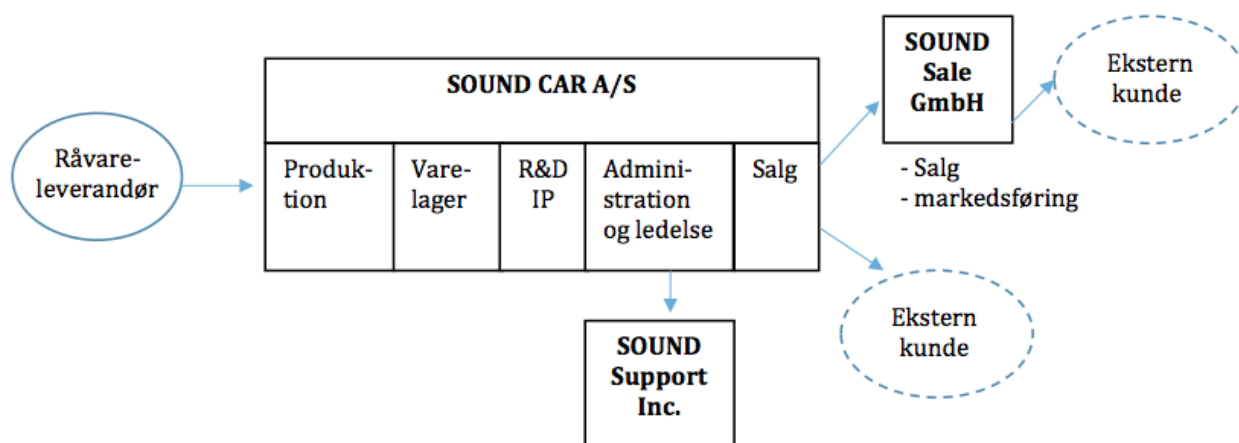
Figur 8.3 Koncerndiagram over SOUND Car-koncernen. Kilde: Egen tilvirkning

Beskrivelse af forretningsmæssig aktiviteter

SOUND Car-koncernen udvikler, producerer og sælger eksklusive audioløsninger til high-end bilfabrikanter, der kombinerer brugervenlighed med tidsløst design, innovativ teknologi og høj kvalitet. SOUND Car's produktsortiment består af lydsystemer til biler, herunder højttalere og musikanlæg (såkaldte Car-Fi-anlæg). Alt salg sker B2B, og kunderne omfatter alene fabrikanten af bilklasse F, som er definitionen på luksusbilklassen (premium-segmentet), og hvor slutforbrugerne ligger stor vægt på eksklusivitet, kvalitet og design. Derfor findes SOUND Car's højttalere alene i nogle af verdens førende luksusbilmærker, hvilket blandt andet omfatter BMW, Audi, Lamborghini, Mercedes-AMG, Aston Martin og Lexus.

Væsentlige værdiskabende faktorer

SOUND Car-koncernens værdikæde fremgår af figur 8.4 nedenfor, som illustrerer, hvordan værdi skabes i koncernen. Det danske moderselskab SOUND Car A/S udvikler, producerer og sælger eksklusive bilanlæg, enten direkte til eksterne kunder eller til SOUND Sale GmbH. Det tyske datterselskab, SOUND Sale GmbH, bistår moderselskabet ved at markedsføre og videresælge en del af koncernens produkter, særligt til tyske high-end bilfabrikanter. Det panamanske datterselskab SOUND Support Inc. varetager en række management services på vegne moderselskabet. Nedenfor er SOUND Car-koncernens væsentlige værdiskabende faktorer beskrevet.



Figur 8.4 SOUND Car-koncernens værdikæde. Kilde: Egen tilvirkning

Produktion: Ved produktion bliver råvarer og halvfabrikata omdannet til færdige produkter. Som beskrevet i forrige afsnit, er SOUND Car's produkter kendetegnet ved høj kvalitet, moderne design samt innovativ teknologi og er dermed unikke. SOUND Car A/S foretager alle funktioner og ejer alle aktiver vedrørende produktionen, lige fra råvarer til frembringelsen af færdige produkter.

Produktudvikling og koncept: SOUND Car's forsknings- og udviklingsafdeling er beliggende i Århus, Danmark, hvor man beskæftiger ca. 300 teknikere og ingeniører. Koncernens dygtige og erfarne medarbejdere er et af koncernens vigtigste aktiver, da produktudvikling og design er vigtige for koncernens konkurrenceevne og åbner op for nye indtjeningsmuligheder. Udviklingsprocessen går fra den "gode idé", hvor produktkonceptet fødes, dernæst følger produktudviklingen, hvor markedsundersøgelser skal klarlægge, hvorvidt der er indtjeningsmuligheder til stede eller ej, til den faktiske produktion og slutteligt, salg til slutkunden.

Logistik: SOUND Car-koncernens salg sker hovedsagligt til udenlandske kunder, hvorfor distribution af færdigvarer er et vigtigt element i koncernens værdiskabelse. SOUND Car A/S har et distributionscenter i Billund, hvorfra distribution til de eksterne kunderne og det tyske salgsselskab foregår, da dennes placering tæt på motorvej, havn og lufthavn gør stedet ideelt for en verdensomspændende virksomhed. Da distributionscentret også omfatter et produktlager, vil et integreret ordresystem let

kunne imødekomme kundeordrer og gennemføre en hurtig ekspedition. Dette skaber ikke bare værdi for kunderne (de får efterspurgte vare hurtigt), men også for SOUND Car A/S, der herigennem skaber et godt forhold til sine kunder.

Koncernens forsyningskæde

SOUND Car's produkter er bygget op på samme måde og består hovedsageligt af egenproducerede komponenter, eksempelvis det ydre design, magneter og membraner. Dog er produktion af specifikke delkomponenter, herunder kobberspolere, isolering mv. outsourcet til underleverandører, som arbejder ud fra SOUND Car A/S' kravspecifikationer, og SOUND Car A/S godkender også kvaliteten af de leverede delkomponenter. De delkomponenter, som indkøbes af eksterne underleverandører, sammensættes af SOUND Car A/S til det endelige produkt, inden de videresælges til den eksterne kunde, enten fra SOUND Car A/S eller SOUND Sale GmbH.

Serviceaftaler

Der foreligger to væsentlige koncerninterne aftaler i SOUND Car-koncernen. Den første er en salgsserviceaftale mellem det danske moderselskab SOUND Car A/S og det tyske datterselskab SOUND Sale GmbH, hvor SOUND Sale GmbH køber færdigproducerede produkter af moderselskabet og videresælger disse til eksterne kunder. Den anden koncerninterne aftale er en service managementaftale mellem det danske moderselskab SOUND Car A/S og det panamanske datterselskab SOUND Support Inc., hvor SOUND Support Inc. på vegne af moderselskabet udøver en række ledelsesmæssige og administrationsmæssige opgaver, som selskabet modtager kompensation for.

Koncernen er meget opmærksom på, at prisfastsættelse i de koncerninterne aftaler sker i overensstemmelse med gældende TP-regler, og der er internt i koncernen udarbejdet detaljerede retningslinjer og procedurer for at sikre, at prisfastsættelsen sker i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Når prisen fastlægges tages det således i betragtning, hvilke funktioner de respektive parter udfører, hvilke aktiver, der anvendes, og hvem der bærer og kontrollerer risici, samt hvilken indflydelse dette ville have på prisfastsættelsen af en transaktion mellem uafhængige parter.

De største geografiske markeder

SOUND Car-koncernen opererer på et globalt marked, hvoraf koncerns salg primært sker uden for Danmarks grænser. Koncernens salg sker B2B, og de største markeder er således der, hvor bilfabrikanterne i high-end kategorien er hjemmehørende; dvs. hovedsageligt Tyskland, Japan, Italien og USA.

Funktionsanalyse

I koncernen varetager det danske moderselskab SOUND Car A/S de væsentligste funktioner, herunder produktion, forskning og udvikling, design, distribution, salg, marketing, kundeforhandling, finansiering og ledelse. For at kunne varetage disse funktioner, besidder og anvender SOUND Car A/S lige-

ledes en stor del af de aktiver, der anvendes i værdiskabelsen herunder patenter, know-how, design, kunde- og leverandørrelationer, ligesom selskabet er i besiddelse af produktionsfaciliteter og materiel, varelager og likvide beholdninger. Da SOUND Car A/S besidder alle væsentlige funktioner og aktiver, bærer selskabet ligeledes alle væsentlige risici, herunder markedsrisici (udsving i omkostninger, salgspris og efterspørgsel), tab i forbindelse med investering i fabriksanlæg, udstyr og produktudvikling, lagerrisici, finansielle risici og garantiforpligtelser. Hertil kommer, at SOUND Car A/S træffer alle væsentlige og strategiske beslutninger i koncernen og fører kontrol med datterselskabernes aktiviteter, ligesom de respektive ledelser i datterselskaberne rapporterer til moderselskabet. I prisfastsættelsen af de koncerninterne ydelser, kompenseres SOUND Car A/S således for at udøve de væsentlige funktioner og bære risici, da det er disse, der hovedsagligt bidrager til værdiskabelsen i koncernen.

Datterselskabet SOUND Sale GmbH indkøber færdigproducerede produkter fra SOUND Car A/S, markedsfører produkterne og videresælger disse til eksterne kunder, som er selskabets hovedsaglige funktioner. Selskabet er underlagt moderselskabets kontrol, og skal følge dennes fastsatte procedurer, retningslinjer og budgetter. Selskabet har også direkte kontakt med kunderne, men al forhandling foregår med bistand fra SOUND Car A/S, som også fastsætter priser og strategi samt håndterer reklamation og service. Selskabet besidder ingen betydningsfulde aktiver og bærer ingen væsentlige risici, da alle aktiver, væsentlige funktioner og hermed også risici, besiddes af SOUND Car A/S, ligesom SOUND Sale GmbH's ledelse rapporterer til SOUND Car's ledelse om alle væsentlige forhold og beslutninger.

Datterselskabet SOUND Support Inc. udøver en ledelsesmæssig og administrationsmæssig funktion, som bidrager til koncerns samlede aktiviteter, om end aktiviteten i selskabet er meget begrænset og varetages af en enkelt ansat. SOUND Support Inc. har lejet et kontorlokale i Panama, og der er ingen væsentlige aktiver udover likvider i form af opsparet overskud fra tidligere indkomstår og ingen væsentlige risici. SOUND Car A/S har hvert år betalt fakturaen fremsendt fra SOUND Support Inc.

Datterselskaberne SOUND Sale GmbH og SOUND Support Inc. kompenseres for udøvelsen af deres funktioner og disses værdiskabelse ved prisfastsættelsen af de koncerninterne transaktioner med et afkast, som må anses for at være i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Prisfastsættelsen tager højde for, at moderselskabet udøver de primære værdiskabende funktioner, samt at datterselskabernes aktiviteter er langt mindre risikobetonede end SOUND Car A/S's.

Omstruktureringer, tilkøb og frasalg i indkomståret

Der har ikke været foretaget nogle køb, salg eller omstruktureringer af koncernselskaberne i indkomstårene 2012-2016.

Koncernens immaterielle aktiver

Koncernens strategi for udvikling, ejerskab og udnyttelse af immaterielle aktiver

Koncernens brand vækker anerkendelse verden over og associeres med bilaudioløsninger, som kombinerer brugervenlighed og kvalitet med nytænkende design. Udvikling og design af nye musikanlæg og højtalere af høj kvalitet er derfor vigtig for koncernens konkurrenceevne, brand og indtjeningsmuligheder, ligesom beskyttelse af opfindelser og varemærket også er et vigtigt område. Udvikling, ejerskab og udnyttelse af immaterielle aktiver varetages udelukkende af SOUND Car A/S, og det er en del af koncernens strategi løbende at foretage markedsundersøgelser for at vurdere, om der eksisterer indtjeningsmuligheder for nye produkter, eller om der er behov for at foretage ændringer af de eksisterende. Koncernens forskning og udviklingsafdelingen er beliggende i Århus, Danmark og ledes af SOUND Car A/S.

Koncernens væsentligste immaterielle aktiver

Koncernens immaterielle aktiver består hovedsageligt af patenter, varemærke, know-how og udviklingsomkostninger. Alle immaterielle aktiver er ejet af SOUND Car A/S.

Patent og varemærke: SOUND Car A/S har foretaget investeringer i patenter for at beskytte sine opfindelser og sikre opretholdelsen af sin ledende position inden for bilaudiobranschen. Patenterne kan samtidig ses som en konkurrencemæssig fordel, der sikrer fremtidig indtjening, såfremt opfindelsen vinder indpas hos kunderne. Er dette ikke tilfældet kan det overvejes, at en tredjepart kan købe patenterne. SOUND Car-varemærket er ligeledes registreret, for at koncernen kan beskytte sig mod, at konkurrenter anvender på SOUND Car-brandet eller potentielt skader det.

Know-how og udviklingsomkostninger: SOUND Car-koncernen har en række danske medarbejdere som besidder en betydelig know-how om det nyeste indenfor forskning, teknologi og design af audioløsninger, og SOUND Car's produkter generelt, og er derfor en vigtig vidensressource for koncernen. Disse medarbejdere er særligt vigtige set i forhold til den hurtige teknologiudvikling i elektronikbranchen, hvorfor det er vigtig at kunne identificere og følge markedstrends og efterspørgsel samt være omstillingsparate, hvilket har stor betydning for at sikre koncernens fremtidige succes. Ved altid at være blandt de første til at udvikle banebrydende produkter, der lever op til kundernes behov og tilbyde innovative løsninger, sikres de bedste forudsætninger for fremtidig indtjening. Netop derfor, har SOUND Car-koncernen valgt, at alt forskning og udvikling foregår i Danmark for på denne måde at overvåge og kontrollere, hvorvidt koncernens potentiale bedst muligt udnyttes. I forbindelse med udviklingen af nye innovative løsninger afholder SOUND Car A/S udviklingsomkostninger og bærer risikoen for produkternes succes eller fiasko.

Overordnede TP-politikker for forskning, udvikling og immaterielle aktiver

Koncernens immaterielle aktiver udvikles, ejes og udnyttes af moderselskabet SOUND Car A/S, og det er ikke en del af koncernens strategi, at disse skal udvikles, ejes eller udnyttes af andre koncernselskaber, hvorfor der ikke fastlagt interne TP-politikker om dette.

Koncerninterne aftaler vedrørende immaterielle aktiver

Som nævnt ovenfor udvikles, ejes og udnyttes immaterielle aktiver alene af SOUND Car A/S, og der foreligger derfor ingen koncerninterne aftaler vedrørende immaterielle aktiver.

Koncerninterne overførsler af immaterielle rettigheder i indkomståret

Der har ikke været overført immaterielle aktiver mellem koncernselskaberne i indkomståret 2016.

Koncernens finansielle aktiviteter

Koncernens finansiering

Koncernen har behov for kapital til at finansiere investeringer, der er nødvendige for at sikre og øge indtjeningsgrundlaget, herunder produktudvikling, produktionsfacilitet og eventuelle opkøbsmuligheder i form af nye forretningsområder eller teknologifelter. For at sikre et tilstrækkeligt kapitalgrundlag suppleres koncernens egenkapital med banklån, som er optaget af moderselskabet SOUND Car A/S hos deres danske bank, der løbende afdrages og betales rente for. SOUND Car A/S bærer den økonomiske og finansielle risiko vedrørende lånene til den eksterne bank.

Koncernselskaber med finansieringsfunktion og TP-politik vedr. koncernintern finansiering

SOUND Car A/S optager lån hos en ekstern dansk bank, og de udenlandske datterselskaber finansierer deres aktiviteter ved at oprette fastforrentede koncerninterne låneaftaler med SOUND Car A/S, der hermed fungerer som finansieringskilde for datterselskaberne. De koncerninterne lån optages på markedsvilkår, herunder til markedsrente og afdragsprofil.

Koncernens regnskabsmæssige og skattemæssige position

SOUND Car-koncernen har for indkomståret 2016 en konsolideret omsætning på ca. DKK 6,3 mia., og hermed er koncernen omfattet af den fulde dokumentationspligt, herunder CbC-rapportering, både efter de danske regler og OECD's anbefalinger.¹³⁹ Koncernen har ingen eksisterende APA'er eller skatteaftaler, ligesom der ikke er afsagt skatteafgørelser vedrørende indkomstallokeringen mellem lande.

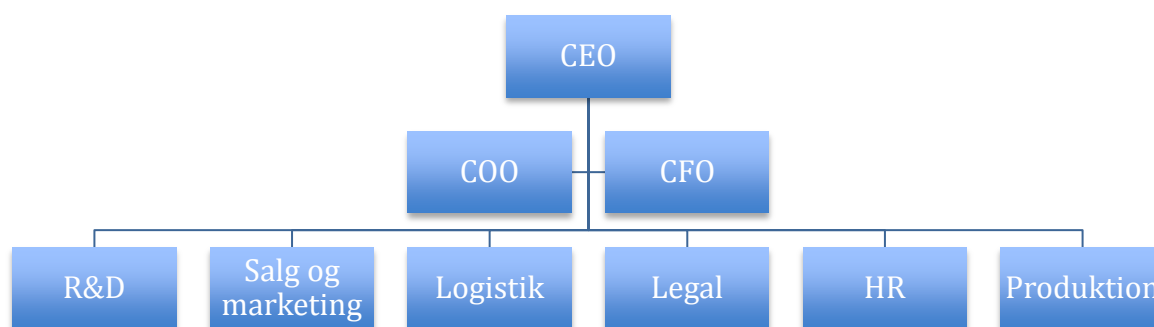
8.3.2 Lokal fil for SOUND Car A/S for indkomståret 2016

Den lokale enhed

SOUND Car A/S er det ultimative moderselskab for SOUND Car-koncernen, og selskabet blev etableret i 1990 med hjemsted i Århus, Danmark og er dermed skattemæssigt hjemmehørende i Danmark.

Nedenstående figur 8.5 illustrer, hvorledes SOUND Car A/S er organiseret.

¹³⁹ Afhandlingen fokuserer på TP-forhold, hvorfor der afgrænses fra at vedlægge et konsolideret koncernregnskab



Figur 8.5 Organisationsdiagram for SOUND Car A/S. Kilde: Egen tilvirkning

SOUND Car A/S's ledelse har som principalselskab ansvaret for koncernens overordnede strategi, ledelse og drift. Da SOUND Car A/S er det ultimative moderselskab i koncernen, udgør ledelsen den øverste ledelse i koncernen og rapporterer således ikke videre til andre koncernselskaber.

Beskrivelse af virksomheden og strategien

SOUND Car A/S fastlægger og varetager koncernstrategien, som er, at producere og levere lydanlæg af høj kvalitet til eksterne high-end bilproducenter i premium-segmentet, og herigennem skabe værdi for sine aktionærer. Dette indebærer, at SOUND Car A/S løbende forsker og udvikler i nye produkttyper, som dels lever op til kundernes behov, og samtidig tager hensyn til teknologiudviklingen. Investeringerne har båret frugt eftersom SOUND Car A/S, opfylder ISO/TS 16949-standarden, en standard som blandt andet skal sikre, at produktkvaliteten er i top og altid opfylder kravene til produktspecifikationen; gør de ikke dette, skal der på alle tidspunkter i produktionsprocessen være en ansat, der har beføjelse til at stoppe produktionen for at foretage de nødvendige ændringer.

SOUND Car A/S har en strategisk alliance med producenter af nogle af de førende globale luksus bilmærker. Der er tale om en vertikal alliance, som har til formål at realisere stordriftsfordele, eftersom SOUND Car A/S på denne måde har større mulighed for at nå ud til sin målgruppe og sprede kendskabet til Car-Fi-anlæg på global plan. Kunder inkluderer bilbrands som Maserati, Ferrari, Aston Martin, Tesla, Lexus, Mercedes-AMG mv. Strategien og forretningen har vist sig at være en succes, hvorfor SOUND Car A/S's bestyrelse valgte at udvide virksomheden ved at etablere to datterselskaber. SOUND Car A/S fordelte en del af salgsaktiviteter til sit tyske datterselskab, SOUND Sale GmbH, der varetager markedsføring og salg i det tyske marked efter SOUND Car A/S's anvisninger, og den lokale ledelse rapporterer til SOUND Car A/S, som træffer alle væsentlige beslutninger. Derudover oprettede SOUND Car A/S også et datterselskab i Panama, SOUND Support, Inc., som varetager ledelses- og administrationsmæssige funktioner på vegne af moderselskabet. SOUND Car A/S har ikke været involveret i eller påvirket af omstruktureringer eller overførsel af immaterielle aktiver indenfor de seneste to år.

Skema 8.1 nedenfor beskriver de funktioner, aktiver og risici som SOUND Car A/S varetager, herunder

de funktioner mv. som selskabet varetager som principal selskab i forbindelse med de koncerninterne transaktioner.

A. Funktioner
A.1. SOUND Car A/S varetager den daglige og strategiske ledelse af koncernaktiviteterne • Ansættelse og afskedigelse af ledende medarbejdere • Budgetfastsættelse for alle koncernselskaberne • Løbende kontrol og overvågning af datterselskabernes aktiviteter; herunder gennem krav om løbende rapportering og kontrolbesøg, beslutning om evt. ændringer i aktiviteter • Varetager og styrer ordre- og produktionsprocesser i koncernen • Fastlægger koncernens overordnede strategi, samt datterselskabernes respektive strategier • Finansiering, administration og ledelse af koncernens aktiviteter
A.2. Forskning og udvikling • Varetagelse af al produktudvikling og design, herunder afholdelse og aktivering af udviklingsomkostninger • Ansøgning af patenter mv.
A.3. Produktion • Varetager alle produktionsaktiviteter, herunder produktionsplaner, udstyr, processer, mængde og kvalitetssikring jf. ISO/TS 16949 • Indkøbsaftaler med leverandører af halvfabrikata og delkomponenter, samt håndtering af råvarelager
A.4. Salg • Markedsføring og promovering, herunder retningslinjer, budgetter og materiale til datterselskabers markedsføring • Fastsætter salgspriser og forhandler kredit/rabat med kunder • Opbygning af gode kunderelationer og løbende direkte kundekontakt • Udarbejdelse og indgåelse af salgskontrakter, herunder fastsættelse af retningslinjer for datterselskabernes indgåelse af kontrakter og endelig godkendelse af disse • Efterfølgende service og reklamation • Kreditvurdering og fakturering
A.5 Finansiering • Optagelse af lån hos eksterne långivere og yder koncerninterne lån til datterselskaberne • Likviditetsstyring
B. Aktiver
B.1. Væsentlige aktiver 1. Produktionsfaciliteter og -udstyr, varelager 2. Patenter, varemærke, øvrige immaterielle aktiver ved produktudvikling og ISO/TS certificering
C. Risici
C.1. Generelle risici for koncernaktiviteter • Bærer markedsrisici, herunder udsving i omkostninger, salgspris og efterspørgsel
C.2. Forskning og udvikling • Bærer af risiko for, at investeringer og omkostninger i forbindelse med produktudvikling ikke resulterer i forventede afkast
C.3. Produktion • Bærer af operationelle risici, herunder proceseffektivitet og drift, samt produktfejl
C.4. Salg • Bærer af kreditrisiko og fejlsagen markedsføring • Reklamation og service for produkter
C.5. Finansiering • Bærer af finansielle risici, herunder udsving i valutakurs og renteniveau, likviditetsstyring, finansiell kapacitet og investering

Skema 8.1 Funktionsanalyse for SOUND Car A/S. Kilde: Egen tilvirkning

Væsentlige konkurrenter

SOUND Car A/S har få, men store konkurrenter i bilaudiobranchen. Disse tæller blandt andre amerikanske Bose Corporation, engelske Naim og tyske Burmester, som alle leverer audioløsninger til biler i high-end klassen.

Kontrollerede transaktioner

For at undgå gentagelser omtales de kontrollerede transaktioner med det tyske datterselskab SOUND Sale GmbH og det panamanske datterselskab SOUND Support Inc. i deres respektive lokale filer (afsnit 8.3.3.2 og 8.3.4.2 nedenfor).

Økonomiske, finansielle og regnskabsmæssige data

SOUND Car A/S's regnskabsår følger kalenderåret (1. januar – 31. december), og nedenstående skema 8.2 indeholder en 5-års oversigt over selskabets nøgletal.

Finansielle oplysninger for SOUND Car A/S, 5-års oversigt					
Beløb i DKK mio.	2012	2013	2014	2015	2016
Omsætning	5.749	5.875	6.053	6.220	6.186
Omkostninger	5.687	5.581	5.945	6.087	6.061
Resultat før finansielle poster (EBIT)	62	82	108	133	125
Balancesum	8.407	8.639	9.580	10.466	9.823
Gennemsnitlig antal ansatte	1.408	1.430	1.510	1.596	1.534

Skema 8.2 Finansielle oplysninger for SOUND Car A/S. Kilde: Egen tilvirkning

8.3.3 Lokal fil for SOUND Sale GmbH for indkomståret 2016

Den lokale enhed

SOUND Sale GmbH er et 100% ejet datterselskab af SOUND Car A/S, som blev oprettet i 2001. SOUND Sale GmbH er hjemmehørende i München, Tyskland, og er dermed underlagt tysk skattejurisdiktion. Nedenstående figur 8.6 illustrerer, hvorledes SOUND Sale GmbH er organiseret.



Figur 8.6 Organisationsdiagram for SOUND Sale GmbH. Kilde: Egen tilvirkning

Ledelsen i SOUND Sale GmbH står for den daglige ledelse og drift af selskabet, herunder varetagelsen af salgs- og markedsføringsaktiviteter. SOUND Sale GmbH rapporterer til ledelsen i SOUND Car A/S, angående indgåelse af salgskontrakter, fremsendelse af reviderede regnskaber og i øvrigt alle andre beslutninger, som anses for væsentlige. SOUND Car A/S sætter retningslinjer for selskabets aktiviteter.

Beskrivelse af virksomheden og strategien

SOUND Sale GmbH blev etableret i 2001 som følge af en stigende efterspørgsel på SOUND Car's produkter, især i EU. Tilstedeværelsen i Tyskland er netop valgt fordi BMW, Mercedes-AMG og VW-

group (Audi og Lamborghini) har hovedkvarterer her. SOUND Sales GmbH's primære aktiviteter er, at indkøbe Car-Fi-anlæg fra moderselskabet og videresælge produkterne til eksterne bilproducenter, samt stå for selve markedsføringen heraf. SOUND Sale GmbH's aktiviteter foregår efter SOUND Car A/S's retningslinjer og procedurer, og under dennes kontrol. Dette omfatter følgende procedurer:

- 1. Salgsmateriale/salgsaktiviteter:** Markedsføringen af bilaudioløsningerne skal følge en på forhånd fastlagt aftale med SOUND Car A/S, i overensstemmelse med koncernens strategi om at levere et produkt af høj kvalitet, hvilket skal afspejles i markedsføringen. Derfor er der blandt andet krav om, hvordan showrooms, skal indrettes fx siddearrangement med særlig akustik for optimering lydoplevelsen og en bil-prototype, hvor højttalerne er placeret for at udstille layout og design, samt hvilke medier der annonceres i (fx tyske Auto Bild). Salgs- og markedsføringsmateriale er udarbejdet af SOUND Car A/S og anvendes efter dennes instrukser. SOUND Car A/S deltager ligeledes ofte selv i større salgsaktiviteter og møder med de eksterne kunder.
- 2. Udvælgelse af potentielle kunder:** Identificering af potentielle kunder kan ske via kundebesøg, hvor SOUND Car A/S og SOUND Sale GmbH viser produkterne frem. Dette kan foregå på hovedkontoret i Danmark, på den eksterne kundes adresse eller ved et møde hos SOUND Sale GmbH. SOUND Car A/S udarbejder præsentationsmaterialet og det showroom, hvor den potentielle kunde kan se, hvordan deres bil folder sig ud med et integreret SOUND Car lydsystem, samt Q&A-sessioner. Ved særlige kunder kan fortrolighedserklæringer udarbejdes såfremt, der er ønske om dette.
- 3. Bid management og afsluttende handlinger:** SOUND Sale GmbH forhandler salgsaftaler med high-end bilproducenterne med bistand fra SOUND Car A/S, herunder fremsendelse af tilbud på musikanlæg og højttalere til den potentielle kunde. De endelige salgspriser og eventuelle rabatter fastsættes af SOUND Car A/S, ligesom SOUND Sale GmbH fremsender udkast til salgskontrakter i overensstemmelse med fastsatte retningslinjer til SOUND Car A/S. Moderselskabet foretager kreditvurderinger af de potentielle kunder og udarbejder den endelige kontrakt, som slutteligt indgås mellem SOUND Sale GmbH og kunden. Efterfølgende service og garantier påhviler SOUND Car A/S.

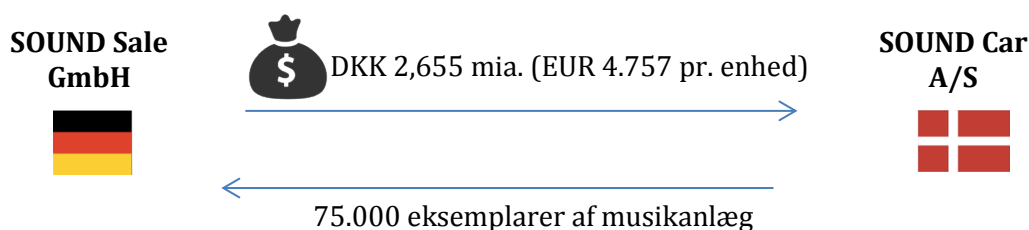
For at sikre at SOUND Sale GmbH efterlever ovenstående krav, som SOUND Car A/S har udstedt, foretager sidstnævnte kontrolbesøg på datterselskabets forretningslokaliteter for løbende at overvåge og kontrollere SOUND Sale GmbH's aktiviteter.

Væsentlige konkurrenter

SOUND Sale GmbH's væsentligste konkurrenter er de salgsselskaber, som repræsenterer andre audio-løsninger, hvor kundegruppen er high-end bilklassen, eksempelvis tyske Burmester og amerikanske Bose.

Kontrollerede transaktioner

Datterselskabet SOUND Sale GmbH har i indkomståret 2016 indkøbt Car-Fi anlæg af SOUND Car A/S (TP 1 jf. figur 8.2 på side 98). SOUND Sale GmbH indkøbte 75.000 SOUND Car bilanlæg af moderselskabet til en pris på EUR 4.757 pr. enhed (ca. DKK 35.400), og den totale beløbsstørrelse udgjorde således DKK 2,655 mia. Der er tale om en grænseoverskridende transaktion, hvor det tyske datterselskab betaler det danske moderselskab for varer (musikanlæg og højtalere). Betalings- og vareflowet i den kontrollerede transaktion fremgår af figur 8.7 nedenfor.



Figur 8.7 Vare- og betalingsflowet mellem SOUND Car A/S og SOUND Sale GmbH. Kilde: Egen tilvirkning

Sammenligningsanalyse, herunder funktionsanalyse

En integreret del af sammenligningsanalysen er identifikation af sammenlignelighedsfaktorerne, som beskrevet i kapitel 7 afsnit 7.2.1, og disse vurderes ved fastlæggelsen af armslængdeprisen for transaktionen i forhold til sammenlignelige transaktioner. Analysen fremgår af skema 8.3 nedenfor.

Kontraktvilkår	Beskriver de respektive parteres rettigheder og forpligtelser i transaktionen. SOUND Sale GmbH skal følge SOUND Car A/S's retningslinjer for, hvordan markedsføring og videresalg af produkterne skal foregå indenfor det budget, som er fastsat af SOUND Car A/S. SOUND Car A/S kontrollerer og overvåger SOUND Sale GmbH og træffer alle væsentlige beslutninger, og SOUND Sale GmbH skal rapportere til ledelsen i SOUND Car A/S omkring selskabets aktiviteter, indgåelse af salgskontrakter, regnskabsmæssige forhold mv. Da SOUND Car A/S besidder kompetencer og finansiell kapacitet til at håndtere og bære risici, er det SOUND Car A/S, der bærer de primære risici i forbindelse med SOUND Sale GmbH's aktiviteter, herunder tab på debitorer og investering i markedsføring.
Funktionsanalyse	Se nedenstående skema 8.4
Produktets egenskaber	Produktet er high-end bilaudioanlæg fremstillet til bilfabrikanter i luksusklassen. Ligeledes er transport fra SOUND Car A/S' lagerfaciliteter til SOUND Sale GmbH omfattet samt 3 års produktgaranti og reservedele omfattet.
Økonomiske omstændigheder	Transaktionen omfatter et salg af produkter til det tyske marked, som er et af de største markeder i branchen, hvor der er konkurrence mellem få, men store udbydere af kvalitets musikanlæg til biler. Transaktionen foregår i et led af koncernens værdikæde, hvor der ikke skabes reelt værdi, da der først genereres reel profit ved videresalg til eksterne kunder, hvor selskabet er leverandør af et delkomponent til fabrikation af færdige biler.
Forretningsstrategi	SOUND Car A/S's strategi er at udvikle, producere og sælge luksus Car-Fi anlæg til fabrikanter af luksusbiler, herunder gennem salg fra SOUND Sale GmbH. Der investeres i produktudvikling, design, markedsføring og kunderelationer for at forstærke og forsvare SOUND Car-produkternes markedsposition og herigennem skabe værdi for aktionærerne.

Skema 8.3 Sammenlignelighedsfaktorer for transaktionen mellem SOUND Car A/S og SOUND Sale GmbH. Kilde: Egen tilvirkning

Som led i analysen af sammenlignelighedsfaktorerne, foretages en funktionsanalyse af SOUND Sale GmbH's funktioner, aktiver og risici i transaktionen (funktionsanalysen for SOUND Car A/S fremgår af skema 8.1 i dens lokale fil ovenfor). SOUND Car A/S bærer de primære funktioner, aktiver og risici, mens SOUND Sale GmbH varetager lavrisiko salgs- og markedsføringsfunktioner efter SOUND Car A/S's anvisninger. Funktionsanalysen fremgår af nedenstående skema 8.4.

A. Funktioner
• Markedsføring og promovning efter SOUND Car A/S's instrukser indenfor et budget, som er fastlagt af SOUND Car A/S - enhver afvigelse fra ovenstående kræver SOUND Car A/S's tilladelse • Regnskab, revision, administration og daglig ledelse af selskabet med løbende rapportering til SOUND Car A/S • Indgåelse af salgskontrakter med kunder, som følger SOUND Car A/S's retningslinjer (prissætning, kredittid og leveringsbetingelser). Forhandlingsprocessen foregår med bistand fra SOUND Car A/S, som også udfærdiger de endelige salgskontrakter • Direkte og løbende kundekontakt, ofte i samarbejde med SOUND Car A/S • Fastsettelse af honorering af salgspersonale under iagttagelse af de budgetter, som SOUND Car A/S har fastlagt
B. Aktiver
• Forretningslokaler, herunder showrooms • Kunderrelationer og -adgang • Begrænset varelager til videresalg
C. Risici
• Da SOUND Car A/S er primær bærer risici, bærer SOUND Sale GmbH kun en lille del heraf

Skema 8.4 Funktionsanalyse for SOUND Sale GmbH. Kilde: Egen tilvirkning

Valg af prisfastsættelsesmetode

TNMM-metoden er identificeret som den bedst anvendelige prisfastsættelsesmetode for den kontrollerede transaktion mellem SOUND Car A/S og SOUND Sale GmbH (TP 1). Dette skyldes, at SOUND Car A/S's produkter er egenudviklede og -producerede, hvorfor de ikke direkte kan sammenlignes med andre selskabers produkter. Hertil kommer, at TNMM-metoden er velegnet for kontrollerede transaktioner i koncerner, der har en principalstruktur, og hvor den testede part er et simpelt lavrisiko selskab, som er tilfældet i SOUND Car-koncernens TP 1. TNMM-metoden anvendes således til at teste, hvad et lavrisiko salgsselskab, i overensstemmelse med armslængdeprincippet, bør tjene. Da SOUND Car A/S er principalen i koncernen, og SOUND Sale GmbH er et simpelt lavrisiko salgsselskab, som analysen ovenfor har identificeret, er det SOUND Sale GmbH, som er den testede part i den kontrollerede transaktion.

Da SOUND Sale GmbH er et salgsselskab, hvor de primære omkostninger vedrører indkøb af færdigproducerede varer fra SOUND Car A/S, og selskabet ikke besidder nogle væsentlige aktiver, afspejler omsætningen bedst værdiskabelsen i forhold til transaktionen og SOUND Sale GmbH. Således er overskudsgraden (EBIT over omsætning) identificeret som den bedst anvendelige PLI (profit level indicator).

Sammenlignelige transaktioner

Til fastlæggelse af armslængdeprisen for TP 1 er anvendt en databaseundersøgelse, som er foretaget af databasen "Amadeus". Databaseundersøgelsen har identificeret 12 sammenlignelige lavrisiko salgsselskaber indenfor samme branche, marked og med lignende omsætning som SOUND Sale GmbH. På baggrund heraf er udregnet en median, som anses for at være armslængdeindtjeningen for denne type salgsselskaber, herunder SOUND Sale GmbH. Undersøgelsens data fremgår af skema 8.5 nedenfor.

Gennemsnitlig nettoavance for sammenlignelige uafhængige salgsselskaber, 2012-2016						
	Antal firmaer	Laveste	Nederste kvartil	Median	Øverste kvartil	Højeste
Population	12	0,4%	1,6%	2%	3,5%	4,8%

Skema 8.5 Gennemsnitlig nettoavance for sammenlignelige uafhængige salgsselskaber, 2012-2016. Kilde: Egen tilvirkning

Den kontrollerede transaktions overensstemmelse med armslængdeprincippet

Det fremgår af undersøgelsen, at en overskudsgrad på 2% må anses for at være armslængdeindtjeningen for SOUND Sale GmbH, da dette er opgjort til medianen. SOUND Sale GmbH har haft en omsætning på DKK 2,811 mia. i indkomståret 2016 og har afholdt omkostninger for DKK 2,755 mia., således at resultatet før finansielle poster (EBIT) er DKK 56 mio., svarende til en overskudsgrad på 2%. Da SOUND Sale GmbH's overskudsgrad, svarer til medianen i databaseundersøgelsen, konkluderes det, at indtjeningen, herunder den kontrollerede transaktion, er i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Økonomiske, finansielle og regnskabsmæssige data

SOUND Sale GmbH's indkomstår følger kalenderåret (1. januar – 31. december) ligesom de øvrige koncernselskaber. Nedestående skema 8.6 viser en 5-års oversigt over selskabets nøgletal.

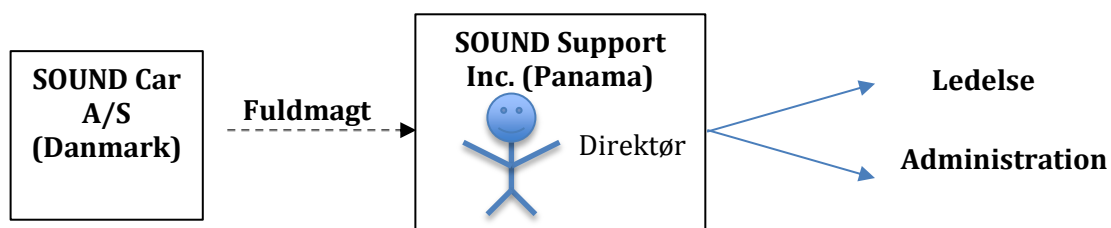
Finansielle oplysninger for SOUND Sale GmbH, 5-års oversigt					
Beløb i DKK mio.	2012	2013	2014	2015	2016
Omsætning	2.291	2.350	2.714	3.002	2.811
Omkostninger	2.245	2.303	2.660	2.942	2.755
Omkostninger til indkøb af bilanlæg	2.148	2.201	2.561	2.839	2.655
Resultat før finansielle poster (EBIT)	46	47	54	60	56
Balancesum	869	931	1.076	1.208	1.216
Gennemsnitlig antal ansatte	122	129	145	160	153
Overskudsgrad (EBIT salg/omsætning)	2%	2%	2%	2%	2%

Skema 8.6 Finansielle oplysninger for SOUND Sale GmbH. Kilde: Egen tilvirkning

8.3.4 Lokal fil for SOUND Support Inc. for indkomståret 2016

Den lokale enhed

Datterselskabet SOUND Support Inc. blev etableret i 2012 og er skattemæssigt hjemmehørende i Panama City, Panama og har en enkelt direktør ansat, som står for den daglige ledelse af selskabet, og som rapporterer til ledelsen i SOUND Car A/S. SOUND Car A/S har udstedt en fuldmagt, som kun giver direktøren bemyndigelse til at træffe visse beslutninger omkring administration og ledelse i SOUND Car-koncernen. SOUND Support Inc.'s organisation og aktiviteter er illustreret ved nedenstående figur 8.8.



Figur 8.8 Oversigt over SOUND Support Inc.'s organisation og aktiviteter. Kilde: Egen tilvirkning

Virksomheds- og strategibeskrivelse

Virksomheden udøver management services, herunder ledelses- og administrationsaktiviteter på vegne af SOUND Car A/S, om end aktiviteten i selskabet begrænset og der kun er en enkelt ansat. Strategien for SOUND Support Inc. er at levere vigtige løsninger, som gør SOUND Car-koncernen i stand til at generere profit. SOUND Support Inc. skal blandt andet vurdere markedet i Sydamerika, hvor koncernen endnu ikke har større salgsaktiviteter. Markedsinformationen leveres i rapporter til SOUND Car A/S, som vurderer i hvilket omfang, de skal bruge markedsinformationen. Indtil nu har SOUND Car A/S ikke valgt at ændre dets aktiviteter baseret på informationen modtaget fra SOUND Support Inc. Fuldmagten begrænser aktiviteten i Panama og sikrer, at SOUND Car A/S har kontrol over selskabet, vedbliver med at have råderet over SOUND Supports Inc.'s aktiver og styre selskabets funktioner fra det danske hovedkontor.

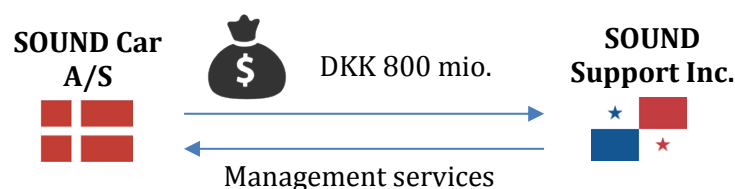
Væsentlige konkurrenter

SOUND Support Inc. har ikke nogen konkurrenter, da selskabets aktiviteter på vegne af moderselskabet SOUND Car A/S alene kan udøves af koncernselskaber.

Kontrollerede transaktioner

Beskrivelse, beløbsstørrelse og involverede parter

SOUND Car A/S har i indkomståret 2016 betalt SOUND Support Inc. DKK 800 mio. for deres udførsel af management services (TP 2, som illustreret af figur 8.2 på side 98). Betalingen aftales i slutningen af indkomståret, hvor der er et overblik over de udførte ydelser. Betalingsstrømmen går således fra Danmark til Panama, og transaktionen er illustreret ved figur 8.9 nedenfor.



Figur 8.9 Koncernintern betaling mellem SOUND Car og SOUND Support. Kilde: Egen tilvirkning

Sammenlignelighedsanalyse, herunder funktionsanalyse

Der er foretaget en analyse af transaktionens økonomiske relevante karakteristika i forbindelse med fastlæggelsen af armslængdeprisen for transaktionen. Analysen fremgår af nedenstående skema 8.7.

Kontraktvilkår	Beskriver de respektive parteres rettigheder og forpligtelser i henhold til transaktionen. SOUND Support Inc. skal udføre management services på vegne af SOUND Car A/S, og disse ydelser aftales løbende indenfor fuldmagtens rammer.
Funktionsanalyse	Se nedenstående skema 8.8.
Serviceydelsens egenskaber	Ledelse og administration af forskellig art på vegne af SOUND Car A/S, som aftales løbende.
Økonomiske omstændigheder	Der er tale om et 'marked' af meget begrænset størrelse, da det kun er koncernselskaber, der kan udføre transaktionens ydelser.
Forretningsstrategi	SOUND Supports Inc.'s forretningsstrategi er at levere management ydelser der indgår i SOUND Car A/S's vurdering af koncernens samlede aktiviteter.

Skema 8.7 Sammenlignelighedsfaktorer for transaktionen mellem SOUND Car og SOUND Support Inc. Kilde: Egen tilvirkning

Som led i analysen af sammenlignelighedsfaktorerne, foretages en funktionsanalyse af SOUND Support Inc.'s funktioner, aktiver og risici i transaktionen (funktionsanalysen for SOUND Car A/S fremgår af skema 8.1 i dens lokale fil ovenfor). SOUND Car A/S bærer de primære funktioner, aktiver og risici, mens SOUND Support Inc. varetager informationsindsamling vedrørende det sydamerikanske marked. Funktionsanalysen fremgår af nedenstående skema 8.8.

A. Funktioner
Ud fra SOUND Car A/S' fuldmagt varetager SOUND Support Inc. visse ledelses og management serviceydelser
B. Aktiver
Likvider
C. Risici
Bærer ingen risici

Skema 8.8 Funktionsanalyse for SOUND Support Inc. Kilde: Egen tilvirkning

Valg af TP-metode

Den danske ledelse har hørt, at det ville være fordelagtigt, at der er tilstrækkelig høj indtjening i Panama, som har et andet skattesystem med en væsentlig lavere selskabsskatteprocent end Danmark. Efter at have studeret OECD's prisfastsættelsesmetoder har de vurderet, at profit split metoden skulle give de bedste forudsætninger for en høj indtjening i Panama. Det forudsætter, at ledelsen anser aktiviteterne i Panama for unikke og meget værdiskabende for koncernens samlede aktiviteter. På den baggrund er prisfastsættelsen af den kontrollerede transaktion mellem SOUND Car A/S og SOUND Support Inc. baseret på profit split metoden, hvor en bidragsanalyse er anvendt. Det har ikke været muligt at finde uafhængige sammenlignelige transaktioner, som gav så høj en indtjening i Panama, hvorfor ledelsen har valgt at lave deres egne forudsætninger om resultatfordelingen mellem Panama og Danmark.

Den kontrollerede transaktions overensstemmelse med armslængdeprincippet

Parternes relative bidrag til transaktionen skal fastlægges, og det er tidligere i kapitlet blevet analyseret, at SOUND Car A/S besidder alle væsentlige funktioner, aktiver og risici i koncernen og i forbindelse med de kontrollerede transaktioner (se skema 8.8 ovenfor og skema 8.1 på side 105), ligesom aktiviteten i SOUND Support Inc. generelt er begrænset. Transaktionen omfatter en betaling på DKK 800 mio. fra SOUND Car A/S for management services, og nettoavancen fra transaktionen er DKK 799 mio. Denne profit er 100% allokeret til SOUND Support Inc. på trods af den begrænsede aktivitet i selskabet.

Finansielle data anvendt ved

SOUND Car-koncernens egne finansielle data og regnskaber er anvendt (intern data).

8.3.4.3 Økonomiske, finansielle og regnskabsmæssige data

SOUND Support Inc.'s indkomstår følger kalenderåret (1. januar – 31. december), ligesom de øvrige koncernselskaber. Nedestående skema 8.9 viser en 5-års oversigt over selskabets nøgletal.

Finansielle oplysninger for SOUND Support Inc., 5-års oversigt					
Beløb i DKK mio.	2012	2013	2014	2015	2016
Omsætning	800	800	800	800	800
Omkostninger	1	1	1	1	1
Resultat før finansielle poster (EBIT)	799	799	799	799	799
Balancesum	799	1.638	2.519	3.444	4.415
Gennemsnitlig antal ansatte	1	1	1	1	1

Skema 8.9 Finansielle oplysninger for SOUND Support Inc. Kilde: Egen tilvirkning

8.3.5 Koncernens CbC-rapport for indkomståret 2016

Dette afsnit indeholder SOUND Car-koncernens CbC-rapport, der indeholder information om koncernens allokering af indkomst, skattebetalinger, medarbejdere mv.

Skema 1 af SOUND Car-koncernens CbC-rapport

Skema 1: Oversigt over fordelingen af indkomst, skatter og erhvervmæssig aktivitet pr. skattejurisdiktion										
Navn på MNK'en:		SOUND Car								
Indkomståret:		2016								
Anvendt valuta:		DKK								
Skattejuridiktion	Omsætning (DKK mio.)			Resultat før skat	Betalte indkomstskat	Beregnet indkomstskat (indeværende år)	Vedtaget kapital	Akku-muleret fortjeneste	Antal medarbejdere	Materielle aktiver, der ikke er kontanter
	Uafhængige selskaber	Afhængige selskaber	Totalt							
Danmark	3.531	2.655	6.186	106	23	23	1	510	1.534	4.590
Tyskland	2.811	-	2.811	56	17	17	0,5	263	153	250
Panama	-	800	800	799	16*	16	0,2*	4.415	1	0

Skema 8.10 Skema 1 af SOUND Car-koncernens CbC-rapport. Kilde: Egen tilvirkning

* I casen er det valgt at sætte selskabsskatteprocenten i Panama til 2% og vedtaget kapital DKK 200.000

Skema 2

Skema 2: Liste over koncernselskaber i koncernen inkluderet i sammenlægningen pr. skattejurisdiktion														
Navn på MNK'en: SOUND Car Indkomståret: 2016														
Skatte-jurisdiktion	Koncernselskaber i jurisdiktionen	Indregistre-rings jurisdiktion, hvis anledes end skatte-jurisdiktion	Primære forretningsaktiviteter											
			Forskning og udvikling	Ejerskab el. administration af IP	Indkøb	Produktion	Salg, marketing el. distribution	Administrativ, management el. støtte	Serviceydelser til uafhængige	Koncernintern finansiering	Regulerede finansielle ydelser	Forsikring	Besiddelse af aktier/kapitalandele	Hvilende
Danmark	SOUND Car A/S	N/A	x	x	x	x	x	x	x	x			x	
Tyskland	SOUND Sale GmbH	N/A			x		x							
Panama	SOUND Support Inc.	N/A						x						

Skema 8.11 Skema 2 af SOUND Car-koncernens CbC-rapport. Kilde: Egen tilvirkning

5.3.5.2 Skema 3

Skema 3. Yderligere information
Navn på MNK'en: SOUND Car Indkomstår: 2016 (1. januar – 31. december)
Inkluder enhver anden kort information og forklaring, som opfattes som nødvendig, eller som kan lette forståelsen af den obligatoriske information afgivet i land-for-land-rapporten
Koncernselskabernes lokale bøger er anvendt ved udarbejdelsen af CbC-rapporten

Skema 8.12 Skema 3 af SOUND Car-koncernens CbC-rapport. Kilde: Egen tilvirkning

8.4 Scenarie 2 – skattemyndighedernes anvendelse af TP-dokumentationen

En af de MNK'er, som SKAT for indkomståret 2016 har valgt at undersøge nærmere, er SOUND Car-koncernen. SKAT valgte denne koncern, eftersom flere af dens oplysninger i dens TP-dokumentation, vækkede SKAT's interesse, herunder særligt resultatfordelingen i koncernen, som oplyst i CbC-rapporten. Som beskrevet i scenarie 1 var foretaget to kontrollerede transaktioner i indkomståret 2016: 1) mellem SOUND Car A/S og SOUND Sale GmbH vedrørende salg af musikanlæg og højtalere og 2) mellem SOUND Car A/S og SOUND Support Inc. vedrørende management services. SKAT's TP-analyse af de kontrollerede transaktioner gennemgås i det følgende.

8.4.1 SKAT's TP-analyse af transaktionen mellem SOUND Car A/S og SOUND Sale GmbH

Efter en nærmere gennemgang af den oplyste resultatfordeling i CbC-rapporten samt master filen og lokal filen, har SKAT fundet, at TP-dokumentationen på tilfredsstillende vis dokumenterer, at transaktionen er prisfastsat i overensstemmelse med armslængdeprincippet, og SOUND Car A/S har selvangivet deres indkomst korrekt i forhold til denne transaktion. Der er således ikke behov for at

anmode om supplerende oplysninger, og SKAT foretager ingen ændringer i den selvangivne indkomst vedrørende Tyskland.

8.4.2 SKAT's TP-analyse af transaktionen mellem SOUND Car A/S og SOUND Support Inc.

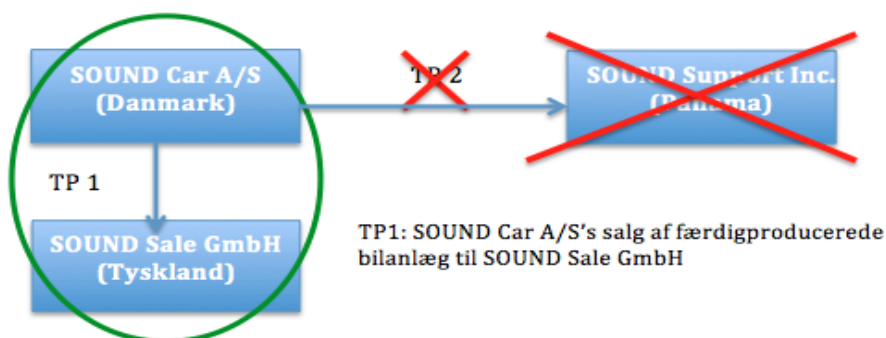
Denne kontrollerede transaktion interesserede i høj grad SKAT ved gennemgang af den fremsendte CbC-rapport, hvorfor SKAT anmodede SOUND Car-koncernen om at fremsende den resterende del af TP-dokumentationen (master fil og lokale filer). SKAT studsede over, at det af CbC-rapporten fremgik, at SOUND Support Inc. i Panama, havde fået en meget høj overskudsandel på DKK 799 mio. mod DKK 106 mio. til moderselskabet SOUND Car A/S. Hertil fremgik, at der i Panama kun var en enkelt (deltids) ansat tilknyttet virksomheden på årsbasis, ligesom selskabet ingen anlægsaktiver har og skema 2 viser, at SOUND Car A/S udøver alle væsentlige funktioner i koncernen.

Af den efterfølgende fremsendte TP-dokumentation (master fil og lokal fil), fremgår det, at det er SOUND Car A/S, som besidder alle væsentlige funktioner, aktiver og risici, ligesom aktiviteten i SOUND Support Inc. beskrives som "begrænset". Et selskab med ingen væsentlige funktioner, aktiver og risici eller aktiviteter for øvrigt, burde ikke allokeres så stor en overskudsandel (DKK 799 mio.). Slet ikke når SOUND Car A/S (moderselskabet), som er principalselskab ifølge koncernens egen analyse, besidder alle væsentlige funktioner, aktiver og risici modtager en markant lavere overskudsandel (DKK 106 mio.). SKAT finder desuden ikke, at TP-dokumentationen tilstrækkeligt dokumenterer, at armslængdeprincippet er overholdt ved prisfastsættelsen af den kontrollerede transaktion mellem SOUND Car A/S og SOUND Support Inc.. Profit split metoden skulle ikke være valgt, da metoden ikke afspejler funktionsanalysen af selskabernes faktiske adfærd. SOUND Car-koncernens prisfastsættelse er ikke i overensstemmelse med parternes respektive bidrag til transaktionen og er ikke i overensstemmelse med, hvad uafhængige parter ville have gjort under sammenlignelige omstændigheder.

Herved opstår spørgsmålet hos SKAT, især baseret på tidligere erfaringer med skuffeselskaber lokaliseret i Panama, om der er tale om et TP set-up, der har til formål, at begrænse de danske skattebetalinger, eftersom selskabsskatteprocenten går fra at være 23,5% i Danmark til at være 2% i Panama. SKAT skal således vurdere, hvor aktiv direktøren i det panamanske datterselskab i realiteten er, og om der reelt set er nogen aktivitet i Panama. SKAT anmoder SOUND Car A/S om supplerende oplysninger, og det viser sig, at SOUND Car A/S ikke kan fremlægge nogle faktura for indkøb af kontormøbler, it og andre forhold, som vil være nødvendigt for, at SOUND Support Inc. udøver forretningsaktiviteter. Hertil kommer, at en simpel google-søgning viser, at den person, som står som direktør i SOUND Support Inc., døde i 2012, samme dag som SOUND Support Inc. blev oprettet, således at der reelt set aldrig har været ansatte eller aktivitet i Panama. SKAT finder på baggrund af ovenstående, at den kontrollerede transaktion mellem SOUND Car A/S og SOUND Support Inc. mangler et kommercielt

formål, og således ikke er i overensstemmelse med værdiskabelsen i SOUND Car-koncernen. I stedet finder SKAT, at formålet har været at flytte profit generet af SOUND Car A/S til Panama, som ingen regler har angående et selskabs reelle ejerskab, hvorved SOUND Car-koncernen har forsøgt at skjule sin formue i et skattely, og dermed reducere den danske skattebetaling.

Da dette TP set-up ikke overholder armslængdeprincippets substanskrav, og TP-analysen har fundet, at profitallokeringen til SOUND Support Inc. ikke er i overensstemmelse med værdiskabelsen i SOUND Car-koncernen, vælger SKAT derfor, at nægte skattemæssigt at anerkende transaktionen. Dette fremgår af figur 8.10, som illustrerer det fremtidige TP set-up for SOUND Car-koncernen.



Figur 8.10 Fremadrettet TP set-up for SOUND Car-koncernen. Kilde: Egen tilvirkning

Da SKAT har valgt skattemæssigt at nægte at anerkende transaktionen mellem SOUND Car A/S og SOUND Support Inc., medfører dette en indkomstforhøjelse for SOUND Car A/S på DKK 800 mio. (da omkostningerne i selskabet ikke anses for reelle) og en tilsvarende indkomstnedsættelse i SOUND Support Inc. på DKK 800 mio., således at indkomsten fremadrettet er på DKK 0 i SOUND Support Inc. Indtægten vil også fremadrettet blive skattemæssigt indtægtsført i Danmark.

SOUND Car A/S anerkender, at på baggrund af SKAT's ændring af indkomsten i 2016 er der risiko for tilsvarende indkomstændringer af de tidligere indkomstår tilbage til 2012 (da SOUND Support Inc. blev etableret på dette tidspunkt). Efter en samtale med selskabets revisor, udarbejder SOUND Car A/S en fyldestgørende TP-dokumentation for 2012-2015, hvor de kontrollerede transaktioner mellem Danmark og Tyskland (salgsdatterselskabet) og Panama er ikke omtalt. Dette sendes til SKAT sammen med en genoptagelsesansøgning, hvor SOUND Car A/S ønsker en forhøjelse af indkomsten for indkomstårene 2012-2015. Ændringerne inkl. SKATs regulering af 2016 er vist i skema 8.13.

Indkomstforhøjelser og samlet profit for SOUND Car A/S					
Beløb i DKK mio.	2012	2013	2014	2015	2016
Profit (EBIT) som selvangivet af SOUND Car A/S	62	82	108	133	125
Indkomstforhøjelsen svarende til koncern-interne betalinger til SOUND Support Inc.	800	800	800	800	800
SOUND Car A/S samlede profit (EBIT) efter SKAT's indtægtsforhøjelser	862	882	908	933	925

Skema 8.13 Indkomstforhøjelser og samlet profit for SOUND Car A/S. Kilde: Egen tilvirkning

SKAT vurderer herefter, hvorvidt manglende overholdelse af armslængdeprincippet i de kontrollerede transaktioner mellem SOUND Car A/S og SOUND Support Inc. skal medføre, at SOUND Car A/S ifalder bødestraffe. Ud fra en helhedsbetragtning mener SKAT ikke, at der er tale om manglende TP-dokumentation, men en mangelfuld dokumentation i forhold til SKL § 3B, stk. 5 da SOUND Car A/S ikke opfylder pligten til at udarbejde en fyldestgørende, skriftlig dokumentation. Dette skyldes, at SKAT's undersøgelse har vist, at der ikke var nogen reel aktivitet i det panamanske selskab (blandt andet døde direktøren samme dag som selskabet blev etableret), således at TP-dokumentationen ikke har demonstreret at resultatfordelingen i koncernen er i overensstemmelse med værdiskabelsen. Hermed kan der være tale om overtrædelse af ordensbødestemmelsen SKL § 17, stk. 3 jf. SKL § 3B, stk. 5 jf. SKL § 18 og den nye TPDB § 2, stk. 4,¹⁴⁰ eftersom SOUND Car A/S ikke fremsender SKAT en korrekt TP-dokumentation inden 60-dages fristen. Efter en konkret vurdering finder SKAT, at der er tale om en forsætlig handling, da den kontrollerede transaktion havde til formål at flytte indkomst fra Danmark til Panama, for at udnytte den væsentlig lavere selskabsbeskatning.

Således har SOUND Car A/S for transaktionen i indkomståret 2016 overtrådt SKL § 17, stk. 3 om manglende opfyldelse af dokumentationspligten, og pålægges således en grundbøde på DKK 250.000, hvilket ikke kan nedsættes, da SOUND Car A/S ikke efterfølgende har fremsendt fyldestgørende TP-dokumentation for 2016. Da SKAT's indkomstforhøjelse for SOUND Car A/S på DKK 800 mio. i 2016 som er en følge af SKATs kontrol og skyldes grove fejl i TP-dokumentationen og CbC-skemaet, forhøjes bøden på DKK 250.000 for 2016 med yderligere 10% af indkomstforhøjelsen, dvs. en tillæggsbøde på DKK 80 mio.

For indkomstårene 2012-2015 har SOUND Car A/S efterfølgende udarbejdet og fremsendt en fyldestgørende TP-dokumentation, ligesom de selv har rettet henvendelse til SKAT med henblik på at få rettet indkomsten for 2012-15. Bødestørrelsen for hvert af indkomstårene 2012-2015 nedsættes derfor fra DKK 250.000 pr. indkomstår til halvdelen DKK 125.000 jf. SKL § 17, stk. 3. Det skal bemærkes, at der ikke er et præcist kendskab til bødestørrelser i de enkelte virksomheder, da der ikke er offentliggjort oplysninger herom. Det er domstolene, der skal fastlægge bødens størrelse i sådanne ordensbødesager, herunder bødens konkrete størrelse for hvert af årene 2012-2016, samt i hvilket omfang der udover 2016 skal være 10% indkomstforhøjelser.

¹⁴⁰ Høringsudkastet fra 8. december 2015 om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner

8.5 Delkonklusion

Kapitlet indeholder en praktisk analyse af en egenudviklet case, for hvordan en koncern, der er underlagt fuld dokumentations- og oplysningspligt i Danmark, har udarbejdet deres TP-dokumentation, samt hvordan SKAT kan anvende den 'nye' TP-dokumentation i forbindelse med deres TP-analyser.

Scenarie 1 indeholder SOUND Car-koncernens udarbejdede TP-dokumentation for indkomståret 2016. Koncernen har en principalstruktur, hvor moderselskabet udfører alle væsentlige funktioner og bærer alle væsentlige risici, mens de to datterselskaber udfører sekundære funktioner i form af salgsaktiviteter og management services. Master filen giver et overordnet billede af koncernens struktur og forretningsmodel, mens de lokale filer beskriver de respektive koncernselskabers aktiviteter og de kontrollerede transaktioner for indkomståret 2016. I salgsselskabet SOUND Sale GmbH er TNMM-metoden valgt ved fastlæggelsen af armslængdeprisen for den kontrollerede transaktion med moderselskabet, da denne metode er bedst anvendelig i en koncern med en principalstruktur, hvor den ene transaktionspart er et lavrisiko salgsselskab. Armslængdeindtjeningen er fastlagt ved anvendelse af en databaseundersøgelse af lignende lavrisiko salgsselskaber. For moderselskabets transaktion med SOUND Support Inc. er profit split metoden anvendt, da ledelsen har vurderet, at denne er giver den bedste mulighed for at allokere en høj indtjening i Panama. Slutteligt er der udarbejdet en CbC-rapport for indkomståret 2016, der indeholder information om resultatfordelingen i koncernen, antal medarbejdere, materielle aktiver og primære forretningsaktiviteter i de respektive koncernselskaber.

Scenarie 2 beskriver, hvordan SKAT har anvendt TP-dokumentationsmaterialet til udvælgelse og analyse af SOUND Car-koncernens TP set-up. Efter en nærmere analyse af TP-dokumentationsmaterialet konkluderes det, at den kontrollerede transaktion mellem SOUND Car A/S og SOUND Support Inc. ikke er i overensstemmelse med værdiskabelsen i koncernen. SKAT finder, at transaktionen mangler et kommercielt formål, og vælger skattemæssigt at nægte at anderkende transaktionen. Det danske selskab indkomstforhøjes svarende til den interne betaling på DKK 800 mio., samt en tilsvarende indkomstnedsættelse i det panamanske datterselskab, således at indtægten sættes til DKK 0. Ud fra en helhedsbetragtning finder SKAT, at SOUND Car A/S har udarbejdet en mangelfuld TP-dokumentation hvilket straffes med en grundbøde på 250.000 kr. Da SOUND Car A/S selv retter henvendelse til SKAT og fremsender fyldestgørende dokumentation for indkomstårene 2012-2015, nedsættes bøden til 125.000 kr., dog bemærkes det, at domstolene i sidste ende fastlægger bødernes faktiske størrelse.

Kapitel 9 - Konklusion på afhandlingen

Afhandlingen har overordnet søgt at analysere, hvorledes OECD's BEPS-projekt påvirker danske selskabers TP-dokumentationskrav. Analysen er foretaget med afsæt i OECD's opdaterede retningslinjer for TP-dokumentation og koncerners resultatfordeling udarbejdet under BEPS-projektet og herefter, hvordan disse implementeres i dansk ret. Dette da dansk TP-lovgivning skal fortolkes i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst og direkte påvirker danske selskabers TP-dokumentation.

OECD's BEPS-projekts overordnede formål har været at sikre, at indkomst beskattes, hvor økonomisk aktivitet udøves, og hvor værdi skabes. Herunder var formålet med action point 8-9-10, at forstærke armslængdeprincippet, således at resultatfordelingen i en MNK er i overensstemmelse med værdiskabelsen, mens action point 13 introducerer OECD's opdaterede TP-dokumentationskrav, som skal øge skattemyndighedernes gennemsigtighed omkring MNK'erne og gøre dem bedre i stand til at foretage risikovurderinger og TP-analyser. Behovet for opdateringen kommer af, at armslængdeprincippet har kunne manipuleres, ligesom OECD's gamle retningslinjer fra 1995 for TP-dokumentation ikke var tidssvarende og resulterede i væsentlige forskelle i lokale krav.

Under action point 13 er introduceret et nyt TPG kapitel 5, og afhandlingen har analyseret udviklingen af dette fra udkastet i discussion draftet fra 2014 og frem til den endelige udgave fra 2015. Oprindeligt var der tale om en todelt struktur af TP-dokumentationen bestående af en master fil, herunder en CbC-rapport samt en lokal fil. Dette blev i den endelige udgave af kapitel 5 ændret til tre selvstændige rapporter, hvor master filen skal give et overblik over MNK'ens forretning, de lokale filer skal beskrive koncernselskabernes kontrollerede transaktioners overensstemmelse med armslængdeprincippet, mens CbC-rapporten skal indeholde information om MNK'ens globale profitallokering og anden finansiel information, samt angive koncernselskabernes primære forretningsaktiviteter. På rådgivernes anbefalinger blev CbC-rapporten udskilt fra master filen, ligesom de også havde ændringsforslag til indholdet af de tre filer, hvoraf OECD efterkom nogle. Den største ændring er, at finansiel information i den endelige CbC-rapport, skal rapporteres på landebasis og ikke på selskabsbasis, som OECD oprindeligt lagde op til. Master filens indhold blev specificeret, mens lokal filen fik tilføjet nye punkter.

OECD anbefaler, at de nye TP-dokumentationskrav implementeres i national ret og at både master og lokal filerne indgives direkte til lokale skattemyndigheder, mens MNK'ers ultimative moderselskaber skal indgive CbC-rapporter til skattemyndighederne i det land, det er hjemmehørende i. CbC-rapportering bør træde i kraft for indkomstår, der begynder 1. januar 2016 eller senere, og indgives senest 12 måneder efter indkomstårets udløb. Rapporteringspligten bør kun omfatte MNK'er med en konsolideret omsætning på mindst EUR 750 mio. CbC-rapporterne skal udveksles mellem skattemyndighederne ved aftaler om udveksling mellem kompetente myndigheder.

Danmark har foretaget en konsekvensændring af de danske TP-dokumentationsregler, så dansk ret er i overensstemmelse med OECD's nye anbefalinger. De nye krav implementeres i to dele; master filen og lokal filen implementeres ved den nye TPDB, mens CbC-rapportering implementeres som en del af oplysningspligten ved indsættelse af stk.10-16 i SKL § 3B og den nye CbC-bekendtgørelse. Herved er der ikke længere formfrihed ved udarbejdelse af TP-dokumentationen, men selskaberne skal nu opfylde detaljerede dokumentationskrav, der medfører en forøgelse og præcisering i forhold til de gamle krav. Den nye TPBD træder i kraft 1. juli 2016, og har virkning for indkomstår, der starter 1. januar 2016 og fremefter. Selskaberne kan vælge at udarbejde TP-dokumentation efter de nye regler for hele 2016, eller anvende de gamle regler for transaktioner foregået mellem 1. januar-30. juni 2016. CbC-rapportering træder i kraft pr. 1. januar 2016 for ultimative danske moderselskaber og omfatter selskaber i en koncern, der har en konsolideret omsætning på min. DKK 5,6 mia.. Dog træder rapporteringspligten for danske stedfortrædende moderselskaberne først i kraft pr. 1. januar 2017. CbC-rapporter skal fremsendes senest 12 måneder efter indkomstårets udløb, og master filen og lokal filen skal fremsendes senest 60 dage efter SKAT fremsætter begæring herom.

Da TP-dokumentationen skal demonstrere de kontrollerede transaktioners opfyldelse af armslængdeprincippet, analyserer afhandlingen herefter indholdet af det reviderede TPG kapitel 1, afsnit D udviklet i action point 8-9-10. Afsnittet indeholder vejledninger for, hvordan kontrollerede transaktioner afgrænses ved anvendelse af 5 sammenlignelighedsfaktorer for at fastlægge sammenlignelighed med uafhængige transaktioner. I funktionsanalysen er særligt vejledningen for risikoanalyser udbygget, ligesom det anbefales at parternes faktiske adfærd bør tillægges større betydning ved inkonsistens med kontraktvilkårene. Sidstnævnte kritiserede rådgiverne, men dette blev fastholdt af OECD. Derimod er 6-trins vejledningen for processen i en risikoanalyse resultatet af rådgiverkommentarerne.

Afhandlingen afsluttes med en praktisk analyse af en egenudviklet case, hvor scenarie 1 demonstrerer, hvordan en fuld dokumentationspligtig dansk koncern med en principalstruktur, har udarbejdet deres TP-dokumentation efter de nye danske regler. Det danske moderselskab besidder alle væsentlige funktioner, aktiver og risici, mens de udenlandske datterselskabs funktioner er sekundære funktioner (salgsaktiviteter og management services). Der er foretaget to kontrollerede transaktioner i indkomståret, der er prisfastsat ved anvendelse af TNMM og profit split metoderne. I scenarie 2 illustreres det, hvordan SKAT kan anvende TP-dokumentation efter de nye regler i forbindelse med deres TP-analyser. SKAT finder, at profitallokeringen til det panamanske datterselskab ikke er i overensstemmelse værdiskabelsen i koncernen, da var nogen aktivitet i det panamanske selskab. På denne baggrund nægtede SKAT skattemæssigt at anerkende transaktionen og indkomstforhøjede det danske moderselskab, samt pålagde bøder for mangelfuld TP-dokumentation og forkert selvangivelse.

Kapitel 10 - Perspektivering

Afhandlingen har analyseret, hvilke krav der stilles til fremtidens TP-dokumentation, og hvordan dette vil medføre en forøgelse og præcisering af selskabernes udarbejdede dokumentationsmateriale. Som illustreret via den egenudviklede case, får skattemyndighederne bedre mulighed for at komme selskabernes skatteplanlægning, herunder udnyttelse af landes forskellige skatteregler, til livs. Dermed sikres, at der i større grad end hvad det er tilfældet i dag, sker beskatning af selskabsindtægter, de steder hvor værdi reelt skabes, således at koncernens resultatfordeling overholder armslængdeprincippet.

OECD's kraftige udbygning af dokumentationsmaterialet rejser hermed spørgsmålet om, hvordan antallet af skattesager udvikler sig i fremtiden. Det må formodes, at skattemyndighederne drager fordel af de forøgede dokumentationskrav, da der herigennem opnås en større mængde information i forhold til de tidligere. Dette giver skattemyndighederne bedre mulighed for at vurdere, hvorvidt MNK'ers kontrollerede transaktioner overholder armlængdeprincippet eller ej, hvilket potentielt kan føre til en stigning i antallet af skattesager. Omvendt kan MNK'erne også frygte, at skattemyndighedernes øgede adgang til information, eksempelvis ved CbC-rapporter, kan medføre, at skattemyndighederne i forskellige lande vil begynde at 'slås' om retten til at beskatte deres indkomst med øget risiko for skattesager og dobbeltbeskatning. Hertil kommer, at om end kravene for udarbejdelsen af TP-dokumentationen er blevet mere objektive (som analyseret i kapitel 6), tillægges skattemyndighederne en adgang til at foretage mere subjektive fortolkninger i forbindelse med TP-analyser. Herunder tillægges parternes faktiske adfærd større betydning, idet vilkår i de interne aftaler ikke altid er overholdt eller udtrykker modstridende interesser i koncernens interne kontrakter (som analyseret i kapitel 7).

Opdateringen af TP-dokumentationskravene udarbejdet under BEPS-projekt rejser ligeledes det interessante spørgsmål om, hvorvidt dokumentationsmaterialet er blevet lettere for MNK'erne at udarbejde i forhold til de tidligere krav. Det er utvivlsomt kommet mere systematik over reglerne i form af master og lokal filer samt CbC-rapporten, således at der ikke længere eksisterer formfrihed ved udarbejdelse af TP-dokumentationen (i dansk ret). Hertil kommer, at som landene får indført de nye TP-dokumentationskrav, vil der komme en større konsensus mellem kravene på tværs af grænser, således at MNK'erne ikke mødes med vidt forskellige TP-dokumentationskrav, men et mere ensartet regelsæt. Dog formodes det, at MNK'erne vil finde kravene byrdefulde, især når der henses til selve mængden af de konkrete krav, der ønskes udarbejdet. Opfyldelse af de nye krav vil også kræve, at MNK'erne har et internt ERP-system, der kan generere de påkrævede data, hvilket kan vise sig at være bekosteligt – især hvis et sådant system ikke allerede er etableret. OECD har antaget, at koncerner har adgang til disse informationer, når de udarbejder koncernregnskaber og vurderer, om de kontrol-

lerede transaktioner overholder armslængdeprincippet, ligesom informationen indgår i ledelses- og risikohåndteringen.

Interessen for BEPS-projektet har været meget stor og rådgivere, NGO'er mfl. har indsendt mere end 1.400 indlæg og 12.000 siders kommentarer til OECD's discussion drafts. Dette viser på den ene side, at en koordineret adfærd er nødvendig blandt staterne, for at sikre en så ensartet implementering som muligt. På den anden side antyder tallene også, at OECD ikke har været præcis nok, når det kommer til indholdet af deres discussion drafts. Dette ses især gennem flere af rådgiverkommentarerne, som blandt andet kræver præcisering og stillingstagen til væsentlighed og definitioner. Omvendt kunne rådgiverkommentarerne også være mere nøjagtige, eftersom disse til tider består af påstande uden egentlig argumentation eller uddybning. Dette kunne givetvis være en af årsagerne til, at OECD ikke imødekommer dele af rådgivernes kritikpunkter. Et andet argument for ikke at efterkomme kritikpunkter kunne også være, at rådgiverne taler for selskaberne, som ønsker lempeligere regler, mens OECD har identificeret et behov for skærpede krav for at forhindre, at MNK'er manipulerer armslængdeprincippet og allokerer indkomst, der ikke er i overensstemmelse med værdiskabelsen.

På tidspunktet for afhandlingens aflevering (maj 2016), er det en kendsgerning at flere lande, heriblandt Danmark, har valgt at implementere OECD's anbefalinger i mere eller mindre direkte oversættelser heraf. Dog er der også eksempler på lande, herunder Australien, som har planer om strammere regler. Australien vil sænke beløbsgrænsen for, hvornår MNK'er skal udarbejde CbC-rapporter, til en konsoliderede omsætning på ca. EUR 670 mio., hvor OECD's anbefaling er EUR 750 mio. Det bliver således interessant at se, om andre lande implementerer strammere eller lempeligere regler – ikke bare vedrørende CbC-rapportering, men også til indholdet af master og lokal filen. Noget kunne tyde på stramninger, eftersom nye økonomier, herunder Indien, Kina og Brasilien, udtrykker ønske om yderligere krav til CbC-skemaet, især om service fees, renter og royalties.

Et andet væsentligt aspekt vedrørende udarbejdelsen af TP-dokumentation er selskabernes forretningsfølsomme oplysninger. Det kan ikke undgås, at fortrolige oplysninger, især vedrørende immaterielle aktiver grundet udvidelsen i beskrivelsen heraf, vil blive fremlagt gennem dokumentationsmaterialet. Denne problematik har OECD erkendt og anbefaler derfor, at behandling af disse typer oplysninger skal ske i overensstemmelse med OECD's retningslinjer for sikring af skatteoplysningernes fortrolighed, når disse udveksles skattemyndighederne imellem. Derfor er det også interessant, at EU, vedrørende automatisk udveksling af CbC-rapporter, har forslået, at CbC-rapporter skal gøres offentlige i et specielt virksomhedsregister, samt på selskabernes egne hjemmesider. Med andre ord går EU imod OECD's anbefalinger og selskabernes udtrykkelige ønske om fortrolighed. Det bliver derfor spændende at se, hvordan de endelige EU-reglerne kommer til at se ud.

Litteraturliste

Artikler

- Rossing, Christian Plesner, 2015, *Nye OECD-retningslinjer for transfer pricing dokumentation*, R&R online, RR.2015.04.0080: s. 1-4.
- Skatteministeriet, 2015, *Virksomheders skattepligtige indkomst forhøjet med over 20 milliarder*, Aktuelle skattetal 11. marts 2015, s. 1-3.

Bøger

- Andersen, Ib, 2010, *Den skinbarlige virkelighed*, Forlaget Samfundslitteratur. 4. udgave.
- Nielsen, Ruth og Christina D Tvarnø, 2008, *Retskilder og retsteorier*. Jurist- og økonomiforbundets forlag. 3. udgave.
- Schmidt mfl., 2015. *International skatteret - I et dansk perspektiv*. Hans Reitzel Forlag, 1. udgave.
- Wittendorff, Jens, 2009, *Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret*. Forlaget Reuters, 1. udgave.

Domme

- TfS 1998.199 H, Jørgen K. Bagenkop Gullestrup Nielsen mod Skatteministeriet, Højesterets dom af 11. februar 1998.

Love, bekendtgørelser mv.

- Bekendtgørelse om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner (den gamle TPDB), med senere ændringer BEK nr. 42 af 24/01/2006.
- Bekendtgørelse om dokumentation af prisfastsættelse af kontrollerede transaktioner (den nye TPDB, høringsbekendtgørelse fra 8/12-2015)
- Bekendtgørelse om land for land-rapportering, J.nr. 15-1342223. (CbC-bekendtgørelsen, høringsbekendtgørelse fra 6/4-16),
- Bekendtgørelse af lov om påligningen af indkomstskat til staten (Ligningsloven), med senere ændringer LBK nr. 1081 af 07/09/2015.
- Bekendtgørelse af skattekontrolloven, LBK nr 1264 af 31/10/2013 (Skattekontrolloven).
- Bekendtgørelse af skatteforvaltningsloven, med senere ændringer LBK nr 1267 af 12/11/2015 (Skatteforvaltningsloven).
- Lov om Indkomst- og Formueskat til Staten, med senere ændringer LOV nr 149 af 10/04/1922 (Statsskatteloven).

- SKAT, 2016. Den juridiske vejledning 2016-1, C.D.11.2.1.1, Armslængdeprincippet og Transfer Pricing Guidelines.
- SKAT, 2016. Den juridiske vejledning 2016-1, C.d.11.4.1.1, Land for land-rapport for multinationale koncerner.
- SKAT, 2016. Den juridiske vejledning 2016-1, A.A.8.2.1.5, Forlænget frist ved kontrollerede transaktioner.
- SKAT, 2016. Den juridiske vejledning 2016-1, C.D.11.3.4, Sanktioner og oplysningspligt,
- Skatteministeriet, 2015, J. Nr. 15-1342223, Forslag til Lov om ændring af skattekontrolloven, arbejdsmarkedsbidragsloven, kildeskatteloven, ligningsloven og pensionsbeskatningsloven.

Rapporter

- Deloitte UK, 2014, OECD, *Public comments received volume ii - Letters D to J Discussion Draft on Transfer Pricing Documentation and CbC Reporting*,
- Deloitte US, 2014, OECD, *Public comments received volume ii - Letters D to J Discussion Draft on Transfer Pricing Documentation and CbC Reporting*.
- Deloitte UK, 2015, OECD, *Comments received on discussion draft, BEPS actions 8, 9 and 10: revisions to chapter i of the transfer pricing guidelines (including risk, recharacterisation, and special measures)*.
- Deloitte US, 2015, OECD, *Comments received on discussion draft, BEPS actions 8, 9 and 10: revisions to chapter i of the transfer pricing guidelines (including risk, recharacterisation, and special measures)*.
- EU Joint Transfer Pricing Forum, 2015, *Submission from non governmental members of the jtpf on practically implementing country by country reporting under action 13 of the oecd beps action plan*.
- EY, 2014, OECD, *Public comments received volume ii - Letters D to J Discussion Draft on Transfer Pricing Documentation and CbC Reporting*,
- EY, 2015, OECD, *Comments received on discussion draft, BEPS actions 8, 9 and 10: revisions to chapter i of the transfer pricing guidelines (including risk, recharacterisation, and special measures)*.
- OECD, 2010, OECD. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD Publishing, Paris.
- OECD, 2013, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris
- OECD, 2013, *White paper on transfer pricing documentation*, OECD Publishing, Paris.
- OECD, 2014, *Discussion draft on transfer pricing documentation and CbC reporting*, OECD Publishing, Paris.

- OECD, 2014. *Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting (Deliverable)*, OECD Publishing, Paris.
- OECD, 2015, *Action 13: Guidance on the Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*, OECD Publishing, Paris.
- OECD, 2015, *Action 13: Country-by-Country Reporting Implementation Package*, OECD Publishing, Paris.
- OECD, 2015, *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
- OECD, 2015, *Explanatory Statement*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.
- OECD, 2015, OECD. *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. OECD Publishing, Paris.

Andet

- EY, 2015, OECD BEPS project outcomes Part 2: New reporting under Action 13, 20/10-2015 (webcast).
- OECD, 2014, Webcast 3: Update on BEPS Project.

Websites

- Angående EU-initiativer: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-663_en.htm
- Angående EU-initiativer: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2016/03/tnf-eu-draft-proposal-on-public-country-by-country-reporting.html>
- OECD's medlemslande <http://www.oecd.org/about/membersandpartners/list-oecd-member-countries.htm>
- OECD artikel om signing af den multilaterale aftale mellem kompetente myndigheder om udveksling af CbC-rapporter <http://www.oecd.org/tax/a-boost-to-transparency-in-international-tax-matters-31-countries-sign-tax-co-operation-agreement.htm>

Liste over afhandlingens figurer og skemaer

Figuroversigt	Side
1.1: Afhandlingens struktur	9
3.1: SKAT's mulighed for at foretage indkomstændringer	17
3.2: Væsentligste udvikling i TP-dokumentationen (både internationalt og nationalt)	18
3.3: Oversigt over TP-dokumentation af generel karakter	20
3.4: Problemområder i forbindelse med forskellige nationale TP-dokumentationskrav	23
4.1: Tidslinje over udviklingen af det nye kapitel 5 i OECD's TPG	26
4.2: Formålet med regler om TP-dokumentation	27
4.3: Oversigt over rådgivers bekymringer i relation til de nye TP-dokumentationskrav	35
4.4: Deloitte's forslag til ændring af formål 3's ordlyd	36
4.5: Ændret ordlyd af formål 3 om TP-dokumentationskrav	43
5.1: Udviklingen i implementeringsvejledningen af de nye TP-dokumentationskrav, herunder CbC-rapportering	51
5.2: Forhold der skal overvejes ved udviklingen af implementeringsmekanismer for master filen og CbC-rapportering	52
5.3: Retningslinjer for implementering af CbC-rapportering	53
5.4: Tidspunkt for indgivelse af de første CbC-rapporter	54
5.5: Indholdet af implementeringspakken	56
6.1: Oversigt over udarbejdelse af TP-dokumentation efter den nye og gamle TPDB	63
6.2: Oversigt over EU-selskabernes implementeringsudfordringer i forbindelse med CbC-rapportering	74
7.1: Sammenlignelighedsfaktorer	81
7.2: 6-trins risikoanalyse	83
7.3: Rådgivers kommentarer til udvalgte emner i BEPS actions point 8- 9-10 discussion draft	93
8.1: Opdeling af casen	97
8.2: Oversigt over koncerninterne transaktioner	98
8.3: Koncerndiagram over SOUND Car-koncernen	98
8.4: SOUND Car-koncernens værdikæde	99
8.5: Organisationsdiagram for SOUND Car A/S.	104
8.6: Organisationsdiagram for SOUND Sale GmbH.	106
8.7: Vare- og betalingsflowet mellem SOUND Car A/S og SOUND Sale GmbH	108
8.8: Oversigt over SOUND Support Inc.'s organisation og aktiviteter.	111
8.9: Koncernintern betaling mellem SOUND Car og SOUND Support	111
8.10: Fremadrettet TP set-up for SOUND Car-koncernen	116

Skemaoversigt	Side
1.1: Oversigt over TP-sager i 2008-2014	4
4.1: Master filens indhold	28f.
4.2: Skabelon 1 for CbC-rapportering i discussion draftet	30
4.3: Skabelon 2 for CbC-rapportering i discussion draftet – yderligere information	30
4.4: Den lokale fils indhold	31f
4.5: Deloitte's forslag til ændring af indholdet i CbC-rapporten	37f
4.6: Deloitte's kommentarer til den lokale fils indhold	38
4.7: EY's forslag til ændringer af indholdet i CbC-rapporten	42
4.8: Endeligt indhold af masterfilen med fremhævede ændringer	45
4.9: Endeligt indhold af den lokale fil med fremhævede ændringer	46
4.10: Skabelon 1 for CbC-rapportering i den endelige rapport for action 13	47
4.11: Skabelon 2 for CbC-rapportering i den endelige rapport for action 13	47
4.12: Skabelon 3 for CbC-rapportering i den endelige rapport for action 13	47
4.13: Oversigt over CbC-rapportens ændrede og fastholdte informationstyper	48
5.1: Betingelser for at modtage og anvende CbC-rapporten	55
6.1: Sammenligning af den nye og gamle TPDB, §§1-3 + §§6-8 i den nye TPDB og §§ 1-3 + §§9-10 + § 12 i den gamle TPDB	64f
6.2: TP-dokumentations indhold efter den gamle TPDB §§ 4-8	68f
6.3: Oversigt over udarbejdelse af TP-dokumentation efter den nye og gamle TPDB – master filen	69
6.4: Oversigt over udarbejdelse af TP-dokumentation efter den nye og gamle TPDB – lokal fil	70
7.1: Præcisering af begreber	84
7.2: Typer af risici	85
7.3: Typiske produkttegenskaber, der skal overvejes	87
7.4: Forhold til vurdering af markedssammenlignelighed	88
7.5: Oversigt over markedsforhold der kan påvirke sammenlignelighed	91
8.1: Funktionsanalyse for SOUND Car A/S	105
8.2: Finansielle oplysninger for Sound Car A/S	106
8.3: Sammenlignelighedsfaktorer for transaktionen mellem SOUND Car A/S og SOUND Sale GmbH	108
8.4: Funktionsanalyse for SOUND Sale GmbH	109
8.5: Gennemsnitlig nettoavance for sammenlignelige uafhængige salgsselskaber, 2012-2016	110
8.6: Finansielle oplysninger for Sound Sale GmbH	110
8.7 Sammenlignelighedsfaktorer for transaktionen mellem SOUND Car og SOUND Support Inc.	112
8.8 Funktionsanalyse for SOUND Support Inc.	112
8.9: Finansielle oplysninger for Sound Support Inc	113
8.10; Skema 1 af SOUND Car-koncernens CbC-rapport	113
8.11; Skema 2 af SOUND Car-koncernens CbC-rapport	114
8.12: Skema 3 af SOUND Car-koncernens CbC-rapport	114
8.13: Indkomstforhøjelser og samlet profit for SOUND Car A/S.	116