

Mads Grenaa Larsen

CPR: *****

Kandidatafhandling for Cand.merc.aud

Vejleder: Casper Bjerregaard Eskildsen

Antal anslag: 180.984 anslag (79,55 normalsider)

Afleveret: 14/9-2016

Momskonsekvenser af transfer pricing justeringer

VAT consequences of transfer pricing
adjustments



Indholdsfortegnelse

Abstract	5
Disposition	6
1. Indledning	8
1.1 Problemfelt	10
1.2 Problemformulering	11
1.3 Målgruppe	11
1.4 Afgrænsning	12
2. Metode og retskilder	14
2.1 Videnskabsteoretisk metode	14
2.2 Retsgrundlag og legalitetsprincip	15
2.3 Begrebsafstemning	15
2.3.1 Korrektion og justering	16
2.4 Kildekritik	17
2.5 Dansk momslovgivning	18
2.5.1 Momsloven	18
2.6 Europæisk lov	18
2.6.1 Forordninger	19
2.6.2 Direktiver	19
2.7 Forholdet mellem dansk og europæisk lov	20
2.8 Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)	21
2.9 SKAT's beføjelser	21
2.10 BEPS	22
2.11 Domme og deres retsstilling	22
2.12 Interview	23
3. Teori	25
3.1 Dansk lovgivning	25
3.1.1 Danske myndigheder og relevante retsinstanser	25
3.1.2 Momslovens relevante paragraffer	26
3.2 Europæisk lovgivning og afgørelser	31
3.2.1 Tolsma sagen	31
3.2.2 Freemans sagen	33
3.2.3 Hongkong Trade Development Council sagen	35

3.2.4	ATP sagen.....	36
3.2.5	Madgett & Baldwin sagen	37
3.3	Opgørelse af den faktiske modværdi.....	37
3.3.1	Tidspunktet for opgørelsen af beskatningsgrundlaget	38
3.3.2	Prispåvirkninger	39
3.4	Transfer pricing lovgivning.....	41
3.4.1	Hvad er en justering af årets transfer price	41
3.4.2	Organisationen OECD	43
3.4.3	Armslængdeprincippet.....	44
3.4.4	Beregningsmetoder	46
3.5	Præsentation af cases.....	48
3.5.1	Case 1 - handel indenfor den europæiske union.....	49
3.5.2	Case 2 - handel udenfor den europæiske union.....	50
3.5.3	Import og erhvervelser med omvendt betalingspligt.....	51
3.5.4	Transfer pricing justeringer	52
4.	Analyse.....	54
4.1	Præsentation af problemstillinger	55
4.2	Momslovens §§ 28 og 29	55
4.3	Der skal være direkte sammenhæng mellem transaktionen og justeringen	56
4.4	Hvis der ikke er direkte sammenhæng mellem justeringen og leverancen.....	56
4.5	Hvad hvis der ikke sker betaling af det forhøjede afgiftsgrundlag?	58
4.6	Modstrider EU domstolens afgørelser med den danske lov.....	60
4.7	Samspelet mellem cases og domme	61
4.8	Divergerende interesser	65
4.9	Hvad er udgangspunktet for betaling	66
4.10	Direkte sammenhæng og blandede leverancer	67
4.11	Dansk mod Europæisk retstilling	70
4.12	Afslutning på cases	72
5.	Konklusion	74
6.	Perspektivering	76
7.	Litteraturliste	77
7.1	Bøger	77
7.2	Internet kilder	77
7.3	Artikler.....	78

7.4	Tidskrifter for skat (Tfs).....	78
7.5	Dansk lovgivning	78
7.6	EU domme	78
7.7	Figuroversigt	79
7.8	Tabeloversigt.....	79
8.	Bilag	79
8.1	Transkribering af interview	79

Abstract

When companies performs adjustments to the pricing of intercompany transactions in order to secure an arm's length remuneration, the adjustment is performed on the earnings of the year under audit. The adjustment is generally performed in order to adjust the impact of the transactions based on an overall assessment such as EBIT margin. From a VAT perspective, the practice is applicable as an adjustment is based on an overall assessment will lose the direct link between the transaction and the adjustment, which is required to let the corrected transfer price follow in tandem with the adjusted VAT base. A transfer pricing adjustment is performed to ensure correct profits are taxed according to the value creation between the different countries involved. The adjustment is, however done in a way that prevent correct VAT adjustment to be made subsequently. This thesis discuss the issues that arise from a transfer pricing perspective to an adjustment that impact the VAT and how it should move in tandem, however is often overlooked in practice. In Denmark, VAT law has lex superior status compared to transfer pricing regulations and requirements, consequently adjustments that needs to be made for prior transactions must be performed from a VAT base and have the transfer pricing and taxation as a derived effect, and not to other way around as it is the case in contemporary Denmark.

Disposition

Dispositionen vil være delt op i fire afsnit for at give det bedste overblik over afhandlingens fire delelementer. Nedenfor illustreres det flow afhandlingen vil blive beskrevet i, hvilket vil være klassisk akademisk fremgangsmetodik. Under figuren vil hver afsnit blive beskrevet for større overblik over læseprocessen i nærværende rapport.



Figur 1: Dispositionsflow – egen tilvirkning

1. Indledning har til hensigt at forklare grundlaget for afhandlingen og den aktuelle problemstilling.

Indledningen vil beskrive motivationen for at undersøge afhandlingens problemformulering og hvordan problemstillingen opstod i praksis. Dette afsnit vil præsentere problemformuleringen og give illustrative eksempler på hvordan og hvornår problemstillingen opstår i praksis og give læser en introduktion til hvornår behandlingen møds og transfer pricing giver anledning til spørgsmål. Afsnittets formål er at give læser en kort præsentation af problemstillingen og opridse hvilke love, der behandles samt hvilket synspunkt afhandlingen er skrevet fra. Dette afsnit vil også præsentere læser for afhandlingens afgrænsninger, som har til formål at give overblik over de emner, der har en tilknytning til problemstillingen men ikke vil blive behandlet i afhandlingen.

2. Metode og teori har til formål at beskrive med hvilke teorier afhandlingen vil besvare problemformuleringen og hvordan der rent teknisk vil blive arbejdet med problemstillingen. Metoden opstiller retningslinjerne for arbejdet med problemstillingen og beskriver hvilke overvejelser, der er gjort i forhold til kildekritik og andre fagtekniske overvejelser. Metodeafsnittet giver læser et overblik over de overvejelser, der er gjort med retsstilling og andre afvejninger af den empiri og data som er brugt i afhandlingen, hvilket bliver brugt i teoriafsnittet. Teoriafsnittet præsentere og uddyber, den i afhandlingen anvendte, teori og beskriver de domme og lov paragraffer som vil være af størst betydning for afhandlingens analysearbejde. Teoriafsnittet vil også præsentere de cases, der anvendes i afhandlingen som udgangspunkt og illustration af en case hvor afhandlingens problemstilling bliver aktuel.

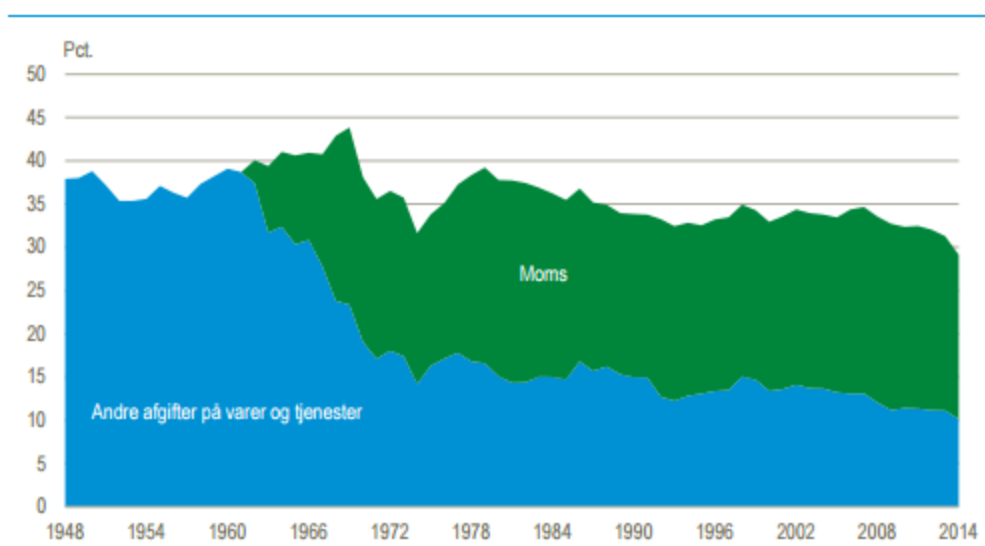
3. Analysen vil behandle afhandlingens problemstilling ved at forholde denne til teorien fra forrige afsnit, og søge at udrede og delkonkludere på problemstillingerne, der er identificeret og præsenteret i samme afsnit. Analysen behandler afhandlingens problemformulering som en række spørgsmål, der bl.a. via løsningstræer bliver illustreret og behandlet enkeltvist og i løbet af analysen bliver anvendt til at besvare problemformuleringen som helhed. Analysen anskuer

problemstillingen fra forskellige aktørers perspektiv ved for eksempel at beskrive de divergerende interesser, der findes mellem aktørerne ved en transfer pricing justering.

4. **Konklusion og afslutning** afsnittet vil søge at opsamle de delkonklusioner, der er lavet i analysen og binde disse sammen til en forenklet og kortfattet konklusion på problemformuleringens spørgsmål. Konklusionen vil sammen med perspektiveringen tage stilling til den nuværende praksis og problemstillinger om hvorvidt disse fungerer eller om det er behov for ændringer. Det er formålet med afsnittet at give læser en afslutning på problemstillingen, der kan anvendes fremadrettet og give forslag til hvordan praksis kan ændres fremadrettet sammen med en forventning til hvad der kan forventes i fremtiden.

1. Indledning

Skatte- og afgiftsbetalinger er den væsentligste indtægtskilde for den danske stat, og dermed finansieringskilden for den danske velfærdsmodel, denne finansiering består af indtægter fra en bred vifte af afgifter, skatter og bødebetalinger¹. Moms er netop en af disse afgifter og er pålagt alle varer eller tjenesteydelser, solgt i Danmark, hvis disse leverancer ikke er fritaget efter momslovens (ML fremadrettet) paragraf 13 eller kapitel 8 nævnte specifikke varer eller tjenesteydelser. Moms som vi kender det blev første gang præsenteret 3. juli 1967 som en afgift på merværdien skabt igennem hvert led mod slutbrugeren, med fradrag for momsen på indkøb til produktion². Afgiftssatsen på moms er på 25 procent i Danmark, siden den blev hævet fra 22- til 25 procent d.1 januar 1992³. Som det fremgår af figuren nedenfor er moms blevet en stadig større indtægtskilde for den danske stat, hvorom merværdiafgiften i 2015 tegnede sig for cirka 19 procent af den totale beskatning⁴. Moms er dermed et vigtigt element i finansieringen af velfærdssystemet og en, til tider, overset beskatningskilde i forhold til selskabsbeskatningen som transfer pricing justeringer påvirker.



Figur 2: Danmarks Statistik: Skatter og afgifter oversigt 2015 s. 32

Afhandlingens emne og fokus på en transfer pricing og moms problemstilling begyndte i det praktiske og gav mig lysten og muligheden for at udforske emnet akademisk og de væsentligste overvejelser og konklusioner vil være af finde i nærværende afhandling. Problemstillingen blev afdækket som en del af en transfer pricing justering, der blev foretaget tilbage i tid, på nogle samhandlede varer, hvor spørgsmål om efterfølgende momsjusteringer så skulle finde sted?

¹ Danmarks statistik, Skatter og afgifter oversigt 2015 s.4

² Danmarks statistik, Skatter og afgifter oversigt 2015 s.129

³ Danmarks statistik, Skatter og afgifter oversigt 2015 s.130

⁴ Udregning efter tal på side 32-33 fra Danmarks statistik, Skatter og afgifter oversigt 2015.

Problemstillingen omhandler lovgivningen omkring moms og transfer pricing, og hvordan disse to kan have påvirkning på hinanden. Set hver for sig er lovgivningen relativ enkel og reglerne kan betragtes i deres enkelthed, problematikken opstår når en virksomheden foretager en transfer pricing justering på baggrund af årets resultat. En sådan justering kan komme af flere ting, hvor det som oftest vil være virksomhedens egne justeringer til årets samhandel. Skattemyndighederne kan også bede om korrektioner på baggrund af de anvendte priser, og årets resultat, mellem interesseforbundne parter. Virksomheden kan justere deres anvendte transferpriser for at ligge på niveau med SKATs forventninger til en virksomhed af den type, med forbehold for risikoprofil og indsats. Transfer pricing fokusere på årets samlede resultat og justere efter det samlede resultat, mens moms fikserer afgiftsgrundlaget på den faktiske modtagne modværdi på transaktionsniveau. Når en virksomhed justere årets samhandelspriser mod et samlet mål for årets resultat, vil en sådan justering bevæge sig fra det fælles udgangspunkt for moms og transfer pricing; det oprindelig betalte vederlag for transaktionen. Udgangspunktet for moms og transfer pricing er det betalte vederlag for transaktionen, og i dette udgangspunkt er det ikke vigtigt for momsafregningen hvordan virksomheden er kommet frem til den anvendte transfer pris, men ved en senere justering vil transferprisen kunne reguleres for at nå et resultat for året, som metodemæssigt vil være problematisk fra et momsmæssigt synspunkt.

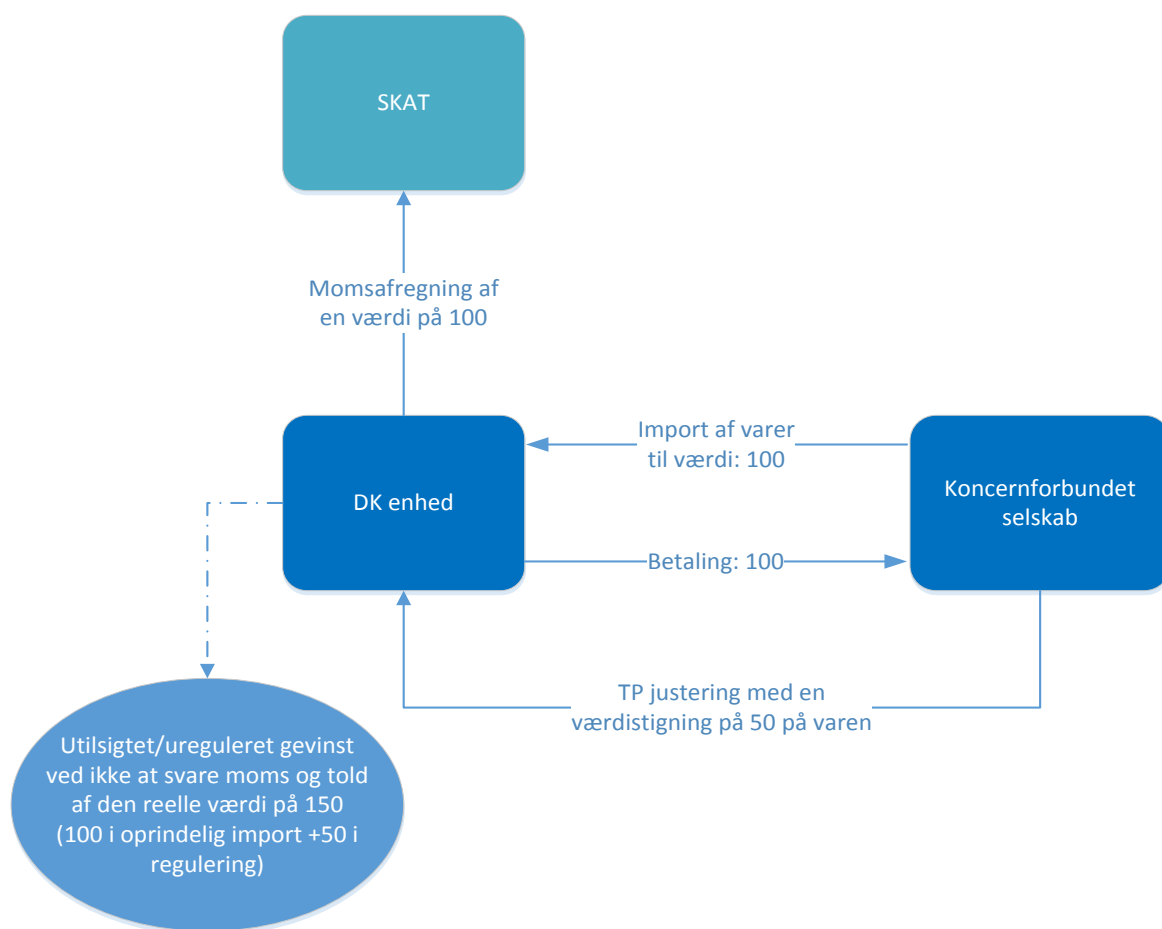
Afhandlingen forudsætter et grundlæggende kendskab til transfer pricing og moms herunder den regnskabsmæssige behandling af disse. Afhandlingen vil bearbejde en problemstilling omhandlende korrekt momsafregning ved transfer pricing justeringer, der er relevant i et skatteretligt- og samfundsfaglig perspektiv ved at udstille det mismatch, der er mellem betaling af en pligtig afgift til staten og EU afgørelser, der potentielt gør disse justeringer afgiftsfrie. Denne problemstilling danner således grundlaget for diskussionen og analysen i denne afhandling.

Moms holdes neutral for fuld afgiftspligtige virksomheder, og det har rejst spørgsmål om behovet for en diskussion af moms på transfer pricing justeringer. Der har igennem skriveprocessen været spørgsmål om hvorvidt det gør nogen forskel at afdække potentielle manglende momsbetalinger, når de fleste virksomheder har fuld fradragsret og derfor ikke bliver påvirket af moms? Spørgsmålet giver indtryk af at afhandlingen vil være en teoretisk diskussion, hævet over praktik og dennes konklusioner vil være af akademisk karakter. Der vil således være begrænset forbindelse til anvendelsen af nærværende afhandlings konklusioner i en praktisk situation, hvor problematikken indledende blev identificeret. Udledningen af dette spørgsmål lider dog af mangler, da det er langt fra alle virksomheder, der har fuld fradragsret for moms og for disse vil yderligere betalinger eller manglende muligheder for tilbagesøgninger være direkte omkostninger på bundlinjen. Finansielle virksomheder, pensionselskaber, forsikringselskaber, personbefordringer og flere andre typer

virksomheder nævnt i ML § 13 stk. 1 har ingen- eller kun delvis fradragsret for betalinger af moms da disse virksomheders leverancer er momsfritaget. For disse virksomheder vil transfer pricing justeringer have en afledt konsekvens af potentiel betaling- eller mangel på fradrag for moms på samhandlede varer eller tjenesteydelser.

1.1 Problemfelt

Afhandlingens formål er at analysere og diskutere de problematikker, der findes ved opgørelsen af korrekt moms ved transfer pricing justeringer. Når en vare eller tjenesteydelse bliver handlet, mellem interesseforbundne parter, over landegrænser skal der afregnes moms blandt en række afregninger og denne er baseret på prisen som virksomheden indkøber varen eller ydelsen for. Hvis virksomheden efter årsafslutning mener at transaktionerne ikke er prisfast i overensstemmelse med armslængde princippet, har de mulighed for at hæve eller sænke årets samhandelspriser med dertil afledt effekt for årets skattebetaling. I et simpelt eksempel hvor virksomheden mener at prisen har været for lav på en samhandlet vare og gennemfører en forhøjelse af den anvendte transferpris, vil der teoretisk mangle at blive svaret moms af den tillagte værdi. Eksempel illustreret nedenfor.



Figur 3: Præsentation af problemstilling - Egen tilvirkning

I eksemplet ovenfor, vil der således være en manglende momsbetaling for den værdi som den indkøbte varer forhøjes med. Omvendt vil der, i tilfælde af en sænkning af prisen, være sket en for høj betaling af moms som bør kunne søges tilbage. Problematikken består i at prisjusteringen sker som resultat af en transfer pricing justering, som kan være baseret på en række helhedsprincipper for årets resultat, eksempelvis en forhøjelse baseret på realiseret EBIT ("Earnings Before Interest and Tax"). Når en sådan forhøjelse sker på baggrund af EBIT, er det en helhedsbetragtning af hele årets resultat og ikke en individuel vurdering af hver eneste transaktion, hvorfor det kan være problematisk at pålægge moms på en sådan stigning. Moms er betinget af at denne kan spores til en transaktion. Spørgsmålet er om dette er tilfældet med en EBIT baseret forhøjelse og om der ikke skal svares moms af forhøjelse selvom den de facto hæver priserne på samhandlede varer, der så må være handlet for billigt og afregnet moms af et for lavt afgiftsgrundlag.

Det er derudover problematisk i momsmæssigt henseende om de samhandlende interessenter senere 'erstatte' den forskel, der vil opstå når transferprisen justeres og der er afregnet en pris der senere hen justeres. I praksis er det sjældent set at der sker en overførsel og dette problematiseres i nærværende afhandling da det i momsmæssig kontekst opstiller spørgsmålet om hvorvidt der ændres ved det faktisk modtagne vederlag når der ikke sker en efterfølgende overførsel.

1.2 Problemformulering

Ovenstående problemfelt giver forklaringen på hvorfor afhandlingen vil forsøge at besvare følgende problemformulering:

"Vil transfer pricing justeringer medføre efterfølgende justeringer af afgiftsgrundlaget for moms?"

1.3 Målgruppe

Afhandlingen har sit udgangspunkt fra et virksomhedsperspektiv, hvor virksomheder der ønsker at foretage justeringer til årets transferpriser identificere den potentielle problemstilling, der findes omkring afgiftsgrundlaget for moms når transferprisen justeres eller korrigeres.

Afhandlingen er skrevet for at besvare spørgsmålet som virksomhederne står med i deres momsafregning, og virksomhedernes selskabsskatteafdelinger vil sammen med skattemyndighederne kunne drage nytte af at få belyst nærværende problemstilling og hvilke argumenter, der findes for afhandlingens konklusioner. Analysen vil inddrage både skattemyndigheder og virksomheder i diskussionen og vil sammen med perspektiveringen, ikke blot identificere problemstillinger, men komme med løsningsforslag til praksisændringer for begge parter.

1.4 Afgrænsning

Der vil være en række afgrænsninger, der opsættes for at fokusere analyse og konklusioner inden for de praktiske rammer for afhandlingen. Som en del af afgrænsningen vil der også være en forudsætning for at læser har en basisforståelse af regnskab samt fradragsrettigheder. Afgrænsningen er delt op i punktform for at skabe det bedste overblik over hvilke emner og diskussioner, der ikke vil blive behandlet i afhandlingen, på trods af deres beslægtede natur med problemstillingen.

1. Afhandlingen beskriver ikke hvordan afgiftspligtige virksomheder holdes neutrale i forhold til moms, hvordan afgiften regnskabsmæssigt behandles, eller hvorvidt problemformuleringen udelukkende burde vedrøre virksomheder med begrænsede fradragsrettigheder. Det faktum at en virksomhed har fuld fradragsret, gør ikke diskussionen overflødig da man med denne logik ville kunne undlade moms fuldstændig hvilket ikke er tilfældet. Hvis momsen er afregnet på et fejlagtigt grundlag, giver dette en fejlagtig afregning af årets moms for virksomheden, hvilket i sin enkelthed er problematisk.

2. Der findes flere måder for skattemyndighederne at udregne størrelsen af en transfer pricing korrektion af årets indkomst for virksomheder. Disse er som oftest baseret på OECD's transfer pricing retningslinjer, da det i de fleste tilfælde vil være en praktisk umulighed at udregne prisen på hver eneste varer eller tjenesteydelse, der er solgt mellem interesseforbundne selskaber. Afhandlingen afgrænser sig fra tilfælde af justeringer, der er baseret på præcise udregninger af hver eneste samhandlede produkt, hvor det rent praktisk vil være muligt at spore den efterfølgende justering direkte til den enkelte transaktion. Afhandlingen fokuserer således på de justeringer, der er baseret på OECD's fem transfer pricing metoder hvor problemformuleringen stiller tvivl ved berettigelsen af en momskorrektion.

3. Skattemyndighederne tager stilling til hvorvidt de mener, at der er handlet til priser i overensstemmelse med armslængde princippet. Såfremt skattemyndighederne vurderer at der er handlet til en pris uden for armslængde, har de grundlag for at korrigere den skattepligtige indkomst. Det har, jf. interview, ikke været praksis for skattemyndighederne at hæve prisen for transaktionerne på samhandlede varer eller tjenesteydelser. Dette skyldes, som illustreret nedenfor, at hvis samhandlede varer eller tjenesteydelser bliver sat til en højere pris vil det betyde at årets resultat går ned og dermed giver en lavere selskabsbeskatning. Skattemyndighederne vil således kun have interesse for at sænke prisen på det indkøbte, da dette omvendt hæver skattebidraget, men dette vil afhandlingen se bort fra, da det skatteteknisk set er et spørgsmål om der har været handlet til priser udenfor armslængdevilkår og ikke tage stilling til hvorvidt det har været for højt eller lavt.

Tabel 1: Regneeksempel – Egen tilvirkning

Case virksomhed	Oprindelig pris	Reguleret pris
Omsætning	100	100
Produktionsomkostninger	70	80
Bruttoresultat	30	20
Faste omkostninger	25	25
Resultat af primær drift (EBIT)	5	-5

Som det fremgår af illustrationen, ville en forøgelse af prisen på den interesseforbundne transaktion føre til et underskud for året, hvorved virksomheden ikke vil skulle betale selskabsskat. Med udgangspunkt i den indsamlede data er der ikke forekommet eksempler hvor skattemyndigheder har foretaget justeringer i en negativ retning for det land skattemyndigheden repræsenterede.

4. Afhandlingen afgrænses til dansk lovgivning og vil således beskæftige sig med danske case virksomheder. I de anvendte cases vil der være samhandel med andre lande både inde- og udenfor EU. I praksis vil der være korrektioner, der er resultat af andre landes skattemyndigheders korrektioner til den skattepligtige indkomst, hvilket vil være resultat af priser udenfor armslængde i samhandel med den danske enhed. Sådanne eksempler vil afhandlingen afgrænse sig fra for at sikre en rød tråd mellem dansk lovgivning og EU.

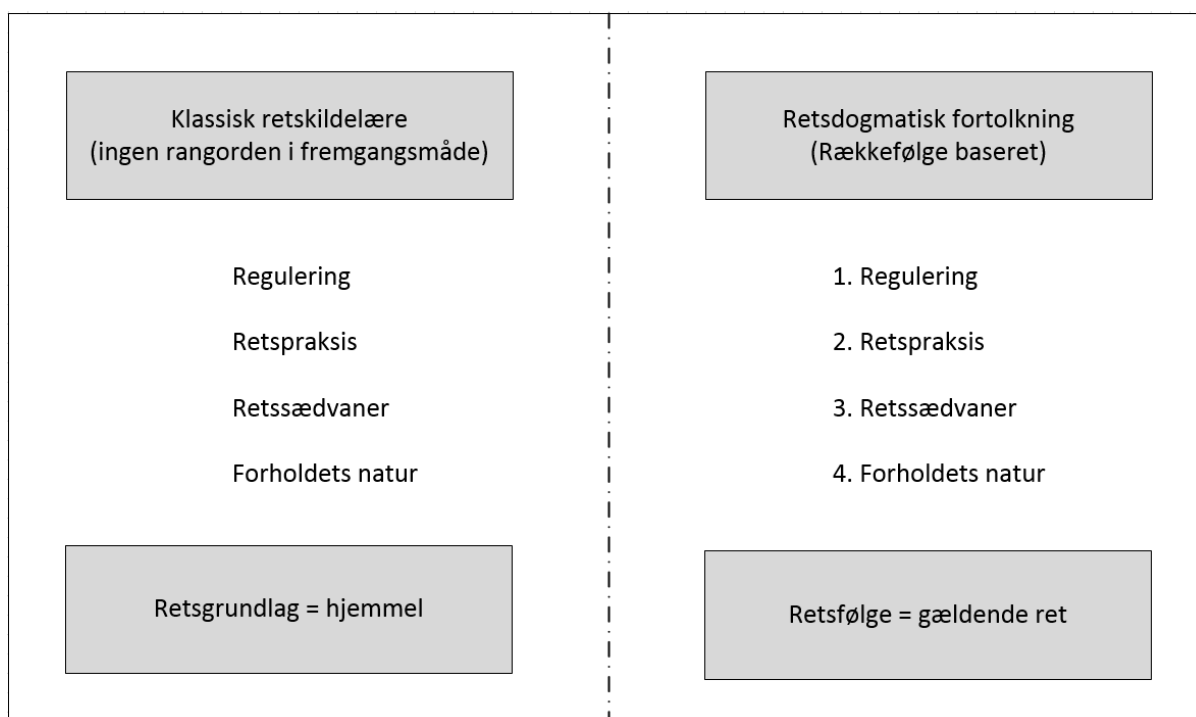
5. Det vil blive sat som en givet forudsætning at virksomhederne ændrer deres samhandelspriser på baggrund af en transfer pricing justering hvis virksomhederne eller skattemyndighederne vurderer at den anvendte pris ikke har været i overensstemmelse med armslængde princippet. Hvis prisen ikke blev ændret, ville justeringen ikke være andet end en handling med det formål at ændre det enkelte års selskabsbeskatning og ikke hæve afgiftsgrundlaget fordi den ikke ændrede det kontraktlige forhold mellem de korrigerede parter. Det vil være givet at virksomhederne rettelser til sig og anvender de opdaterede priser fremadrettet, da dette ellers ville betragtes som svigagtig adfærd.

2. Metode og retskilder

2.1 Videnskabsteoretisk metode

Afhandlingens formål er at belyse den problemstilling, der opstår i spørgsmålet omkring moms på transfer pricing justeringer. Dette er i overvejende grad et juridisk spørgsmål og afhandlingens videnskabsteoretiske metode være retsdogmatisk i form og besvarelse. Den retsdogmatiske tilgang baserer sig på retslige kilder som lovgivning, domsafgørelser og lignende for at udlede en afgørelse man vil formode andre jurister også vil komme til⁵. For at en retsdogmatisk analyse skal kunne betegnes som valid skal den, i forhold til mere lempelig analyse, overholde den juridiske metode opstillet i figuren nedenfor. Ved at opstille og overholde en metodisk tilgang vil det øge sandsynligheden for at konklusionen vil blive bekræftet af en uafhængig jurist.

Den retsdogmatiske juridiske metode opstiller en metodisk rækkefølge for hvordan en analyse bør foretages. Som illustreret nedenfor er det vigtigt ikke at forveksle retskildelæren med den metodiske fremgangsmåde. Retskildelæren omkring rangorden vil blive uddybet senere i nærværende kapitel. Det vil dog ikke være praktisk muligt at adskille disse to, og det bør man heller ikke, da retskildelæren har betydning i første trin Regulering, hvor retskilder skal afmåles i forhold til hinanden, men det er ikke en rangorden, der findes imellem de 4 punkter i den retsdogmatiske fremgangsmåde⁶.



Figur 4: Egen tilvirkning med inspiration fra Nielsen & Tvarnø. 2008 s.32

⁵ Nielsen & Tvarnø, 2008, s.31

⁶ Nielsen & Tvarnø, 2008, s.32

Afhandlingen vil opnå større juridisk troværdighed ved at følge den retsdogmatiske fremgangsmåde til at nå frem til sine konklusioner. Igennem afhandlingen vil der blive belyst flere problemstillinger og den retsdogmatiske fremgangsmåde vil give afhandlingen en mere struktureret tilgang og sikre, så vidt muligt, at en tilsvarende belysning af problemstillingen ville resultere i ensartede konklusioner.

Afhandlingen vil også benytte et interview til at få indblik i praksis og støtte en række af sine konklusioner på, hvilket trækker metoden i en empirisk retning. Interviewets betydning for konklusionerne sammenlignet med domsafsigelser og lovgivning er dog relativ lille hvorfor metodikken kan siges at være retsdogmatisk.

2.2 Retsgrundlag og legalitetsprincip

I afhandlingen vil der optræde en række retskilder som er uddybet nedenfor. Disse retskilder og deres retsstilling vil blive antaget som værende givet og vil ikke blive udfordret. Der findes hjemmel til diskussion af tidligere domme og retspraksis konklusioner, men som udgangspunkt vil blive taget som værende gældende ret, hvilket også uddybes nedenfor. Alle referencer til domme og lovgivning vil give anledning til at stille spørgsmål til forvaltningsretten for de enkelte myndigheder, men afhandlingen vil ikke gå i dybden med sådanne diskussioner, eller stille spørgsmål til hvorvidt en domstol har mandat til at træffe en given beslutning. Disse spørgsmål vil kunne bidrage til en yderligere diskussion om hvorvidt enkelte domme har været afsagt korrekt, men vil gå ud over afgrænsningen af nærværende afhandling. Alle refererede domme og love vil som udgangspunkt blive anset som værende korrekte og fremadrettet retspraksis uanset hvorvidt den anvendte hjemmel er kritiseret eller ej.

2.3 Begrebsafstemning

Danmark indgår som en del af den Europæiske Union, og den danske lovgivning kan være inspireret, dikteret eller består af selvformulerede national lovgivning med et generelt formuleret mål udstukket af EU. Samspillet mellem dansk og europæisk lov og domme danner grundlaget for den samlede præcedens, som danner rammen om dansk momslovgivning. Det interessante ved momsloven er at den indgår som en del af indkomstskatteretten, som i sig selv består af talrige love, bekendtgørelser osv. mens momsloven er én enkelt lov med tillæg af en bekendtgørelse: bekendtgørelse om momsloven. Nedenfor vil der blive beskrevet og illustreret, de for afhandlingen relevante retskilder og beskrive hvordan samspillet imellem dem påvirker retsstillingen, set fra et dansk synspunkt. Nærværende afsnit vil søge at gøre det klart hvad der betragtes som gældende ret, og hvilken instans, der ses som værende øverste myndighed i momsretlige spørgsmål.

Afhandlingens formål vil ikke være at foretage en klassisk komparativ analyse mellem dansk og europæisk lovgivning. Der vil blive refereret til lovgivning fra begge instanser og påpeget mulige uoverensstemmelser, men det er ikke afhandlingens formål og være begrænset. EU lovgivning og dansk lovgivning vil i nærværende metodeafsnit blive fremstillet hver for sig, men skal ses som en samlet lovgivning fra et dansk perspektiv, hvor dansk momslovgivning er lavet på baggrund af retningslinjer udstukket af EU, med tillæg af strammere nationale implementeringer, og flere påtvungne regler, der gælder alle medlemsstater.

Ud over EU vil der i afhandlingen også blive behandlet materiale fra OECD i forbindelse med behandling af de, transfer pricing fokuserede, dele af afhandlingen. Til forskel fra EU kan OECD ikke lovgive men kun udstikke retningslinjer som ikke forpligter medlemsstater men giver et forslag til fælles spilleregler på en række områder. Danmark tager disse retningslinjer til sig, og følger nærmere bestemt OECD's modeloverenskomst herunder transfer pricing artiklerne hvilket vil blive uddybet nedenfor.

EU medlemsstaterne har, på baggrund af momssystemdirektivet, harmoniseret deres momslovgivning, hvilket gør moms på tværs af landegrænser inden for EU sammenlignelig. På trods af varierende momssatser er udgangspunktet for momspålæggelse relativ ens⁷. EU medlemsstaterne er pålagt at designe deres momslovgivning efter momssystemdirektivet fra EU hvilket letter samhandlen og risikoen for at virksomheder bliver pålagt dobbelt moms eller udnytter regler til at undgå en sådan afgift.

2.3.1 Korrektion og justering

Afhandlingen beskæftiger sig med ændringen på transferpriser i positiv og negativ retning, og med forskellige aktører som den initierende part. Hvem der har været primus motor for- og hvordan en transfer pricing justering er blevet til, har indvirkning på hvorvidt der er sket en justering eller en korrektion. Afhandlingens udgangspunkt er at anskue problematikken fra virksomhedernes synspunkt hvor virksomheden foretager en justering af deres anvendte transferpriser. Transfer pricing er som oftest baseret på budgetter for året og prisen vil blive justeret senere, ved årets afslutning, for at nå de mål der er sat for årets resultat. Når det er virksomheden foretager en justering af deres egne anvendte priser bliver disse benævnt som justeringer, og altså forstås som justeringer af noget der ikke har været lukket eller endeligt. Korrektioner er betragtet som justeringer af priser, der har været endelige men som oftest vil være blevet udfordret af skattemyndighederne og der skal ske korrektioner af disse priser tilbage i tid. Det vil også være muligt for virksomheden at lave korrektioner i tilfælde af at virksomheden opdager fejl i tidligere anvendte priser, men korrektioner

⁷ Jensen, 2004, s.16

vil i nærværende afhandling komme fra skattemyndigheder. Regnskabsmæssigt er forskellen mellem en korrektion og en justering, forskellen mellem at ændre på tidligere fastlagte tal eller ændre på ikke fastlagte tal. I transfer pricing kan en pris være sat fra starten af året ud fra en antagelse om at der vil blive samhandlet 100 varer. Ved årets afslutning er der handlet 80 varer og den anvendte pris, justeres med forskellen, så denne afspejler virksomhedens andel af udgifterne. Året efter udfordre skattemyndighederne de anvendte priser og fastslår at disse ikke har været inde for armslængde og pålægger virksomheden at lave en korrektion af de anvendte transferpriser.

2.4 Kildekritik

Igennem afhandlingen vil der blive brugt en række kilder med forskellige udgangspunkter, hvorfor det er vigtigt at forholde sig kritisk over for de informationer, der bliver brugt til at basere afhandlingens konklusioner på.

Afhandlingen vil i høj grad basere sine konklusioner på domsafsigelser og gældende lovgivning, hvilket betyder at rent kildekritisk, er der af gøre med førstehåndsempiri og gældende lovgivning hvilket har høj troværdighed. Gældende lovgivning vil ikke blive kritiseret da dette betragtes som værende af den højeste kvalitet rent empirisk.

Afhandlingen vil benytte en række Ph.d. afhandlinger, der behandler en række grundlæggende moms problemstillinger og opridser gældende lovgivning. Disse er af ældre dato og referencer til lovgivning vil være opdateret fra sjette momsdirektiv til det nuværende momssystemdirektiv. Afhandlingerne vil blive tillagt en høj grad af troværdighed også selvom disse beskriver gældende lovgivning og betragtes som andenhånds empiri. Bøgerne har punktvis beskrevet de samme emner og har her været enslydende, hvilket forstærker tilliden til forfattere og deres påstande.

Der vil blive refereret til Tidsskrifter for retsvæsen, Danmarks statistik og andre statslige kilder der på niveau med love og domme vil blive tillagt høj troværdighed og betragtes som førstehåndsempiri. Empiri fra EU eller OECD vil ligeså blive betragtet som førstehåndsempiri med høj troværdighed da disse bliver brugt til at beskrive fx OECD's egne retningslinjer.

EU domme bliver fundet direkte i EU's database Curia og OECD materiale vil blive fundet direkte hos OECD, på samme måde vil statistisk materiale.

Afhandlingen vil også støtte sine konklusioner på et interview der vil blive fortaget med to aktører fra KPMG Acor Tax, hvor den ene har omfattende erfaringer med at repræsentere virksomhederne der foretager justeringer mens den anden har stor erfaring med at repræsentere skattemyndighederne i deres ønsker om korrektioner. Der vil som udgangspunkt blive tillagt deres udtalelser høj grad af pålidelighed, men det er vigtigt at være opmærksom på at deres mange år i faget kan påvirke deres

forhold til teori og praksis. I interviewet vil spørgsmål omhandle den problemstilling som afhandlingen beskriver, som er kompleks af natur, hvorfor deres svar ikke kan ses sorte eller hvide, eller besvares med ja eller nej. De interviewede kan trække på deres erfaringer, hvilket vil blive betragtet som pålidelig empiri men det kan være farvet af personlige meninger om gældende lovgivning.

2.5 Dansk momslovgivning

Dansk moms er behandlet i momslovens paragraffer. Afhandlingen forholder sig til momslovens bestemmelser i analyser og konklusioner som værende gældende dansk ret, og at momsloven som udgangspunkt er baseret på momssystemdirektivet, mere om dette nedenfor. Dansk momslovgivning sammenlignet med andet indkomstbeskatning, kan betegnes som en relativ lille lov med 85 paragraffer, det er derfor i høj grad blevet praksis at afgørelser støtter sig op af tidligere afgørelser, i tilsvarende sager, med en række domme som grundpiller i opfattelsen af hvad der faktisk danner grundlag for momspligt. Dansk momslovgivning vil være udgangspunktet for de cases, der opstilles i afhandlingen, og det vil være dansk lovgivning, der refereres til i afhandlingens konklusioner, når der ikke direkte diskuteres sammenhæng med EU praksis.

2.5.1 Momsloven

Den danske momslov er baseret på momssystemdirektivet, der i 2006 erstattede det sjette EU direktiv og er dermed en dansk implementering af EU baserede retningslinjer, der er lavet for at ensrette momsen for alle medlemslandene⁸. Igennem afhandlingen vil det være momsloven, der er udgangspunktet for gældende ret i analyser og konklusioner. Igennem afhandlingen vil der være referencer til både sjette momsdirektiv og momssystemdirektivet, som kilder. Hvor sjette momsdirektiv er anvendt vil der efterfølgende være reference til tilsvarende formulering i momssystemdirektivet.

2.6 Europæisk lov

Hvad der forstås ved EU lov; er den del af EU lovgivningen som bliver relevant for denne afhandling og dens problemformulering. EU lovgivning og domsafsigelser har suverænitæt over dansk lovgivning og kan pålægge medlemslandene ny lovgivning i det omfang de finder det nødvendigt. For at ny lovgivning skal kunne gennemføres skal de europæiske lovgivere overholde en tre-leddet test. Der skal være et lovligt mål, midlerne skal være egnede og ny lov må ikke være mere indgribende end nødvendigt⁹. Som udgangspunkt varierer EU lov ikke fra typisk dansk lovgivning i form og funktion, forstået på den måde at EU lovgivning knytter sig til de samme retsprincipper som vi kender fra dansk lovgivning med legalitetsprincippet, subsidiaritetsprincippet og

⁸ Jensen. 2004. s. 16-17

⁹ Nielsen & Tvarnø, 2008, s.125

proportionalitetsprincippet¹⁰. I skabelsen af ny EU lovgivning er det EU-kommissionen, der har initiativmonopol og ny sekundærregulering vedtages normalt af EU Rådet- og Parlamentet i fællesskab¹¹. Når der fra EUs side bliver implementeret nye regler kan disse manifesteres i forskellige former som er uddybet nedenfor. Da det kun er forordninger og direktiver, der er bindende for medlemsstaterne vil det kun være disse som beskrives og benyttes i denne afhandling.

2.6.1 Forordninger

EU forordninger er den mest direkte form for lovgivning EU kan diktere over for sine medlemsstater. En forordning er gældende og bindende for hele sin ordlyd og elementer, for alle borgere og virksomheder i Europa fra den dag forordningen er vedtaget til at træde i kraft. Det er ved udstedelser af forordninger at EU's suverænitet optræder tydeligst, da de individuelle stater ikke har mulighed for at gradbøje denne eller sætte sig imod. Selvom det er de danske myndigheder, nærmere bestemt SKAT, der på nationalt plan er ansvarlige for at håndhæve nye forordninger, vil forordninger skulle tolkes som en stærkere juridisk kilde end dansk lov¹².

2.6.2 Direktiver

Direktiver diktere lovgivning på en mere lempelig måde hvor målet for lovgivningen bliver givet, men ikke dikteret ordret, og det er op til medlemsstaterne selv at formulere lovgivning med det formål at overholde EU direktivet. Det fremgår i formandskabets konklusioner fra det europæiske råds møde i Edinburgh, at direktiver, alt andet lige, foretrækkes frem for forordninger¹³. Dette giver medlemsstaterne mulighed for selv at regulere hvor stram lovgivning de ønsker som middel til at opnå EU direktivets minimumskrav. Forskellen på forordninger og direktiver er dermed ikke målet men midlet. Direktiver har lige så stærk retsvirkning, og forpligter på samme måde medlemsstaterne som en forordning gør, men giver blot medlemsstaterne mulighed for at udforme lovgivningen til at nå dette mål som de ønsker¹⁴.

Det er et krav at staten formulere egen lov til at gennemføre et EU direktiv, hvilket er med til at adskille direktiver yderligere fra forordninger, som skal bruges i sin helhed og bestemte form. Direktiver kan ikke direkte benyttes selvom dens beskrivelse skulle være dækkende herfor, det er et

¹⁰ Nielsen & Tvarnø, 2008, s.126

¹¹ Nielsen & Tvarnø, 2008, s.128-129.

¹² Nielsen & Tvarnø, 2008, s.130

¹³ Nielsen & Tvarnø, 2008, s.129

¹⁴ Nielsen & Tvarnø, 2008, s.139

krav at en direktiv bliver implementeret med medlemsstaternes egen lov, hvilket understreger pointen af at der ikke er to sæt love men kun dansk lov i Danmark med forskelligt afsæt¹⁵.

2.7 Forholdet mellem dansk og europæisk lov

Afhandling vil tage udgangspunkt i at EU lov har stærkere retsvirkning end national lov¹⁶, og i tilfælde af at der findes modstridende lovgivning vil forordninger og direktiver fra EU have juridisk forrang. Dansk lovgivning skal ses som en forlængelse af EU lovgivning, hvor momsloven er en dansk implementering af det europæiske momssystemdirektiv. EU retten har fastslået, at i retsspørgsmål hvor borgeren har forbrudt sig mod national lov men ikke handlet culpøst efter EU retten, så vil den fælles europæiske lov trumfe national lov. Dette har været fast praksis siden Costa mod ENEL dommen fra 1964¹⁷⁺¹⁸. I en ideel lovpraksismæssig verden, vil dansk lov og EU lov, fungere i symbiose, hvor dansk lov fungere som fortolkning/oversættelse af de forordninger og direktiver, der er udsendt af EU.

Det faktum at den danske momslovgivning er baseret på en række europæiske direktiver, der søgte at ensarte momslovgivningen på tværs af medlemslandene, gør at det kan være svært at se den reelle forskel på dansk lov og EU lov. Dansk lov skal forstås som en implementering af EU målsætninger for momsområdet. Danske love bliver, til forskel fra det fælleseuropæiske udgangspunkt, danske ved at det er danske implementeringer af EU direktiver, og skulle der være lavet fejl, eller bliver det ikke vurderet at dansk lov opfylder de krav og målsætninger som et relevant EU direktiv foreskriver. Så vil det være EU direktivet, som bliver det tungtvejende argument når der skal træffes en afgørelse. I tilfælde af at en afgørelse fra en dansk domstol i et momsspørgsmål bliver anket til EU retten, vil det være europæiske dommere, der fortolker EU momssystemdirektivet. Det er dette momsdirektiv, den danske momslov er baseret på som beskrevet ovenfor. Det vil være op til disse dommere at afgøre hvorvidt en sag skal afgøres ud fra EU direktivernes bestemmelser, hvorfor der kan ske andre afgørelser end de danske kendelser, idet den danske lov er en implementering af direktivet og ikke er en direkte ordret lov fra EU som en forordning ville have været det.

Momssystemdirektivet er rettet mod borgere og virksomheder i medlemslandene, og disse vil altid kunne påberåbe sig momssystemdirektivet hvis de mener at denne eksempelvis måtte være mere lempelig end den danske momslovs bestemmelser¹⁹. Selvom implementeringen af momssystemdirektivet allerede er sket i dansk ret er det bekræftende for pointen om EU lovens

¹⁵ Nielsen & Tvarnø, 2008, s.140

¹⁶ Jf. ATP sagen hvilket gennemgås i teoriafsnittet.

¹⁷ Nielsen & Tvarnø, 2008, s.136

¹⁸ C-6/64

¹⁹ Jensen. 2004. s.30

suverænitæt at momssystemdirektivet er gældende fra det tidspunkt hvor den bliver udgivet, og borgerne kan støtte ret på den, også selvom denne endnu ikke er implementeret i dansk lovgivning. Selvom uoverensstemmelser mellem EU direktivet og dansk lovgivning vil være en et argument, der kunne bruges i besvarelsen af problemformuleringen, vil det i denne afhandling blive gjort til udgangspunkt at implementeringen af momssystemdirektivet til dansk lov er sket efter hensigten og der findes overensstemmelse mellem de to.

2.8 Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)

Afhandlingens problemformulering beskæftiger sig med transfer pricing, hvilket er en disciplin, der henter sin inspiration til lovgivning fra en international organisations anbefalinger og retningslinjer. OECD har første gang i 1978 udgivet deres transfer pricing guidelines, der giver OECD landene et fælles sæt retningslinjer til at fortolke armslængdeprincippet, som de kan vælge at implementere. Danmark har historisk ladet den danske lovgivning være meget inspireret af OECD's retningslinjer, og er tæt på 100 procent konform, hvilket ses tydeligt i den seneste bekendtgørelse om prisfastsættelse af kontrollerede transaktioner fra 2016²⁰. I afhandlingen refereres til OECD transfer pricing guidelines i forskellige relationer, men de tillægges ikke samme retlige status som ovenfor nævnte kilder. OECD guidelines er såkaldt "soft law" hvilket betyder at OECD ikke har bemyndigelse til at vedtage love på medlemsstaternes vegne men kan give sine anbefalinger hertil. Afhandlingen refererer til OECD i flere forskellige forbindelser, da princippet om armslængde skal overholdes i transfer pricing og det er op til de danske myndigheder at vurdere om de mener et selskab har handlet internt til markedspriser inden for armslængde eller om en justering er nødvendig. Armslængdeprincippet bliver præsenteret i teoriafsnittet.

2.9 SKAT's beføjelser

Hvis de danske skattemyndigheder vurderes at årets samhandel har ligget uden for armslængde af prisen mellem uafhængige parter som anført i LL § 2, har de mulighed for at foretage en korrektion af denne. Med armslængde forstås at der ikke findes en præcis pris i mange tilfælde, og det er op til virksomheden at forelægge dokumentation, der påviser at de anvendte priser er så tæt på korrekt som man med rimelighed kan komme. SKAT vil som udgangspunkt søge at finde sammenlignelige transaktioner mellem uafhængige parter at sammenligne med disse. Den korrekte pris på armslængde vilkår er defineret ved den pris som uafhængige parter ville have handlet en vare eller tjenesteydelse til.

Det er de danske skattemyndigheders opgave at vurdere virksomhedens transfer pricing dokumentation og tage stilling til hvorvidt prisfastsættelsen af interesseforbundne transaktioner er

²⁰ retsinformation: Bekendtgørelse om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner

foregået på armslængde vilkår. Dette foregår ved at SKAT indkalder virksomhedens transfer pricing dokumentation til kontrol. Virksomheden har herved en 60 dages dokumentationsfrist, hvorefter virksomheden skal levere dokumentation for, hvordan den har prisfast koncertinterne transaktioner²¹. SKAT skal med udgangspunkt i denne dokumentation vurdere og tage stilling til hvorvidt de transaktionerne er prisfastsat korrekt. Appelrettigheder samt indsigelser er emner, der er relevant for justeringer men ikke vil blive uddybet, da disse ikke er relevante for diskussionen i denne afhandling. Som udgangspunkt vil afhandlingen anerkende skattemyndighedernes ret til frit at korrigere en virksomheds indkomst, og pålægge yderligere forpligtelser.

2.10 BEPS

OECD står bag udgivelsen af et projekt ved navn Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), der med mandat fra G7-lande og OECD's medlemslande har fastsat en række retningslinjer, anbefalinger og best-practice for at modvirke uretmæssig beskatning og forflytning af profit. Dette er sket med grundlag i bestemmelse af hvor profitten bliver skabt (i.e. værdiskabelsen), og dermed hvor beskatningen skal ske²². BEPS er en forlængelse og udspecificering af de eksisterende transfer pricing guidelines fra 2010 og er ligeså betragtet som "soft law" der dermed ikke forpligter medlemslandene direkte. Afhandlingen vil betragte BEPS som værende anbefalinger og dermed ikke direkte lovgivning, men anerkende at den nye danske bekendtgørelse om transfer pricing dokumentation er meget tæt på at være en direkte oversættelse af BEPS action plan 13 anbefalinger til dokumentation.

2.11 Domme og deres retsstilling

Afhandlingen vil referere til en række danske aktører og europæiske domme med relevans for problemstillingen. Europæiske domme vil blive anset som værende af højere retslig rang end danske domme, og danske domme indbyrdes vil følge normal retskilde praksis med hhv. Højesteret, landsretten, byretten og landsskatteretten i rangeret orden. Det er begrænset hvad der findes af momsafgørelser fra Danmark, hvorfor størstedelen af afgørelserne i nærværende afhandling vil være fra europæiske domstole. Dette har den afledte fordel, at en dom afsagt på europæisk niveau betragtes som værende gældende praksis fremadrettet og endelig.

Der vil i afhandlingen ikke blive taget stilling til hvorvidt en kendelse har været korrekt eller ej, kun anvende domsafsigelsen som værende fremadrettet praksis og støtte ret på disse i afhandlingens konklusioner som gældende ret. Der vil være potentiale til at diskutere rigtigheden af en given doms

²¹ Bekendtgørelse om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner § 2 stk. 4.

²² About Base Erosion and Profit Shifting, OECD

resultat men dette vil også være at gå ud over de afgrænsede rammer for afhandlingen og ikke bidrage konstruktivt til konklusionen.

2.12 Interview

Der vil i forbindelse med afhandlingen blive foretaget interview med Simon Schaadt og Johnny Bøgebjerg fra KPMG Acor Tax. Interviewet bliver foretaget med henblik på at få indblik i den praktiske virkelighed for transfer pricing justeringer. Det er forventningen at interviewet giver indblik i interviewpersonernes omfattende erfaringer og vil give afhandlingen troværdighed og en mulighed for at få indblik i praksis, der ikke findes beskrevet i love eller domme. Interviewet vil vare cirka en time og give anledning til en række overvejelser i forhold til afgrænsning og en forklaring på skattemyndighedernes behandling af justeringer i praksis. Særligt emnet; praksis var af stor betydning for afhandlingen, da der ikke findes direkte litteratur omkring skattemyndighedernes behandling af virksomheders samlede interne transaktioner. Teoretisk skal transferprisen behandles for hver transaktion, men vil i praksis blive behandlet som en helhed, hvilket bliver uddybet i teoriafsnittet. Erfaringer fra både virksomhedernes og skattemyndighedernes side af bordet vil give afhandlingen det nødvendige overblik til at konkludere på virksomhedernes udfordringer angående moms på transfer pricing justeringer uden at tage parti. At få indblik i SKATs praksis ville også med fordel kunne være fået ved et selvstændigt interview med SKAT men var desværre ikke en praktisk mulighed grundet tidspres og begrænsede ressourcer under udarbejdelsen af nærværende rapport.

Simon Schaadt er partner i KPMG Acor Tax, med speciale i transfer pricing og praktisk erfaring med udarbejdelse af transfer pricing dokumentation, og dertilhørende udregninger efter OECDs fem metoder. Simon assistere virksomheder med at dokumentere at de har anvendt korrekte transferpriser og foretage justeringer af årets samhandel hvis denne kan anfægtes. Interviewet giver validitet til afhandlingens konklusioner idet han kan bekræfte at skattemyndighederne i Danmark har deres fokus på selskabsbeskatning og ikke betragter de afledte effekter som momsafregning. Simon har også erfaring med indsigelser imod korrektioner og de beregninger skattemyndighederne baserer deres korrektioner på.

Johnny Bøgebjerg er director i KPMG Acor Tax, med speciale i transfer pricing og konfliktløsning mellem virksomheder og skattemyndighederne. Johnny har en baggrund hos SKAT, hvor han i 90'erne var med til at opsætte SKAT's afdeling for transfer pricing. Johnny var hos SKAT fra 1993 til 2012 og var siden 1999 fast tilknyttet transfer pricing kontoret. Johnny har erfaringer med at udregne korrektioner til virksomheders skattepligtige indkomst fra skattemyndighedernes perspektiv, hvilket bliver citeret i teoriafsnittet.

Simon og Johnnys viden komplementere hinanden i forhold til afhandlingen, ved at der findes erfaringer fra virksomheder- og myndigheders side. Der er tillagt høj grad af pålidelighed til deres udtalelser, især i forhold til myndighedernes behandling og udregning af virksomheders transfer pricing dokumentation og senere korrektioner grundet Johnnys førstehåndserfaringer med disse. Dette afsnit er supplement til det kildekritiske afsnit fundet i afsnit 2.4.

Interviewet bliver foretaget på KPMG Acor Tax' kontor og foregår ved at spørgsmål bliver sendt ud på forhånd, og disse blev besvaret af Simon og Johnny tilsammen, for at opnå størst mulig fordel af at have begge interviewpersoners kompetencer repræsenteret. Interviewet bliver foretaget på en faktuel baggrund hvor der bliver spurgt til de interviewedes viden og ikke deres mening om emnet. Den empiri der bliver frembragt i interviewet er tillagt høj grad troværdighed grundet interviewpersonernes erfaringer med deres fagområder, dette er dog behandlet yderligere i kildekritikken.

Transskribering af interview er vedlagt som bilag.

3. Teori

3.1 Dansk lovgivning

Dansk momslovgivning er, som beskrevet i metodeafsnittet, baseret på en implementering af momssystemdirektivet, der består af nogle minimumskrav til hvad dansk momslovgivning skal bestå af, samt en række tilvalg som fx artikel, 80, der er blevet implementeret i ML § 29. Dansk lovgivning vil være afhandlingens udgangspunkt i afklaringen af problemformuleringen. Det er ligeledes med hjemmel i dansk lovgivning at de danske skattemyndigheder foretager eventuelle korrektioner af afgiftsgrundlaget for årets indkomst i en transfer pricing kontekst. Som beskrevet i metodeafsnittet vil EU lov og EU domme have lex superior status, i tilfælde hvor der ikke er konsensus mellem dansk og europæisk lovgivning. Dette faktum ændre dog ikke på, at en retstvist i Danmark, som udgangspunkt, afgøres af dansk domstole. En justering af årets indkomst kan være begæret af både de danske skattemyndigheder og virksomhederne selv, hvorfor det er relevant for afhandlingens besvarelse af problemformuleringen at beskrive dansk lovhjemmel til sådanne justeringer af afgiftsgrundlaget.

3.1.1 Danske myndigheder og relevante retsinstanser

I Danmark er landets skatte, told og moms afgiftsansvarlige instanser samlet under ét i staten. Det var reformen af skatteforvaltningsloven af 1. november 2005, der samlede Skatteministeriet til én enhed under staten, der inkludere det der før var kommunale skatteforvaltninger. Skatteministeriet er delt op i 2, hvor skatteministeriets departement håndtere lovgivning og politik og SKAT er skatteministeriets forvaltning af borgere og virksomheder. Det er SKAT, der er ansvarlige for at inddrive skatter og afgifter, samt inddrive gæld til staten²³. SKAT har hjemmel i Skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27 til at foretage korrektioner til virksomheders tidligere ansættelser af indkomster, dog med det forbehold at SKAT ikke kan træffe afgørelser i tilfælde hvor Skatterådet, Skatteankeforvaltningen, Skatteankenævnet eller Landsskatteretten allerede har truffet afgørelse²⁴. Skatteministeriet har flere nævn og ankeinstanser, men i nærværende afhandling vil det kun være Landsskatterettens afgørelser der bliver refereret til, hvorfor det udelukkende er denne der uddybes nedenfor.

Landsskatteretten (LSR):

Landsskatteretten er placeret som et nævn under skatteministeriet, og er altså ikke en domstol. LSR tjener som klageinstans for afgørelser truffet af SKAT, i de tilfælde hvor klagen ikke behandles af Skatteankestyrelsen, et skattenævn, et vurderingsankenævn eller motorankenævn. LSR er således

²³ Michelsen et al. 2015. s.80

²⁴ Michelsen et al. 2015. s.81

primær klageinstans for selskaber og er ansvarlig for behandling af klager over skatterådets afgørelser²⁵. LSR er skatteministeriets organ for sagsbehandling af Skatterådssager som skatteministeren indbringer på grund af EU-retslige spørgsmål. At det er LSR der behandler EU spørgsmål tjener, i afhandlingen, som en naturlig afgrænsning fra andre nævn og styrelser under skatteministeriet.

Virksomheder, der samhandler internt på tværs af landegrænser, skal udarbejde dokumentation på deres samhandelspriser og betingelser. Transfer pricing dokumentation skal udfærdiges efter den danske bekendtgørelse for dokumentationskrav ved kontrollerede transaktioner²⁶. Denne dokumentation skal vise virksomhedens sandsynliggørelse af, at de anvendte priser ligger inden for armslængde af hvad priserne ville have været, hvis transaktionen havde været mellem uafhængige parter. Denne dokumentation kan skattemyndighederne anmode virksomheden at indsende indenfor 60 dage, hvorefter de tager stilling til om de er enige i virksomhedens sandsynliggørelse af de anvendte priser. Det vil være på transaktionsniveau at skattemyndighederne kan udfordre den anvendte transferpris, men jf. interview med Simon Schaadt og Johnny Bøgebjerg vil disse korrektioner være baseret på en helhedsbetragtning.

I nærværende afhandlings cases vil det være virksomhederne, der foretager justering af deres transferpriser men vil i praksis også kunne være på anmodning fra skattemyndighederne på baggrund af den indsendte transfer pricing dokumentation.

3.1.2 Momslovens relevante paragraffer

Nærværende afsnit har til formål at gennemgå udvalgte paragraffer i momsloven, der er særligt relevante for problemstillingen. Efter de grundlæggende paragraffer vil der følge en uddybet beskrivelse af; under hvilke forhold myndighederne kan kræve korrektion af de anvendte afgiftsgrundlag.

Det er for afhandlingen afgørende at det er gjort klar hvordan afgiftsgrundlaget for momsbetaling afgøres efter dansk lovgivning. ML § 27 beskriver kortfattet "*Ved levering af varer og ydelser er afgiftsgrundlaget vederlaget, herunder tilskud, der er direkte forbundet med varens eller ydelsens pris men ikke indbefattet afgiften efter denne lov...*" § 27 beskriver yderligere en række præciserende forhold der skal medregnes i afgiftgrundlaget, men vil for nærværende afhandling ikke være aktuelt da de cases, der præsenteres senere, vil være simple og ikke kræve yderligere præcisering da der ikke bliver medtaget elementer af fx rabat eller andet.

²⁵ Michelsen et al. 2015. s.85

²⁶ retsinformation.dk - bekendtgørelse om dokumentation ved kontrollerede transaktioner

ML § 27 forenkler spørgsmålet om afgiftsgrundlaget for moms til at være det modtagne vederlag der senere i nærværende kapitel vil blive uddybet til at være den 'faktisk modtagne modværdi'.

I ML § 28 er det stykke 3, som er relevant at inddrage i nærværende afsnit. Paragraffen beskriver kravene til den værdi som interesseforbundne parter skal handle til "*... er afgiftsgrundlaget normalværdien fastsat som hele det beløb, som en kunde i samme omsætningsled som det, hvori leveringen af varer og tjenesteydelser finder sted, under frie konkurrencevilkår skulle have betalt på dette tidspunkt for de pågældende varer eller tjenesteydelser til en selvstændig leverandør her i landet. Hvis der ikke kan fastsættes nogen sammenlignelig levering af varer eller tjenesteydelser, er afgiftsgrundlaget indkøbs- eller fremstillingsprisen, jf. stk. 1, og den avance, der i almindelighed indgår ved levering af varer og tjenesteydelser af den pågældende art.*". ML § 28 stk. 3 har samme formål som transfer pricing reglerne; at sørge for at der ikke handles til internt fordelagtige priser, uden for armslængde. I en momskontekst kan dette illustreres med et eksempel hvor en virksomhed med delvis fradragsret har interesse i at betale en så lav pris som mulig for samhandlede varer, for at afgiftsgrundlaget, og dermed momsbetalingen, bliver så lille en udgift som muligt for virksomheden.

Ved implementeringen og fortolkningen af momssystemdirektivet har medlemsstaterne en række frivillige tilvalg til lovgivningen som ligger ud over minimumskravet til direktivet. Et af de tilvalg indførte Danmark i 2008²⁷. Det har siden momssystemets introduktion i 1967 været muligt at fastlægge afgiftsgrundlaget til andet end det faktisk betalte vederlag i tilfælde af at der findes interessefællesskab mellem de handlende parter. Dette blev ændret med tilpasningen til sjette momsdirektiv hvor en sådan mulighed for at fravige vederlaget som afgiftsgrundlag blev et tilvalg jf. artikel 80 i momssystemdirektivet. Muligheden for at fravige vederlaget som afgiftsgrundlag fandtes imidlertid ikke i det sjette momsdirektiv, og det blev stadfæstet i år 2000, hvor Landsskatteretten fastslog i 'kantinemomssagen' at ML § 29 kun kunne bruges i klare omgåelsestilfælde da der ikke fandtes hjemmel i sjette momsdirektiv²⁸. Det har siden 1967 været ML § 29, der har givet hjemmel til at fravige vederlag som afgiftsgrundlaget. Det blev med lov nr. 525 af 16/6 2008 indført muligheden for at fravige vederlaget som afgiftsgrundlaget, igen med hjemmel i momssystemdirektivets artikel 80 fra 2006²⁹. Der er nu hjemmel i ML § 29 til at fravige vederlaget som afgiftsgrundlag, i tilfælde hvor de samhandlede er interesseforbundne. Udgangspunktet for hvornår to handlende parter er interesseforbundne er lempeligere indrammet i Ligningslovens (herefter LL) § 2 end i momsloven. Det er LL § 2, der giver skattemyndighederne hjemmel til at ændre afgiftsgrundlaget for en handel

²⁷ Tfs 2008, 1059. s. 1

²⁸ Tfs, 2009, 328 s. 5

²⁹ Tfs, 2009, 328 s. 5

foretaget mellem to interesseforbundne parter, der ikke er sket på armslængdevilkår³⁰. ML § 29 definerer interesseforbundne parter som citeret nedenfor, hvor en bredere gruppe af interessenter vil blive betragtet som interesseforbundne end i LL § 2, der har krav om bestemmende indflydelse.

“§ 29 Stk. 3. Der anses at være et interessefællesskab mellem en leverandør og en modtager i følgende tilfælde:

- 1. Leverandør og modtager er nært forbundet gennem familie eller andre nære personlige bindinger.*
- 2. Leverandør og modtager er nært forbundet gennem retlige, ledelsesmæssige eller medlemsmæssige bindinger.*
- 3. Leverandør eller modtager har økonomisk interesse i den anden parts virksomhed eller ejendom”*

Uddybning af forskellen i definitionen af forbundne parter mellem LL § 2 og ML § 29 bliver sammenlignende beskrevet i Tfs 2009, 328 afsnit 4. Konklusionen er jf. Tfs 2009, 328 at der er stor forskel på de to loves objektive anvendelsesområde, at ML § 29 definerer bredest og ikke har krav om bestemmende indflydelse. Afhandlingen tager udgangspunkt i cases hvor der er tale om interesseforbundne parter, set fra både LL § 2 og ML § 29.

Det er, som beskrevet ovenfor, muligt for skattemyndighederne at ændre det afgiftsgrundlag momsen er blevet betalt på baggrund af, hvis skattemyndighederne finder denne ukorrekt jf. betingelserne beskrevet i ML § 29 stk. 2. Interesseforbundne parter kan have interesse i at sælge varer og ydelser til priser, der ikke er på armslængde, for på den måde at spare en af parterne moms. Dette kan både ske på tværs af landegrænser men også internt, som i den tidligere nævnte Kantinemomssag hvor Landsskatteretten lagde til grund at der ikke fandtes hjemmel i sjette momsdirektiv til at basere momsen på andet end vederlaget. Dette er relevant for problemformuleringen fordi en transfer pricing justering ikke ændre ved vederlaget, der oprindeligt er betalt for de relevante varer.

Kantinemoms dommen³¹:

Landsskatteretten afsagde d. 22 december 1999 dom i en sag mellem et aktieselskab og de danske skattemyndigheder. Sagen havde to omdrejningspunkter; hvorvidt der var fradrag for te og kaffe til de ansatte og moms ved kantinesalg. Fradrag til kaffe og te vil blive afgrænset fra i nærværende afsnit.

³⁰ Tfs 2009, 328 s. 2

³¹ Dommen er beskrevet i TFS 2000, 101

Regionen havde ved kontrolbesøg i virksomheden konstateret at der var underskud ved driften af kantinen, og dette blev dækket af virksomheden selv. Virksomheden tilbød kantineordning for medarbejderne, og disse betalte en pris, plus moms, for maden, som ifølge regionen og skattemyndighederne var for lav. Virksomheden tilbød medarbejderne maden i kantinen for en pris, der dækkede virksomhedens udgifter til råvarer men ikke løn eller administrationsomkostninger til kantinens tre medarbejdere. Skattemyndighederne krævede en efterbetaling på 365.453 kroner hvilket virksomheden krævede frifindelse for. Virksomhedens advokat påklagede sagen til Landsskatteretten med reference til ML §§ 27 og 29 og krav om at frifindes for yderligere betaling. Forsvarets argumentation lagde senere grund for præcedens fra år 2000 til 2008 hvor ML § 29 blev omformuleret med artikel 80 tilføjelser fra sjette momsdirektiv som beskrevet ovenfor³². Forsvarets argumentation baserede sig på, at det ikke fremgik i sjette momsdirektiv at momsen kunne baseres på andet end det modtagne vederlag. Forsvaret argumenterede også for at virksomheden og dennes ansatte ikke ville kunne ses som interesseforbundne parter da de havde modstridende interesser i forhold til prisen for at spise i kantinen. Forsvaret argumenterede for at fremstillingsprocessen i sagens natur var overflødig, idet var de indkøbte varer og deres momsbetaling som salgsprisen var baseret på og dermed ville den modtagne salgsafgift svare til den betalte indkøbsafgift. Der er uanset beregningen ingen moms på arbejdet eller administrationen³³. Forsvaret argumentere i forhold til § 29 at denne gjorde sig gældende i tilfælde hvor der var økonomisk interessefællesskab og at et sådanne fællesskab har påvirket prisfastsættelsen med henblik på at reducere den skyldige moms. Dette mener forsvaret ikke gør sig gældende i denne sag da der ikke er arbejdsmarkedsretlig tradition for at se medarbejdere og virksomhed for at have et økonomisk interessefællesskab.

LSR lagde i sin afgørelse vægt på forsvarets argumentation, angående skattemyndighedernes manglende hjemmel i sjette momsdirektiv. LSR fastslog at kantinedriften som udgangspunkt var underskudsgivende da medarbejdernes betaling udelukkende dækkede udgifter til råvarer og ikke personalets lønninger, samt at der ikke var udsigt til at kantinedriften ville blive overskudsgivende. LSR sætter som udgangspunkt at afgiftsgrundlaget jf. ML § 27 skal være det modtagne vederlag, og at ML § 29 er til brug for interesseforbundne parter. LSR gav forsvaret medhold i at virksomheden og dennes medarbejdere i denne sag måtte ses som modsatrettede interesser og ikke kunne ses som værende interesseforbundne. Dette kriterium vil alene medføre at ML § 29 ikke kunne finde anvendelse i pågældende sag, men LSR bemærker også i kendelsen at der ikke findes en tilsvarende bestemmelse i sjette momsdirektiv og ML § 29 måtte *“reserveres til klare misbrugstilfælde”*³⁴. LSR frifandt aktieselskabet for en yderligere afgiftsbetaling på 365.453 kroner.

³² Tfs. 2009, 328 s. 5

³³ Tfs. 2000, 101. s.2

³⁴ Tfs 2000, 101. s. 6

ML § 29 stk. 2, i sin nuværende form findes der 2 betingelser for at skattemyndighederne kan ændre på afgiftsgrundlaget. Disse betingelser er citeret nedenfor:

“Stk. 2. Er der mellem leverandør og modtager et interessefællesskab som omhandlet i stk. 3, kan told- og skatteforvaltningen påbyde, at afgiftsgrundlaget fastsættes på tilsvarende måde som anført i stk. 1, såfremt

Modværdien for en leverance af en vare eller ydelse er lavere end indkøbs- eller fremstillingsprisen, og leverandøren ikke har fuld fradragsret i henhold til, stk. 1, og leverancen er omfattet af en fritagelse i henhold til stk. 1, eller

modværdien for en leverance af en vare eller ydelse er højere end normalværdien, og leverandøren ikke har fuld fradragsret i henhold til § 37, stk. 1.”

Det fremgår at i tilfælde af interessefællesskab kan skattemyndighederne kun foretage en korrektion, hvis virksomhederne internt har handlet til priser, der forbyrder sig mod én af de to citerede betingelser. Første betingelse vil være aktuel i tilfælde som kantinemoms hvor medarbejderne ikke har adgang til momsfradrag og får kantineordningen billigt, hvor staten de facto yder bidrag til betalingen ved at momsbetalingen ville have været højere på en kantineordning på markedsvilkår. Betingelse nummer 2 vil være af se i de senere cases, hvor der købes varer eller tjenesteydelser til en pris, der ikke er på armslængdevilkår for at holde momsen nede, for virksomheder med ingen eller begrænset momsfradrag.

En justering af momsgrundlaget skal ses som en justering hvor virksomhederne fastsætter hvad de vurderer prisen mellem uafhængige parter ville have være. Dette er bestemt af EU domstolens afgørelse i Halifax-sagen³⁵ hvor det er bestemt at i tilfælde af at momsen er beregnet ud fra et forkert grundlag skal dette fastsættes til det niveau som skadelidte (læs: staten) ville have modtaget hvis der ikke var sket fejl³⁶.

Ligesom hvis der var tale uafhængige parter skal interesseforbundne parter handle til priser på markedsvilkår. Prisen skal være på armslængde og består af omkostninger med en avance der er afspejler en typisk avance på et sammenligneligt marked kendt som benchmarking der uddybes senere i nærværende kapitel. Findes der ikke et sammenligneligt marked vil der være mulighed for at bruge kostprisen, men det ville skulle påvises at der ikke har kunnet konstateres en normalværdi. Som udgangspunkt er praksis; at så længe prisen er på markedsvilkår vil denne være grundlaget for afgiften, dette måtte også gøre sig gældende i tilfælde hvor markedsprisen er lavere end kostprisen.

³⁵ C-255/02 - Halifax m.fl.

³⁶ Tfs 2008, 1059. s.7

Denne praksis blev stadfæstet af EU domstolen med Skripalle-sagen, hvor den handlede pris var under kostprisen, men var den pris man solgte til uafhængige parter til, og derfor var den der blev handlet til internt i koncernen også³⁷.

Tidskrift for skat 2008, 1059 - *Momsgrundlaget for handel mellem interesseforbundne parter* beskriver detaljeret hvordan normalværdien, og undtagelsesvis kostprisen kan benyttes, til at basere momsen på. Formålet med at regulere afgiftsgrundlaget er for at sikre der ikke kan opnås en fordel for en af de handlende parter ved at sælge eller købe til en pris der er ikke er på armslængde. ML § 29 er udelukkende aktuel i sager hvor der ikke er tale om handel mellem to fuld fradragsberettigede virksomheder da disse vil være beskyttet af momsens neutralitet for virksomheder med fuld afgiftspligt. Virksomheder med ingen eller begrænset fradragsret vil kunne opnå en fordel ved at handle til kunstigt lave priser da moms er en udgift virksomhederne uden fradragsret, sammenlignelig med tolden.

3.2 Europæisk lovgivning og afgørelser

I nærværende afhandling vil der i besvarelsen af problemformuleringen være behov for at inddrage en række afgørelser fra EU domstolen. I nærværende afsnit vil der blive beskrevet en række domme med relevans for problemformuleringen. Det er generelt spørgsmålet om hvorvidt en transfer pricing justering hænger sammen med det modtagne vederlag for de handlede varer eller tjenesteydelser, der har været lagt til grund for udvælgelsen af de nedenfor stående afgørelser.

3.2.1 Tolsma sagen³⁸

Sagen om R.J. Tolsma mod Inspecteur der Omzetbelasting, Leeuwarden handler om fortolkning af sjette momsdirektivs artikel 2 nr.1³⁹. Sagens oprindelsesland er Holland hvor skattemyndighederne kræver at der betales moms af de indtægter Tolsma havde oppebåret ved at spille musik på gaden i perioden 1. juli til 30. september 1991⁴⁰. Sagen blev forelagt EU domstolen justitskontor d. 20 januar 1993 og afgjort d. 3 marts 1994. Tolsma blev pålagt at betale en forholdsmæssig andel af sine indtægter, fra optræden på gaden, i moms til staten da de mente der var tale om levering mod vederlag i form af musik leveret og frivillige betalinger som vederlag for musikken⁴¹. De hollandske skattemyndigheder havde afvist Tolsmas klage over afgørelsen, hvorefter han anlagde sag ved Gerechtshof, Leeuwarden (appelretten).

³⁷ C-63/96 - Finanzamt Bergisch Gladbach mod Skripalle

³⁸ C-16/93

³⁹ Direktiv 2006/112/EF artikel 2

⁴⁰ Præmis 3+4

⁴¹ Præmis 7

Tolsmas forsvar lagde til grund for frifindelse for afgiftpålæggelsen, at den musik han spillede på offentlig gade ikke forpligtede forbipasserende til at betale eller bestemte beløbets størrelse⁴². Vederlaget var ifølge Tolsma ikke betinget af en modydelse og derfor ikke omfattet af sjette direktivs anvendelsesområde.⁴³

De hollandske skattemyndigheders argumentation var baseret på at der var direkte sammenhæng mellem den ydelse, der blev leveret, og det vederlag Tolsma modtog hvorfor han leverer tjenesteydelse mod vederlag og bliver indbefattet af sjette momsdirektiv.

Den hollandske appelret fremlagde to præjudicielle spørgsmål for EU retten til besvarelse⁴⁴:

1a. *“Skal en ydelse, som består i at frembringe musik på offentlig vej, for hvilken der ikke er aftalt betaling, men som der alligevel modtages betaling for, anses for en tjenesteydelse mod vederlag efter artikel 2 i sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter?”*

1b *“er det af betydning for besvarelsen af dette spørgsmål, at den modtagende betaling ganske vist ikke er aftalt, men der anmodes herom, og at betalingen på grund af skik og brug kan forventes, uden at dens størrelse dog er fastlagt eller fastlægges?”*

Med henblik på besvarelsen af spørgsmålene bemærkede den hollandske appelret at ifølge det sjette direktiv; pålægges moms på; levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person.

Det bemærkes derudover at beskatningsgrundlaget er defineret således⁴⁵

“ved levering af goder og tjenesteydelser, bortset fra de under litra b), c) og d) omhandlende, den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner”.

Dette betyder at der skal være direkte sammenhæng mellem den leverede ydelse og det betalte vederlag. I domsbeskrivelsen er der henvisning til en række domme⁴⁶, hvor domstolene har fastslået

⁴² Præmis 5

⁴³ Præmis 11

⁴⁴ Præmis 8

⁴⁵ Præmis 11A

⁴⁶ Bl.a. C-154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, sml præmis 12 og C-230/87, Naturally Yours Cosmetics, præmis 11

at der før en tjenesteydelse kan beskattes skal være direkte sammenhæng mellem den udførte ydelse og det modtagne vederlag.

Dette betinger at tjenesteyderen og vederlagsbetaleren er gensidig forpligtede, og at Tolsmas musik ville skulle være direkte bestilt og betalt for at kunne være afgiftspligtigt. Retten fandt ikke betingelserne om direkte sammenhæng mellem ydelse mod vederlag var opfyldt⁴⁷.

Sagens principielle omdrejningspunkt var spørgsmålet om hvorvidt der skulle være direkte sammenhæng mellem den leverede tjenesteydelse og vederlag. Dette er relevant for afhandlingens diskussionen hvorvidt en transfer pricing justering er relateret til den leverede varer eller tjenesteydelse, der oprindeligt blev samhandlet.

3.2.2 Freemans sagen⁴⁸

Sagen Freemans plc mod Commissioners of Customs & Excise omhandler spørgsmålet om hvilken konsekvens det har for afgiftsgrundlaget hvis der ikke sker betaling.

De præjudicielle spørgsmål er rejst af VAT and Duties Tribunal, London UK. Sagen er rejst efter et retsmøde d. 9 november 2000 og blev afgjort af EU domstolen d. 29 Maj 2001 efter forslag af generaladvokaten. Sagen vedrører sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 3, litra B⁴⁹ og artikel 11, punkt C, stk. 1.⁵⁰⁺⁵¹

Sagens parter består af Commissioners of Customs & Excise, der har bemyndigelse til at opkræve moms af indbyggere og virksomheder i Det Forenede Kongerige og Freemans, der er en virksomhed der afsætter sine varer gennem forhandlere. Spørgsmålet angår hvordan afgiftsgrundlaget skal fastlægges inden for rammerne af den bonusaftale Freemans tilbyder sine samarbejdspartnere.⁵²

Bonusaftalen bestod af et system hvor Freemans kunder fik leveret varer til videresalg, ud fra et katalog med katalogpriser. Ud fra disse katalogpriser fik forhandlerne 10 procent bonus som Freemans indeholdte til forhandleren gjorde krav på sit tilgodehavende. Freemans tilbød en afbetalingsordning hvor forhandlerne kunne afdrage betalingen på leverancerne og i takt med betalingerne få adgang til deres bonus. Bonussen blev altså først givet ved betaling for varerne⁵³.

⁴⁷ Præmis 15

⁴⁸ C-86/99

⁴⁹ Direktiv 2006/112/EF artikel 79

⁵⁰ Præmis 1

⁵¹ Direktiv 2006/112/EF artikel 90

⁵² Præmis 2

⁵³ Præmis 9-14

Det er i dommen refereret til fællesskabsbestemmelserne i sjette direktivs artikel 5⁵⁴ hvor der står at; *“Ved levering af et gode’ forstås overdragelsen af retten til som ejer at råde over et materielt gode”*⁵⁵. Samt artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a⁵⁶ og stk. 3, litra b hvor beskatningsgrundlaget er citeret *“ved levering af goder og tjenesteydelser, bortset fra de under litra b), c) og d) omhandlende, den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionens pris”*⁵⁷ som i Tolsma-sagen. Dette vil sige at den bonus, som ydes forhandlerne på indkøb ikke skal medregnes i grundlaget for afgiftspålæggelsen hvis denne finder sted på tidspunktet for transaktionen.

I relation til afhandlingen giver dette anledning til følgende spørgsmål, der behandles i dommen. Bl.a. spørgsmålet: Hvad hvis kunden aldrig gør krav på sin bonus til udbetaling som Freemans ligger inde med efter betaling af de modtagne varer? Freemans hævder over for skattemyndighederne at beskatningsgrundlaget skal være den aftalte pris som er katalogprisen minus bonussen. Freemans har ikke på noget tidspunkt haft ret til det fulde beløb og medregner først uafhentede bonusser i sin resultatopgørelse efter en længere udløbsperiode.⁵⁸

Dette er spørgsmålet som VAT and Duties Tribunal, London har forelagt EU domstolen med følgende spørgsmål:

*“Hvad er i henhold til den rette fortolkning af artikel 11, punkt A og C, i sjette direktiv beskatningsgrundlaget for goder der leveres pr. postordre til et katalog til en kunde til eget brug, når leverandøren under anvendelse af selvfinansierede kreditbetingelser indrømmer kunden en bonus i forhold til katalogprisen, som godskrives kundens konto, når og hvis denne betaler afdrag til leverandøren (eller bruger bonussen til at mindske eller at betale et afdrag), men når den bonus for egne køb, der er opsparet ved betalinger, straks kan hæves eller bruges af kunden, selv om denne kunde senere skal betale forfaldne afdrag?”*⁵⁹

Herefter opstiller VAT and Duties Tribunal, London en række forslag til hvordan afgiftsgrundlaget for Freemans kan beregnes.

Domstolene bemærker indledningsvis at, hver gang et element af prisen bliver genstand for spørgsmål om hvorvidt denne skal med i afgiftsgrundlaget, skal det klarlægges om der er tale om et element, der falder under sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 2 og 3⁶⁰⁺⁶¹. Kun i spørgsmål hvor

⁵⁴ Direktiv 2006/112/EF artikel 14

⁵⁵ Præmis 3

⁵⁶ Direktiv 2006/112/EF artikel 72

⁵⁷ Præmis 4

⁵⁸ Præmis 35

⁵⁹ Præmis 18

⁶⁰ Præmis 19

⁶¹ Direktiv 2006/112/EF artikel 78 + 76

dette ikke er tilfældet skal der tages udgangspunkt i det generelle begreb om beskatningsgrundlag fra direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a. Dommen beskæftiger sig herefter med franske og tyske fortolkninger af hvornår en transaktion er sket. Det er dog bemærket at ordlyden af direktivets artikel 11, punkt A, stk 3, litra b, at bonus der ydes køberen på handelstidspunktet ikke skal medregnes i afgiftsgrundlaget⁶². Retten til at råde over varerne er overgivet ved levering og det er her bonussen optjenes, hvorfor det må være fra dette tidspunkt at afgiftsgrundlaget beregnes⁶³.

Retten finder det ikke at være tilfældet med Freemans da den fulde pris bliver opkrævet ved salget, og rabatten gives først efter betalingen er sket, hvilket også kan være gradvist, og ikke gives hvis der mangler afdrag⁶⁴.

Retten fandt, at med hjemmel i en række tidligere afgørelser skal afgiftsgrundlaget svarer til den faktisk modtagne betaling⁶⁵⁺⁶⁶. Hvis Freemans havde muligheden for at bruge katalogprisen fratrukket rabatten med øjeblikkelig virkning ville Freemans i tilfælde af at kunden aldrig gjorde krav på sit tilgodehavende, have opnået et beløb svarende til afgiftens størrelse på den givne rabat, uden at dette indgår i beskatningsgrundlaget. En sådan fremgangsmåde ville være i strid med sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1 vedrørende afgiftsneutralitet.

I forhold til afhandlingens problemformulering skal det nævnes at i tilfælde af at en leverandør som fx Freemans helt eller delvist ikke modtager sit vederlag, skal beskatningsgrundlaget nedsættes til det faktisk modtagne beløb.

Freemans dommen er relevant for problemformuleringen idet den giver en afgørelse på problematikken omkring beskatningsgrundlaget. Det er relevant at fastlægge hvad den faktiske modværdi er som i Freemans dommen hvor det var afgørende at afgiftsgrundlaget skal baseres på den faktiske betaling for ikke at bryde med afgiftsneutraliteten.

3.2.3 Hongkong Trade Development Council sagen⁶⁷

Nærværende beskrivelse af Hongkong Trade Development Council sagen vil være relativt kortere end Freemans og Tolsma da denne afgørelse tjener som supplerende bekræftelse af Freemans konklusionen.

⁶² Præmis 26

⁶³ Præmis 28

⁶⁴ Præmis 27

⁶⁵ C-38/99, Glawe sml. I præmis 8 og C-288/94 Argos Distributors sml. I præmis 16.

⁶⁶ Præmis 27

⁶⁷ C-89/81

Hongkong Trade sagen, omhandlede et kontor i Holland hvor selvstyret Hongkong havde oprettet et kontor for at give hollandske virksomheder gratis rådgivning i hvordan man oprettede samhandel med Hongkong⁶⁸. Virksomheden havde i en årrække fået fradrag for købsmoms fra den hollandske stat, men skattemyndighederne mente ikke at der var tale om erhvervsmæssig virksomhed når der ikke blev betalt for de leverede tjenesteydelser⁶⁹. Tjenesteydelserne var her rådgivningsydelser, der ville kunne have været mulige at tjene penge på hvis det ikke var leveret gratis af Hongkong, men ifølge skattemyndighederne stadig havde en værdi og derfor skulle svare moms af den værdi der blev leveret også selvom der ikke blev opkrævet vederlag.

Dommens afgørelse blev forholdt imod det dagældende andet momsdirektiv men er stadig gældende, og dommeren lagde følgende til grund for at afvise at der var et momsgrundlag for ydelser leveret uden vederlag: *"Når en tjenesteyders virksomhed består udelukkende at udføre tjenesteydelser uden direkte modydelser, er der intet beskatningsgrundlag, og de gratis tjenesteydelser er følgelig ikke pålagt merværdiafgift. Tjenesteyderen må i dette tilfælde sidestilles med den endelige forbruger, fordi forbrugs- og fordelingskredsløbet slutter hos ham."*⁷⁰

Sagen er relevant for afhandlingen fordi denne, sammen med Freemans sagen behandler tilfælde hvor der ikke bliver betalt for en leverance.

3.2.4 ATP sagen⁷¹

Afhandlingens fokus på momsafregningen vil i analysen blive påvirket af hvorvidt der kan siges at være sammenhæng mellem justeringen foretaget af virksomheden, og den enkelte transaktion. Dette bliver yderligere kompliceret ved samhandel, hvor der foretages både momspligtige og momsfritagne leverancer. ATP sagen behandler spørgsmålet om blandede leverancer og er uddybet nedenfor.

Sagen omhandlede ATP pensionsservice, der blandt andet på vegne af PensionDanmark administrerer deres 602.000 medlemmer og andre danske pensionskasser. ATP forvalter pensionspenge for en lang række pensionskasser hvilket de modtager vederlag for. Leverancen fra ATP til den enkelte pensionskasse kan deles op i delleverancer hvor nogle er momspligtige og andre er momsfritaget ud fra henholdsvis præmis 35 og 24. ATP krævede på baggrund af sag C-2/95 deres leverancer af administrative opgaver, systemvedligeholdelse- og udvikling og ydelser vedrørende pensions ind- og udbetaling blev behandlet af domstolen⁷². Østre landsret henviser til at disse skal

⁶⁸ Præmis 2

⁶⁹ Præmis 3

⁷⁰ Præmis 10.

⁷¹ C-464/12

⁷² Præmis 31

momsplåægges fordi der findes en række forskelle på pensionskasser og investeringsforeninger som er oplistet i præmis 37. Østre Landsret udsætter sagen og forelægger EU domstolen spørgsmålet om hvorvidt pensionskasser skal behandles som investeringsforeninger.

EU domstolen var ikke enig med de danske skattemyndigheder og i præmis 56 angiver de at national lovgivning ikke kan anfægte den ensrettede karakter af de fritagelser, der er fastsat ved de EU-retlige momsbestemmelser.

Dommen er vigtig for den senere diskussion af transfer pricing lovgivning og momslovgivningens samspil med hinanden.

3.2.5 Madgett & Baldwin sagen⁷³

Sagen omhandler rejsebureauers muligheder for at opdele deres leverancer i afgiftspligtige og afgiftsfritagende leverancer i opgørelsen af momspligten for en samlet rejse. Sagen var mellem T.P. Madgett & R. M. Baldwin og de engelske skattemyndigheder Commissioners of Customs and Excise. Madgett & Baldwin driver hotel og tilbyder i den forbindelse deres gæster ture ud og opleve lokale attraktioner. De engelske skattemyndigheder krævede at de pakkerejser der blev solgt blev behandlet under sjette direktivs artikel 26⁷⁴ for rejsebureauer mens Madgett & Baldwin hævdede at deres hovedformål var at drive hotel og turene der gjorde hotel og oplevelsesturen til en pakkeløsning var en bi-aktivitet⁷⁵.

Artikel 26 er designet med det formål at give rejsebureauer særlige regler til beregning af moms da der typisk findes blandede leverancer i en pakkerejse. I sagerne C-308/96 og C-291/03 blev det slået fast at blandede leverancer skal opdeles i bestanddele, hvor momsfritaget og momspålagte leverancer beregnes adskilt. Dette kan direkte relateres til afhandlingens cases, hvis disse bestod af blandede leverancer, hvilket bliver præsenteret i detaljer senere i nærværende kapitel.

3.3 Opgørelse af den faktiske modværdi

Formålet med nærværende afsnit er at klarlægge en række bestemmelser for hvordan og fra hvilket tidspunkt afgiftsgrundlaget skal beregnes. Der er ovenfor beskrevet domme hvor tilhørsforhold og betalingstidspunkt har været afgjort af domstolene, og disse vil blive uddybet i nedenstående afklaring af danske regler. Det er for problemformuleringen afgørende at få fastlagt hvornår og hvordan grundlaget beregnes, samt hvordan efterfølgende justeringer påvirker, et allerede beregnet grundlag. Igennem dette afsnit vil der blive beskrevet relevante aspekter for beregningsgrundlaget, som også understreger at betaling kan ske med mange former for modydelse, direkte- eller

⁷³ C-308/96

⁷⁴ Direktiv 2006/112/EF artikel 306-310

⁷⁵ Præmis 16

indirekte. Ved at tage stilling til alle former for modydelser og undladelser, kan man beregne den samlede, modværdi som sjette direktivs artikel 11, Punkt A, stk. 1, litra a. definere som beregningsgrundlaget. Der vil være sammenfald mellem ovenstående definition og EU domstolens udtryk 'den faktiske modværdi', men da begge definitioner er enige om at grundlaget skal baseres på den eksakte modværdi, der modtages for en leverance⁷⁶.

3.3.1 Tidspunktet for opgørelsen af beskatningsgrundlaget

Det er i relation til problemformuleringen vigtigt at få klarlagt hvornår afgiftsgrundlaget bliver fastlagt. Tidspunktet for afgiftsgrundlaget vil jf. sjette direktivs artikel 10 stk. 2. 1 pkt⁷⁷. være sammenfaldende med leveringstidspunktet for varer og tjenesteydelser⁷⁸. Afgiftspligten er som udgangspunkt beskrevet i ML § 23.

"Afgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor leveringen af goderne eller tjenesteydelserne finder sted".

Dette defineres således fordi det er fra leveringen at ansvaret overleveres og endeligt definere det modtagne, der ligger til grund for afgiftsberegningen. Det vil som oftest med varer være relativt nemmere at definere leveringstidspunktet, da dette er ved overdragelse af råderetten som ejer af godet. Tjenesteydelser er som regel immaterielle og derfor mere vanskelige at definere leveringstidspunktet for, især hvis der sker delleveringer. Der er i momsvejledningen defineret levering af en tjenesteydelse er når tjenesteyderen har udført de handlinger, som er nødvendigt for erhververen kan benytte den erhvervede tjenesteydelse efter aftalen⁷⁹. Ved flere på hinanden følgende leveringer som eksempelvis serviceaftaler af materiel eller it-support ses leveringstidspunktet for at være ved afslutningen af en aftalt periode eller leveringer.

Leveringstidspunktet kan fraviges som afgiftsgrundlag hvis betalingen sker forud for en levering, for det vil være her at den faktiske modværdi kan opgøres. Denne bliver dog kun fastlagt hvis der ikke sker ændringer frem til leveringen, da der frem til overdragelsen af ejerskabet stadig kan ske ændringer i det faktiske modtagne vederlag. Dette princip gør sig også gældende i tilfælde af at der ikke er aftalt en fast pris for leverancer men prisen for det endelige arbejde opgøres ved endelig levering. Dette kan eksemplificeres ved en håndværker ikke præcist kan sige hvor lang tid en given opgave vil tage, men estimere et antal timer og materiale, og der betales forud men det endelige

⁷⁶ Jensen, 2004, s.151

⁷⁷ Direktiv 2006/112/EF artikel 62

⁷⁸ Jensen, 2004, s.152

⁷⁹ Jensen, 2004, s.153

antal timer afgøre det endeligt betalte vederlag. § 23 har en række undtagelser for hovedreglen for leveringstidspunktet

“Stk. 2. Udstedes faktura over en leverance, anses faktureringstidspunktet som leveringstidspunkt, for så vidt faktureringen sker inden eller snarest efter leverancens afslutning.

Stk. 3. Finder betaling helt eller delvis sted, inden levering finder sted, eller inden faktura udstedes, anses betalingstidspunktet som leveringstidspunkt.

Stk. 4. For varer, der leveres i kommission eller i konsignation, anses leveringstidspunktet for at være enten det tidspunkt, hvor leveringen finder sted, eller det tidspunkt, hvor afregningen med kommissionæren eller konsignatøren finder sted. I sidstnævnte tilfælde må faktura først udstedes ved afregningen.

Stk. 5. Ved levering af varer eller tjenesteydelser, der medfører flere på hinanden følgende afregninger eller betalinger uden at være omfattet af overdragelse af varer eller salg af varer på kredit efter § 4, stk. 3, nr. 2, anses leveringstidspunktet, jf. stk. 1, for at være ved udløbet af hver af de perioder, som disse afregninger eller betalinger vedrører. ”

Der vil i afhandlingen ikke blive behandlet cases hvor leveringstidspunktet udgør en kompleks faktor, men for problemformuleringen er dette relevant og vil blive uddybet i analysen.

3.3.2 Prispåvirkninger

I sædvanlig forretningsgang vil der være eksempler på, at sælger efter transaktionen er nødt til at indrømme prisnedsdrag, som en del af almindelige praksis for fejl og mangler. Dette vil påvirke den faktiske modværdi opnået i transaktionen og vil kræve justering for afgiftsbetalingen. Det fremgår af direktivets artikel 11, punkt A, stk. 3, litra a, at rabatter, som er opnået inden den samlede afregning skal fragå i beregningen af afgiftsgrundlaget. Det er en simpel beregning hvis prisnedsdrag gives før afregningen da denne fratrækkes det vederlag, der ellers ville være modtaget. Litra b i samme artikel beskriver at rabat eller bonus, der er opnået på det tidspunkt hvor transaktionen finder sted, ikke skal medregnes i afgiftsgrundlaget. Hvilket igen ikke tager højde for at justeringer kan ske efter den endelige transaktion er afsluttet⁸⁰. Det er her vigtigt at skelne mellem rabat og bonus som skal ses som to forskellige former for prisnedsættelser. En rabat er et afslag i prisen som køber får fratrullet direkte i det vederlag, der skal betales for en varer eller tjenesteydelse, mens en bonus bliver efterregnet. Når en bonus optjenes, indbetales det fulde beløb for varer eller tjenesteydelser hvor der efterfølgende gives en bonus som kan være i forskellige former. Der findes faste og trinvis bonusordninger, hvor køber enten optjener retten til fx 10 procent af det betalte beløb som det var tilfældet i Freemans-sagen. Det der gjorde Freemans dommen anderledes fra denne praksis var

⁸⁰ Jensen, 2004, s.156

netop at Freemans havde rådighed over bonussen til denne blev anmodet om, hvilket ikke var sikkert den blev. En bonus kan også fungere trinvist så eksempelvis et års samlede indkøb optjener retten til en tilbagebetaling, hvor størrelsen fastsættes efter årets indkøb. Freemans-sagen giver derfor en besvarelse på spørgsmålet om hvorvidt en rabat eller bonus er effektiv fra det tidspunkt hvor transaktionen gennemføres. Det vil sige at rabatten, eller den optjente bonus, skal være fratrasket prisen med sikkerhed når transaktionen gennemføres og ikke gemmes og kun muligvis udbetales. Direktivets artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b tjener således kun som afklaring mellem rabat og bonus i forhold til litra a formuleringen, i tilfælde hvor transaktionen har fundet sted⁸¹.

I forbindelse med besvarelsen af problemformuleringen er det relevant at beskrive hvad, der ifølge dansk lovgivning skal ske med afgiftsgrundlaget i tilfælde af en efterfølgende justering. I praksis vil efterfølgende justeringer, som oftest, være resultat af fejl og mangler, hvor der udstedes en kreditnota, men i nærværende afhandling vil det være nødvendigt at vide hvordan en efterfølgende begivenhed påvirker afgiftsgrundlaget.

Der kan være udefrakommende faktorer, der påvirker betalingen af en transaktion og dette kan også have påvirkning på afgiftsgrundlaget, selvom transaktionen i sig selv overholder kontrakt- og betalingsbetingelser. Det skal afgøres om der er sket ændringer i den faktisk modtagne værdi, for er dette sket vil der være behov for en justering af afgiftsgrundlaget jf. sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk.1⁸². Hvis der identificeres et behov for at ændre i afgiftsgrundlaget for en transaktion efter denne er fundet sted, vil justeringen ikke ske i forhold til den enkelte transaktion, men for hele enhedens samlede afgiftsgrundlag⁸³. Det er op til de enkelte medlemslande at fastsætte reglerne for behandling af efterfølgende afgiftsgrundlagsændringer. Disse regler er fastsat i ML § 27 stk. 4.

“Stk. 4. I afgiftsgrundlaget kan fradrages rabatter, der er betinget af vilkår, som ikke er opfyldt ved leveringen, for så vidt rabatten senere bliver effektiv. Fradraget foretages, når rabatten bliver effektiv, og er betinget af, at der udstedes kreditnota over den ydede rabat med angivelse af afgiften, jf. dog stk. 3. Tilsvarende gælder for andre prisafslag”

Det skal bemærkes at returvarer og andre typiske eksempler på at lade en handel gå om skal behandles efter stk.5 og 6

“Stk. 5. I afgiftsgrundlaget kan fradrages 80 pct. af beløb, der er godtgjort kunder for varer, som virksomheden har modtaget retur.

⁸¹ Jensen, 2004, s.160

⁸² Jensen, 2004, s.161

⁸³ Jensen, 2004, s.162

Stk. 6. I afgiftsgrundlaget kan fradrages 80 pct. af konstaterede tab på uerholdelige fordringer vedrørende leverede varer og tjenesteydelser. Fradraget foretages, når tabet konstateres, jf. dog § 66 g, stk. 3. Såfremt fordringerne senere betales helt eller delvis, skal 80 pct. af modtagne beløb medregnes i afgiftsgrundlaget, medmindre betalingen opnås efter konkurslovens § 96. Beløbet medregnes i den afgiftsperiode, hvor betalingen finder sted, jf. dog § 66 g, stk. 3.”

Der findes som ovenfor citeret; regler for fordringer, der ikke bliver betalt hvilket giver fradragsret i beskatningsgrundlaget.

3.4 Transfer pricing lovgivning

Transfer pricing er den ene grundsten i problemformuleringen, hvorfor der nedenfor vil blive givet en uddybende beskrivelse af transfer pricing. Handel mellem interesseforbundne parter over landegrænser, skal ske på samme vilkår som der ville have været handlet til mellem uafhængige parter. Dette princip findes som en sikkerhed for at koncerner ikke trækker overskud ud af lande med en relativt højere selskabsbeskatning. Det kan være i selskabernes interesse at handle internt med varer og tjenesteydelser til priser, der ligger uden for det OECD definerede armslængde princip. Ved at handle til priser, der ligger langt fra markedsprisen, kan koncernen optimere sine aktiviteter til at sende profit, fra lande med høj selskabsbeskatning, til de enheder der er beliggende i lande med lav selskabsbeskatning.

Nærværende afsnit vil beskrive OECD som organisation og deres retningslinjer til brug for transfer pricing, samt hvad en justering af en virksomheds skattepligtige indkomst indebærer og eksekveres.

3.4.1 Hvad er en justering af årets transfer price

Virksomheder der vælger at justere deres transfer pricing vil som oftest gøre dette i enden af året, hvor den totale samhandel og årets resultat ligger fast. Virksomhederne kan også blive bedt om at gøre dette fra skattemyndighederne hvis de vurderer at de anvendte priser ikke har været på armslængevilkår. Interesseforbundne virksomheder, der handler koncerninternt, er forpligtet til at gøre dette til priser, som er på armslængde af de priser uafhængige parter ville have handlet til. Armslængdeprincippet vil blive uddybet senere i dette kapitel. Virksomhederne vil oftest på kvartals- eller årsbasis justere deres transfer pricing for at ligge indenfor deres benchmark af hvad skattemyndighederne ville forvente af fx EBIT margin. De danske skattemyndigheder har i 2016 fokus på transfer pricing, som myndighederne vurderer at præsentere et potentiale på 2,8 mia. kroner⁸⁴.

⁸⁴ SKAT, kontrolaktivitet 2016, s.33-34

Nedenfor ses de danske skattemyndigheders indsatsområder for 2016 hvor prisfastsættelser er fremhævet nederst.

Titel	Formål	Beskrivelse	Start Slut
<i>Måltrettet kontrol</i>			
Værdiansættelses- enhed	At foretage beregninger og analyser i forbindelse med konkrete værdiansættelsesopgaver.	Når aktiver handles mellem parter, der enten er koncernforbundne eller ikke har modsatrettede interesser, vil prisen skulle fastsættes efter et skøn over en uafhængig handelspris. Enheden bruger primært corporate finance-modeller og -metoder.	Løbende
Kompetent myndighed transfer pricing (MAP/APA)	At afhjælpe en virksomheds transfer pricing-dobbeltbeskatning ved forhandling med udenlandske skattemyndigheder.	Når en skattemyndighed har reguleret armslængdeprisen for en virksomheds transaktion med et udenlandsk koncernselskab, vil der opstå en dobbeltbeskatning, med mindre der foretages en korresponderende regulering i det andet koncernselskab.	Løbende
Koncernfinansiering	At imødegå risikoen for, at koncernintern finansiering ikke aftales på armslængdevilkår, og derved beskattes forkert.	Projektet vil fokusere bredt på koncernintern finansiering – lange koncerninterne lån, korte koncerninterne mellemværender (cash pools) samt garantier.	01-01-2013 31-12-2016
Immaterielle aktiver	At imødegå risikoen for, at immaterielle aktiver, der overdrages inden for en koncern, beskattes forkert.	Patenter, know-how og goodwill er eksempler på immaterielle aktiver, som overdrages mellem koncernselskaber. Når aktiverne overdrages, skal de værdiansættes som, hvis handlen var sket mellem uafhængige parter (armslængdeprincippet, jf. ligningslovens § 2).	01-04-2013 31-12-2016
Prisfastsættelse af koncerninterne varetransaktioner og tjenesteydelser	At reducere risikoen for, at armslængdeprincippet ikke overholdes ved koncernintern handel med varer og tjenesteydelser.	Projektet vil, på baggrund af tidligere erfaringer, udvikle metoder til en effektiv risikovurdering, og videreudvikle metoder til en mere måltrettet kontrolindsats. Projektet vil ud over egentlig kontrol, også have fokus på at analysere, servicere og vejlede virksomhederne.	01-01-2015 31-12-2017

Figur 5: SKATs fokusområder 2016 , (kontrolaktivitet 2016, s.34)

De danske skattemyndigheder foretog korrektioner til virksomheders skattepligtige indkomst for over 20 mia. kroner i 2014 med hjemmel i LL § 2 som citeret nedenfor:

“Skattepligtige,

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

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

Vurderer skattemyndighederne at en virksomhed ikke har prisset deres interesseforbundne transaktioner korrekt har de ret til at korrigere årets skattepligtige indkomst til et niveau hvorved der er handlet til priser på armslængde. Nærværende afhandlings cases vil tage sit afsæt i at det er virksomhederne selv der foretager justeringer til årets transferpriser. Der vil i praksis være potentielle problemstillinger med de modsatrettede skattemyndigheder, men disse vil der være afgrænset fra, i de anvendte cases, hvor justeringer er accepteret fra begge lande.

Afhandlingens interview med Simon Schaadt og Johnny Bøgebjerg blev foretaget for at få forståelse for den praktiske tilgang til virksomheder, der vælger at foretage justeringer af skattepligtige indkomst. Simon påpeger i interviewet, at de justeringer virksomhederne foretager, ikke betyder at der sker en betaling internt i virksomheden efterfølgende. Formålet med betalingen ville være at foretage en efterbetaling af differencen mellem den handlede pris og den pris som er inden for armslængde. For virksomhederne er en justering, som oftest, en ekstrabetaling til skattemyndighederne som bliver betalt som enhver anden udgift. En korrektion er, fra statens side, et krav om yderligere skatteindtægter baseret på indbyrdes fordeling af indtægter i en koncern, hvilket giver en ide om at koncernen overfører pengene tilbage til den danske enhed hvis dette måtte være korrektionen. Ifølge Simon er dette sjældent tilfældet da betalingen, da koncernen set fra virksomhedens side, intet incitament har til at 'erstatte' de penge den danske enhed skal betale ekstra i indkomstskat eller forskellen på handlede priser. Dette element er vigtigt at huske til analysen.

Danmark tilslutter sig OECD og den danske lovgivning omkring transfer pricing har sit afsæt i OECD's Transfer Pricing Guidelines. Danmark var blandt de oprindelige medlemsstater, i samlingen af lande, der ønskede økonomisk fremgang gennem samarbejde efter anden verdenskrig, og dansk transfer pricing lovgivning har tydelige relationer til retningslinjerne.

3.4.2 Organisationen OECD

Andelen af multinationale selskaber er vokset stødt siden anden verdenskrig, og har skabt et behov for fællesskab og konsensus med hensyn til lovgivning på tværs af landegrænser. OECD, der startede som OEEC, blev som organisation grundlagt i 1948 som et redskab til at få lande, der før

havde været i krig, til at samarbejde for økonomisk vækst og fællesskab⁸⁵. I 1960 blev OECD som det er kendt i dag stiftet, af 20 lande, heriblandt Danmark, og tæller i dag 35 medlemslande⁸⁶. OECD's formål er at være forum for medlemslandenes diskussioner om økonomiske emner, hvor der blandt andet er blevet lavet et fælles sæt retningslinjer om transfer pricing, som søger at skabe samspil mellem medlemsstaterne. OECD's Transfer Pricing Guidelines blev udgivet som et sæt retningslinjer, som alle medlemslande havde mulighed for at bruge som inspiration til egen lovgivning på området. Et sæt fælles spilleregler sikrer virksomheder, der ønsker at handle internationalt, mod at hvert land har individuel lovgivning og risiko for dobbeltbeskatning. Det er et krav at lande der har indvilliget i at bruge OECD's retningslinjer beskytter virksomheder mod dobbeltbeskatning. I tilfælde af at der opstår korrektioner af en virksomheds skattepligtige indkomst vil der være risiko for at selskabet dobbeltbeskattes. Dette kunne eksempelvis være ved at de danske skattemyndigheder mener en varer en indkøbt for dyrt fra Tyskland og hæver den skattepligtige indkomst i Danmark, så vil den profit den høje pris har skabt i Tyskland blive beskattet i både Danmark og Tyskland, hvilket kan skade virksomheden. Det er ikke et krav i retningslinjerne at de deltagende lande skal finde en løsning på dobbeltbeskatninger så skattemæssige uoverensstemmelser ikke går ud over virksomheden⁸⁷. Kravet om at landene skal blive enige og derved holde virksomheden skadefri er kun et krav imellem EU lande og ikke OECD lande. Retningslinjerne er udarbejdet for både virksomheder og skattemyndigheder, for således at give fælles spilleregler, der vil gøre det nemmere for virksomheder, der handler internt på tværs af landegrænser at blive compliant. Det er det korrigerende lands skattemyndigheders opgave at bevise over for det modsatrettede landes skattemyndigheder, at deres beregninger af rimelig transfer pricing er korrekt så dobbeltbeskatning kan undgås⁸⁸. Retningslinjerne som de er kendt i dag blev lavet i 1995, da de foregående regler blev revideret. De nuværende retningslinjer som nærværende afhandling er baseret på er udgivet af OECD i 2010.

3.4.3 Armslængdeprincippet

Ved intern samhandel skal priserne være tilsvarende til hvad priser og vilkår ville have været mellem uafhængige parter. Det gælder både indenfor landets grænser og over landegrænser. Princippet omkring armslængde er nødvendigt fordi transfer pricing ikke betragtes som eksakt videnskab, hvor der ikke altid vil være mulighed for at finde en præcis pris. En pris "korrekthed" vil altså være objektiv og skattemyndighederne kan have en anden opfattelse af en korrekt pris, end virksomheden vil have.

⁸⁵ OECD.org, History

⁸⁶ OECD.org, History

⁸⁷ OECD, 2010, s.18

⁸⁸ OECD, 2010, s.21

Det står beskrevet i retningslinjerne at skattemyndighederne ikke automatisk skal gå ud fra at virksomhederne manipulerer med deres profit, men at det kan være en besværlig proces at udarbejde transfer pricing dokumentation i mange tilfælde⁸⁹. Det er også beskrevet i retningslinjerne at en korrektion i årets indkomst fra skattemyndighederne, ikke ændrer ved de kontraktforhold, der findes internt i koncernen. Disse er ikke dømt forkerte eller forbudte, men myndighederne har blot vurderet at den handlede pris ikke har været tilsvarende en pris mellem uafhængige parter⁹⁰. Baggrunden for at OECD landene er blevet enige om at basere sig på armslængdeprincippet og korrektion af virksomheders skattepligtige indkomst er for at sikre et fair samarbejde, landene imellem, og derigennem hjælpe industrien til at vokste⁹¹.

Definitionen på armslængdeprincippet er fundet i starten af artikel 9 i OECD's Model Tax Convention:

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

Som det ses i citatet har skattemyndighederne ret til at inkludere profit, der ville have været en del af beskatningsgrundlaget, hvis der havde været handlet inden for armslængde af markedspriser.

Grunden til at OECD skabte armslængdeprincippet var for at give virksomheder og skattemyndigheder et værktøj til at blive enige om samhandelspriser. Formålet er at gøre tilknyttede- og uafhængige virksomheder lige i et beskatningsperspektiv, og på den måde give de enkelte lande mulighed for at sikre skattebetalinger af den værdi, der er skabt inden for deres territorium⁹².

Armslængdeprincippet er som udgangspunkt mangelfuldt, idet det giver en estimeret pris, i et forsøg på at komme så tæt på som muligt i forhold til skattesager, der er normalt en præcis sag, hvor skattebetalingen skal være præcist udregnet. I transfer pricing kan der være eksempler på transaktioner, der ikke er mulige at sammenligne, fordi en uafhængig part ikke ville have indvilliget i en sådan transaktion⁹³. Med de fem metoder, der bliver beskrevet nedenfor, er der mulighed for at udregne transaktionens transfer price inden for armslængde med forskellige metoder. Det er i tilfælde med højt specialiserede transaktioner, at det kan være problematisk at finde sammenligningsgrundlag. Det er derfor op til virksomhederne i samarbejde med skattemyndighederne at fastslå en acceptabel transfer price. Dette kan blive relevant i tilfælde hvor

⁸⁹ OECD, 2010, s.31

⁹⁰ OECD, 2010, s.31

⁹¹ OECD, 2010, s.34

⁹² OECD, 2010, s.34

⁹³ OECD, 2010, s.34

interesseforbundne transaktioner vil være af en type som ikke ville være sket mellem uafhængige parter. Interesseforbundet handel kan blive komplekst på mange måder da der, enhederne imellem, kan være støttende og rådgivende elementer samt immaterielle elementer, der skal ske betaling for, men som kan være meget svære at fastsætte en værdi for. Dette kan være til stor byrde for de påvirkede virksomheder og skattemyndighederne, der skal foretage vurdering af udregningerne og tage stilling til om disse er inden for armslængde. I sådanne tilfælde appellerer retningslinjerne til at især skattemyndighederne husker armslængdeprincippet's upræcise natur og tager hensyn til at disse udregninger kan ligge flere år tilbage i tiden⁹⁴.

Armslængdeprincippet er ifølge OECD den bedste metode man, indtil videre, har kunnet blive enige om, på trods af at denne er upræcis og anvender estimer, der søger at komme så tæt på en markedspris som muligt. Som det står i retningslinjerne "*... no legitimate or realistic alternative to the arm's length principle has emerged*"⁹⁵.

3.4.4 Beregningsmetoder

For at sikre ensartet beregning af transfer pricing har OECD i sine retningslinjer indeholdt fem metoder til prisberegning. Disse fem metoder har forskellige udgangspunkter for prisberegningen for at hjælpe virksomheder og myndigheder med at finde den korrekte pris på varer og services. Udgangspunktet for prisberegning af en, internt handlet, varer eller service er at undersøge hvad en uafhængig tredjepart ville have betalt for samme transaktion. Denne metode er udgangspunktet da den er betragtet som den mest retvisende, men der vil være eksempler på interne transaktioner, der ikke er kan sammenlignes. At anvende et brand eller andre immaterielle aktiver kan være svære at prissætte da det kan være svært at fastslå den faktiske modværdi. I afhandlingens anvendte cases vil det være givet at der er anvendt en af de fem metoder til beregningen af transfer pricing. I praksis vil virksomheder bruge metoderne til at teste om deres anvendte transferpriser kan siges at have været foretaget på armslængde. I cases er prisen blevet justeret af virksomheden selv, beregningerne for disse justeringer vil ikke blive udfordret som en del af besvarelsen af problemformuleringen.

Metoderne nedenfor listet er værktøjer for virksomhederne og skattemyndighederne til beregning af en pris inden for armslængde af en markedspris. Virksomheder vil som oftest sætte deres egen pris og teste denne ved hjælp af nedenstående metoder.

Comparable Uncontrolled Price Method

⁹⁴ OECD, 2010, s.35

⁹⁵ OECD, 2010, s.36

Denne metode er udgangspunktet for beregning af transfer pricing. Metoden går ud på at den transaktion, som er sket internt skal sammenlignes med en tilsvarende mellem uafhængige parter. Metoden er simpel i den forstand at man baserer transferprisen på, tæt på identiske transaktioner, der får deres validitet ved at være sket på det åbne marked⁹⁶.

Metoden har følgende principper for at en transaktion kan bruges til at sammenligne med en, som er foretaget internt. En af de følgende to krav skal være overholdt:

Ingen af de forskelle (hvis der findes nogen) der måtte være mellem den sammenlignede transaktion og den internt handlede, eller forskelle på de virksomheder, der foretager transaktionen må kunne have effekt på prisen på det åbne marked.

Rimelige justeringer kan foretages for at tage højde for eventuelle forskelle.

Metoden kræver at der findes direkte sammenlignelige transaktioner, hvilket oftest vil være tilfælde med materielle genstande eller andet der kan karakteriseres som normale varer⁹⁷. Som med alle metoder vil præcisionen af metoden blive påvirket af, i hvor høj grad der er brug for at justere for forskelle.

Resale Price Method

Metodens udgangspunkt er ved at se på hvad den internt handlede pris mellem interesseforbundne parter har været og hvad varen eller servicen senere er blevet solgt videre for, til en uafhængig part⁹⁸. Ved at kende disse to priser kan man se hvad der er tjent på salget. Salgsprisen til den uafhængige part bliver fratrasket en profit margin, der repræsenterer den mængde som sælgeren (køberen i den interne handel) ville have til at dække sine udgifter. Metoden kan bruges hvis den opfylder de samme to krav som Comparable Uncontrolled Price metoden, som nævnt ovenfor. Retningslinjerne påpeger at præcisionen af denne metode bliver påvirket af hvor tæt på selve dagen for transaktionen, udregningen bliver foretaget på. Kompensation for at udføre en service eller sælge en vare vil være sammenlignelig indenfor samme branche, og udregningen vil kunne assisteres af, at se på hvad andre sammenlignelige konkurrenter har i profitmargin. Da disse værdier svinger over tid, vil beregningen miste validitet afhængig af hvor længe beregningen bliver foretaget efter transaktionen.

I retningslinjerne bliver der beskrevet en lang række variabler, der skal tages hensyn til i sammenligningen med konkurrenter, da garantivilkår og andre ting, som ikke har direkte indflydelse

⁹⁶ OECD, 2010, s.63

⁹⁷ OECD, 2010, s.64

⁹⁸ OECD, 2010, s.65

på prisen, har effekt på profitten. Metoden kan som ovenstående justeres for disse faktorer men vil være påvirkelig af om sælger tilføjer yderligere værdi til det produkt som skal afspejles i prisen. Tilføjer den nationale enhed værdi inden varen eller tjenesteydelsen sælges videre, eller bruger penge på markedsføring vil dette også skulle afspejles i profitmarginen⁹⁹.

Cost Plus Method

Denne metode er ifølge retningslinjerne velegnet til interesseforbundet salg af halvfabrikat. Udgangspunktet er prisen som producenten har betalt for at producere en varer eller tjenesteydelse i en interesseforbundet handel, og så lægge en 'cost plus markup', der repræsenterer en passende bruttoavance, på en sådan leverance. Denne bruttoavance skal så vidt muligt afspejle den bruttoavance, der ville være tjent på en leverance til en uafhængig part. Dette giver mulighed for at sammenligne transaktionen med andre i samme branche. Retningslinjerne bruger et eksempel med at strygejern og brødristerer begge er i 'små husholdningsmaskineri' segmentet og derfor kan sammenlignes¹⁰⁰. Der skal som i ovenstående metoder, tages hensyn til variable faktorer som garantiforpligtelser og effektivitetsforskelle. Cost plus metoden og Resale Price metoden adskiller sig fra hinanden ved at der er forskel på hvornår der tillægges bruttoavance. Cost plus metoden anvender materialeomkostningerne og ekskluderer overhead til at finde en transferpris¹⁰¹.

De efterfølgende to metoder er baseret på den bruttoavance, der er tjent ved en transaktion mellem to interesseforbundne parter. Det er formålet at analysere den betalte pris og hvorvidt denne har ligget inden for armslængde af en uafhængig handel¹⁰². Transactional Net Margin Method og Transactional Profit Split Method bruger samme principper som de tre ovenfor nævnte, men har deres fokus på profitten, som bliver sammenlignet med hvad en profit ville kunne være forventet i en uafhængig transaktion.

De ovenfor nævnte metoder vil være anvendt til at sætte den transfer price som de danske skattemyndigheder vil udfordre i tilfælde af korrektioner. De beskrevne cases er udtryk for best practice, hvor virksomheden har skriftlig dokumentation for sine udregninger og et ønske om at være compliant.

3.5 Præsentation af cases

I nærværende afhandling vil der blive brugt cases til at illustrere problemstillingen, der drejer sig om handel mellem interesseforbundne parter på tværs af landegrænser. I dette afsnit vil der blive illustreret to cases med hver to variabler så det de facto bliver til fire cases, da hver illustration får to

⁹⁹ OECD, 2010, s.69

¹⁰⁰ OECD, 2010, s.71-72

¹⁰¹ OECD, 2010, s.74

¹⁰² OECD, 2010, s.77

mulige resultater afhængig om der sker efterfølgende betaling til den danske enhed fra den udenlandske enhed.

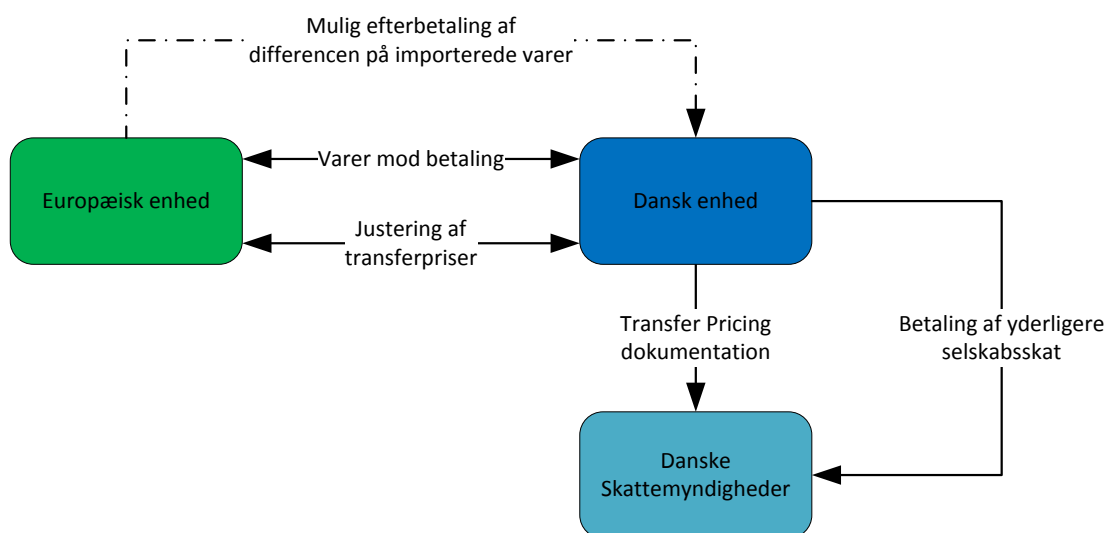
Cases er, som forklaret i afhandlingens indledning, resultat af praktiske problemstillinger hvor transfer pricing har udgangspunkt i ét sæt regler, og momsloven har andre bestemmelser, der kan komme i konflikt. Afhandlingen har fokus på en sådan konflikt, hvor en transfer pricing justering er baseret på årets samhandel, men en efterfølgende betaling, eller eftergivelse, af selskabsskat ikke bliver afspejlet i afgiftsgrundlaget for den afregnede moms. De to illustrerede cases er, som beskrevet i afhandlingens afgrænsning, baseret på transaktioner, der ikke anfægtes på andre skatteretlige problemstillinger end den anvendte transferpris, for at holde problemstillingen fokuseret. Igennem beskrivelsen af cases vil der blive taget udgangspunkt i en varehandel for at gøre beskrivelsen simpel. De anvendte cases vil være gældende for al samhandel med momspligtige varer og tjenesteydelser, men vil i beskrivelserne være med udgangspunkt i en varetransaktion. Begge cases vil tage udgangspunkt i justeringer, som de implicerede virksomheder foretager. Cases beskæftiger sig med den potentielle efterbetaling og behandling af moms og beskatning når en justering er en realitet.

Rent teknisk vil priserne anvendt mellem de interesseforbundne enheder kunne være beregnet ved brug af alle de beskrevne metoder fra OECDs retningerlinjer. Det er i nærværende cases ikke så afgørende hvilken der er anvendt hvis blot denne kan forsvares af virksomheden over for skattemyndighederne hvis disse skulle udfordre de anvendte priser. Priserne kan være sat efter et budgetteret forbrug eller en forventet udgift som først opgøres ved årets afslutning, og derfra kræver en justering af priserne, hvilket vil være årsagen til prisændringen mellem enhederne.

3.5.1 Case 1 - handel indenfor den europæiske union.

Første case omhandler erhvervelse af varer fra en interesseforbunden part inden for den Europæiske Union. Enheden beliggende inden for EU sælger varer til en koncernforbundet dansk enhed. Virksomheden vurderer at den anvendte pris for ikke at være inden for armslængde og foretager derfor en justering, der bliver pålagt den årets resultat. Justeringen kan bestå af både op- og nedjusteringer af den skattepligtige indkomst, men vil jf. interview med Simon Schaadt næsten altid bestå af opjusteringer, hvis sådanne kommer fra skattemyndighederne, og dermed medfører en forøget selskabsbeskatning for året. Den danske enhed betaler den skyldige selskabsskat, til de danske skattemyndigheder. Det oprindelige overskud var baseret på erhvervelse af varer fra den udenlandske enhed for en pris virksomheden finder for høj eller lav for at overholde deres transfer pricing benchmark. I tilfælde af at prisen har været for lav i transaktionen vil afgiftsgrundlaget de facto være for lavt som en afledt effekt af justeringen fra virksomhedens side. Den danske enhed betaler de danske skattemyndigheder den skyldige skat, som ellers er betalt til den europæiske

enhed. Der opstår herefter et spørgsmål om hvorvidt, der sker en efterbetaling fra den europæiske enhed til den danske for at 'efterbetale' det beløb som de samhandlede varer skulle have kostet jf. virksomhedens vurderinger. Efterfølgende vil der være to mulige udfald af case 1; den første er at den europæiske enhed betaler den danske enhed differencen tilbage, eller den anden mulighed hvor den danske enhed betaler den yderligere beskatning og ikke modtager godtgørelse fra den europæiske enhed. Set fra koncernens synspunkt er der ifølge Simon Schaadt ikke så meget af vinde ved at flytte pengene efterfølgende, da det koncernmæssigt set kan være ligegyldigt hvor overskuddet er beliggende, som ellers ville være det overskud, der ville skulle 'erstatte' det danske afgiftsgrundlag. Ved handel mellem virksomheder inden for EU vil der, i forhold til moms, være omvendt betalingspligt, hvilket vil blive uddybet efter introduktionen af cases.

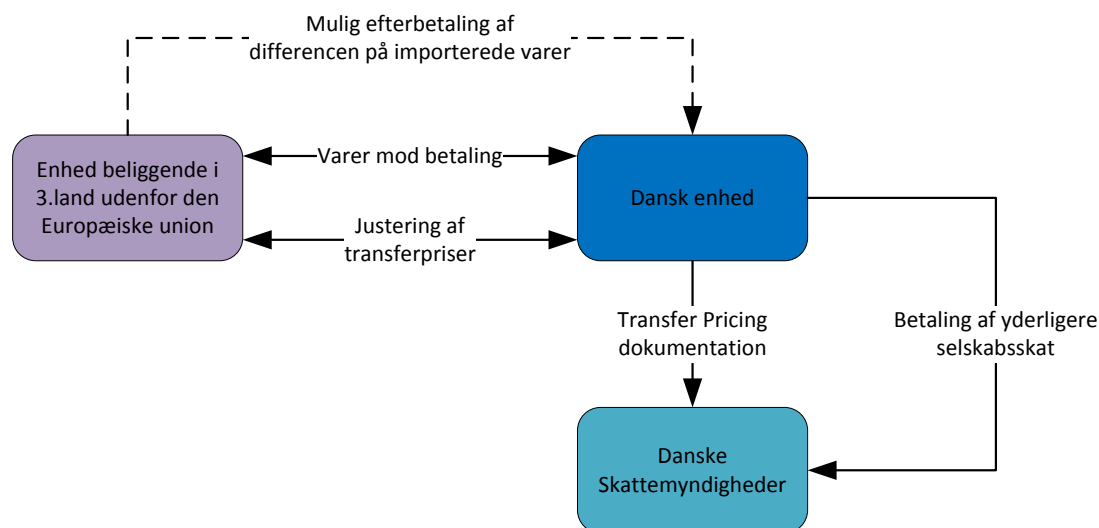


Figur 6: Case 1 illustration - Egen tilvirkning

3.5.2 Case 2 - handel udenfor den europæiske union.

Den anden case, vil i beskrivelse af forløbet, være identisk med case nummer et. Importen af varer sker i case nummer to fra et land uden for EU, hvilket betyder at der vil være andre regler for importen af varer og behandling af moms. Til forskel fra case nummer et vil der her være tale om import frem for erhvervelse, hvilket vil blive uddybet senere. Virksomhedens justering af de anvendte samhandelspriser vil være upåvirket af det faktum, at der handles uden for EU, da de forholder sig til den danske enheds overskud og transferpris. Der vil ved handel uden for EU være risiko for dobbeltbeskatning for virksomheden, hvis den udenlandske enhed er beliggende i et land, der ikke har en dobbeltbeskatningsaftale med Danmark. Dette vil ikke blive problematiseret i nærværende afhandling, men kan i praksis være en risiko. På samme måde som case nummer et, vil case to være delt i to mulige udfald. Om den udenlandske enhed 'erstatte' det afgiftsgrundlag, som den danske enhed betaler skat af til de danske skattemyndigheder. Forskellen på tegningerne ses på enheden yderst til venstre der er markeret med forskellige farver, og er startpunktet for begge cases.

Som beskrevet i afgrænsningen er der fokuseret på varer og serviceydelser, som kommer ind over grænsen til Danmark, og forskellen er udelukkende koncentreret omkring hvorfra varen kommer fra. Begge case illustrationer viser samhandel som skal ses som et flowchart over funktionen, og der vil være sket meget samhandel for det korrigerede år. Transfer pricing justeringen vil være baseret på årets samhandel som helhed. Under case illustrationen er en oversigt over cases og deres oprindelse.



Figur 7: Case 2 illustration - Egen tilvirkning

3.5.3 Import og erhvervelser med omvendt betalingspligt

I ovenstående cases er der forskel på hvor de importerede varer kommer fra. Den forskel som vil blive præciseret i forhold til problemformuleringen vil være forskellen på om varer bliver importeret fra lande uden for EU eller handlet inden for unionen. Den europæiske union har blandt andet haft til formål at lette den interne samhandel som beskrevet af EU selv:

“Unionen opretter et indre marked. Den arbejder for en bæredygtig udvikling i Europa baseret på en afbalanceret økonomisk vækst og prisstabilitet, en social markedsøkonomi med høj konkurrenceevne, hvor der tilstræbes fuld beskæftigelse og sociale fremskridt, og et højt niveau for beskyttelse og forbedring af miljøkvaliteten”¹⁰³

Handel med varer fra andre EU lande er derfor ikke betragtet som import men derimod erhvervelser som de ville være fra danske virksomheder. Ved handel mellem to europæiske enheder gøres der brug af omvendt betalingspligt hvilket er præciseret i ML §11 stk.1 nr.1 *“Der betales afgift ved erhvervelse mod vederlag af varer fra andre EU-lande, når sælgeren er en virksomhed registreret*

¹⁰³ EU.dk - Hvad er formålet med EU?

for merværdiafgift og erhververen er en afgiftspligtig person eller en ikke afgiftspligtig juridisk person, der er registreringspligtig”.

Omvendt betalingspligt i Danmark betyder at varer, der leveres her i landet, er momspligtige til Danmark. Når to momsregistrerede virksomheder inden for EU, interesseforbundne eller ikke, handler sammen og produktet skal leveres til et andet EU land, har virksomheden, der modtager produktet, pligten til at afregne moms til virksomhedens hjemland.

Ved handel med virksomheder uden for EU vil der være tale om import. Når varen ankommer til Danmark skal der betales moms og andre afgifter til den danske stat ved leveringen. Forskellen ligger i hvornår momsen skal afregnes til den danske stat, for import skal betalingen ske når varen krydser grænsen, mens ved erhvervelse fra andre EU lande overgår pligten til at opkræve moms af varen til den danske enhed og bliver derfor udskudt til dette salg¹⁰⁴.

3.5.4 Transfer pricing justeringer

En transfer pricing justering er ikke et tillæg til beskatning, men alene en omfordeling af den indkomstmasse som virksomheden har genereret for året¹⁰⁵. En justering til årets skattepligtige indkomst består af tre elementer som starter med den primære justering, hvor virksomheden eller et lands skattemyndigheder mener der er handlet til priser, der ikke har været på armslængde, og så foretager en justering der som oftest, ifølge Simon Schaadt, vil betyde en forøget selskabsbeskatning¹⁰⁶.

Når de danske virksomheder foretager kontrol i enden af året, for virksomheds anvendte transferpriser, tager de stilling til om der er tjent nok i året. Transaktioner som enkeltstående tilfælde skal være foretaget på armslængdevilkår, men jf. interview med Simon Schaadt og Johnny Bøgebjerg bliver virksomhedens overskud for året betragtet som en helhed. Virksomheder kan foretage omfattende samhandel, der strækker sig fra brug af brand og dets værdi, til køb af prismæssigt simple varer. En virksomhed, der har handlet mange forskellige varer og tjenesteydelser internt vil rent beregningsmæssigt blive meget kompleks at tage stilling til, hvorfor der i praksis laves en samlet betragtning. En samlet betragtning af en virksomheds resultat for året, ses som en samlet pool af alle transaktioner, og bliver sammenlignet med andre sammenlignelige virksomheders resultater i en såkaldt benchmarking.

Tabel 2: Virksomhedseksempel på regulering. Egen tilvirkning.

Navn	Omsætning	EBIT Margin	SKATs forventning til EBIT	Justering
Virksomhed 1	100 mio.	1,2	4,5	+ 3,3

¹⁰⁴ www.europa.eu - Moms på tværs af grænserne

¹⁰⁵ Hansen & Andersen, 2008, s.87

¹⁰⁶ Hansen & Andersen, 2008, s.87

Som vist ovenfor vil en justering ifølge Simon Schaadt oftest være baseret på en samlet vurdering af selskabets resultat, som sammenholdes med sammenlignelige virksomheder. De sammenlignede virksomheder vil, ligesom de fem metoder, skulle kunne sammenlignes med justeringer for eventuelle forskelle. En justering skal betragtes som en justering af de anvendte transferpriser, men uden at præcisere hvorvidt noget er købt for dyrt og andet er købt for billigt. En justering er baseret på et helhedsindtryk af en virksomheds rentabilitet, sammenlignet med konkurrencesituationen. Det vil være en omfattende beregning at behandle hver eneste koncerninterne transaktion for mange store koncerner, fordi de er mange i antal, og breder sig over både materielle og immaterielle transaktioner. Resultatet af en udregning af hver eneste transaktion vil være mere præcis, men resultatet ville stadig ligge tæt på justeringen lavet på EBIT grundlaget, hvis dette er lavet korrekt med alle forbehold. Det er i praksis betragtet som en mulighed at foretage justeringer baseret på udregninger af hver eneste transaktion da dette hurtigt ville blive meget omfattende. Det vil være muligt i helt simple tilfælde hvor der udelukkende er erhvervet fx æbler fra Tyskland til salg i Danmark, men disse tilfælde er beskrevet i afgrænsningen da de vil være sjældne. Johnny Bøgebjerg pointerer at justeringer som oftest forekommer på baggrund af immaterielle- og andre rettigheder, mens de *“én ud af hundrede gange omhandler direkte pris”* hvor en varer eller tjenesteydelse er købt til en pris, som ikke ligger inden for armslængde af markedsprisen som i æbleeksemplet.

Prisfastsættelse er transfer pricing som disciplin, og det er de enkelte transferpriser som helhed, som skaber grundlaget for virksomhedens vurdering af årets resultat i forhold til hvad der er forventet for virksomheder af den givne type.

4. Analyse

I nærværende afsnit vil afhandlingen søge at forholde den præsenterede teori til en række problemstillinger, heriblandt cases, for at konkludere på afhandlingens problemformulering. Analysen vil give et overblik over de problematikker, der er identificeret i forbindelse med moms på transfer pricing justeringer og diskutere disse problemstillinger for at fastslå hvad, der er den korrekte måde at behandle afgiftsgrundlaget ved en transfer pricing justering. I analysen af afhandlingens problemformulering vil der blive inkluderet både transfer pricing- og momslovgivning da det er samspillet mellem disse, der søges undersøgt. I analysen vil varehandel, på samme måde som i teoriafsnittet, blive anvendt som reference til samhandel, men dette kan i praksis bestå af enhver momspligtig transaktion.

Afhandlingens cases beskæftiger sig med potentielle efterbetalinger af moms ud fra et reguleret afgiftsgrundlag. Dette vil for virksomheder, med fuld afgiftspligt, ikke have konsekvenser da de er beskyttet af momssystemets neutralitet, og vil for statskassen heller ikke få en effekt da fuldt afgiftspligtige virksomheder kan få fradrag for momsen, og dermed også for det regulerede beløb. Der findes virksomheder med begrænset eller ingen fradragsret hvor en justering vil have økonomiske konsekvenser.

Problemformuleringen blev udfordret af Johnny Bøgebjerg under interviewet, da diskussionen for langt de fleste virksomheder vil være en teoretisk diskussion uden reelle konsekvenser idet der findes fuld fradragsret for momsen. Modargumentet til dette spørgsmål kan deles op i to, hvor det første er udgangspunktet i at virksomhederne i Danmark ønsker at leve op til lovgivningen, og være compliant. Som med andre skatte- og afgiftsbetalinger ønsker virksomhederne overholde gældende lovgivning, og følge skattemyndighedernes anvisninger. Det andet argument for problemformuleringens relevans er, at vi i Danmark ikke straffer justeringer og efterfølgende betalinger som man ville det i andre lande. I Danmark vil der gives en fast bødestraf hvis indbetalingen sker for sent, tillagt renter¹⁰⁷. De danske regler giver virksomhederne mulighed for at efterbetale korrigeret moms uden større økonomiske konsekvenser, mens det eksempelvis er anderledes i udlandet. En række af de lande Danmark normalt sammenligner sig med, giver bøder som er bestemt af beløbets størrelse, hvis momsafregningen har været forkert. Dette er gældende selvom det er virksomheden selv der foretager korrektionen efterfølgende. Der kan argumenteres for at den danske behandling af forkert behandlet moms giver virksomheder, der opdager fejl i momsafregningen, større incitament til at få fejlen rettet end i udlandet hvor dette vil være ensbetydende med en relativt større bødebetaling.

¹⁰⁷ PwC, 2010 s. 258

4.1 Præsentation af problemstillinger

Problemformuleringen søger at afdække behandlingen af afgiftsgrundlaget for moms ved transfer pricing justeringer. Grunden til at dette bliver problematiseret i nærværende afhandling er fordi en transfer pricing justering, er en justering af prisen på de internt handlede varer. Dette er grundlaget for spørgsmålet om hvorvidt, der bør ske en efterfølgende justering af afgiftsgrundlaget, for de varer og tjenesteydelser, der er handlet tidligere til en pris, der har været uden for armslængde. Der sker, som beskrevet i cases, en handel i starten af året, hvor en varer købes til eksempelvis 100, hvilket bliver afgiftsgrundlaget for afregning af moms og andre afgifter. Denne varer bliver sammen med resten af virksomhedens samhandel justeret i enden af året når årets samhandel er endelig opgjort.

Jf. interview og afhandlingens afgrænsning, vil en sådan justering, som oftest, være baseret på helhedsbetragtninger af årets resultat, og en justering kan eksempelvis være baseret på virksomhedens EBIT margin. At justeringen er baseret på en helhedsbetragtning, betyder de facto at denne ikke er en udregning af hver eneste transaktion individuelt og justeringen kan bestå af priser, der har været både for høje og for lave. Det er derfor interessant at undersøge om en transfer pricing justering, er en justering af det oprindelige afgiftsgrundlag, der blev svaret moms og afgifter efter, ved transaktionens oprindelse. Der vil nedenfor blive præsenteret diskussioner af emnet, og analyseret, samt senere konkluderet, på hvad der er den korrekte måde at behandle afgiftsgrundlaget for samhandel når der sker transfer pricing justeringer.

4.2 Momslovens §§ 28 og 29

Momslovens bestemmelser er, som beskrevet i teoriafsnittet, den danske implementering af EUs momssystemdirektiv. ML § 29 stk. 2 beskriver at samhandel mellem interesseforbundne parter skal ske efter de ML § 28 stk. 3 beskrevne forudsætninger.

Set fra en momsperspektiv er der sammenlignelige motiver med transfer pricing lovgivningen, der begge har til formål at sikre korrekt beskatning og afgiftspålæggelse i Danmark. I forbindelse med problemformuleringen er det aktuelt at besvare om en transfer pricing justering af årets skattepligtige indkomst, er en de facto justering af den samlede mængde af transaktioner. I et tilfælde hvor den skattepligtige indkomst bliver opjusteret med ti procent, vil afgiftsgrundlaget for alle transaktioner også skulle hæves tilsvarende, da justeringen er en justering af den samlede interne samhandel, som består af en samlet betragtning af alle transaktioner. Spørgsmålet om den samlede betragtning vil blive besvaret gennem analyseafsnittet, men momslovgivningen, set enkeltstående, i et spørgsmål som det ovenfor nævnte er meget tydelig; der skal handles til normalværdien mellem interesseforbundne parter.

4.3 Der skal være direkte sammenhæng mellem transaktionen og justeringen

Virksomheder, der indgår i interessefællesskab med udenlandske enheder, vil typisk være større virksomheder og samhandel med udenlandske enheder kan omhandle mange forskellige vare og tjenesteydelser. Behandling af hver eneste transaktion bliver i praksis anset for at være umuligt for virksomhederne. Som illustreret med et kort regneeksempel i tabel 2 vil en justering af årets skattepligtige indkomst være baseret på en helhedsbetragtning som eksempelvis EBIT. Virksomhedernes justering skifter dermed karakter, fra at tage stilling til hver enkelt transaktion, til at fokusere på transaktionerne som helhed, og hvilket resultat de skaber sammenlagt. Det er essentielt at skelne imellem denne forskel idet det senere vil være svært at argumentere for at en justering faktisk justere den enkelte transaktion og dens afgiftsgrundlag.

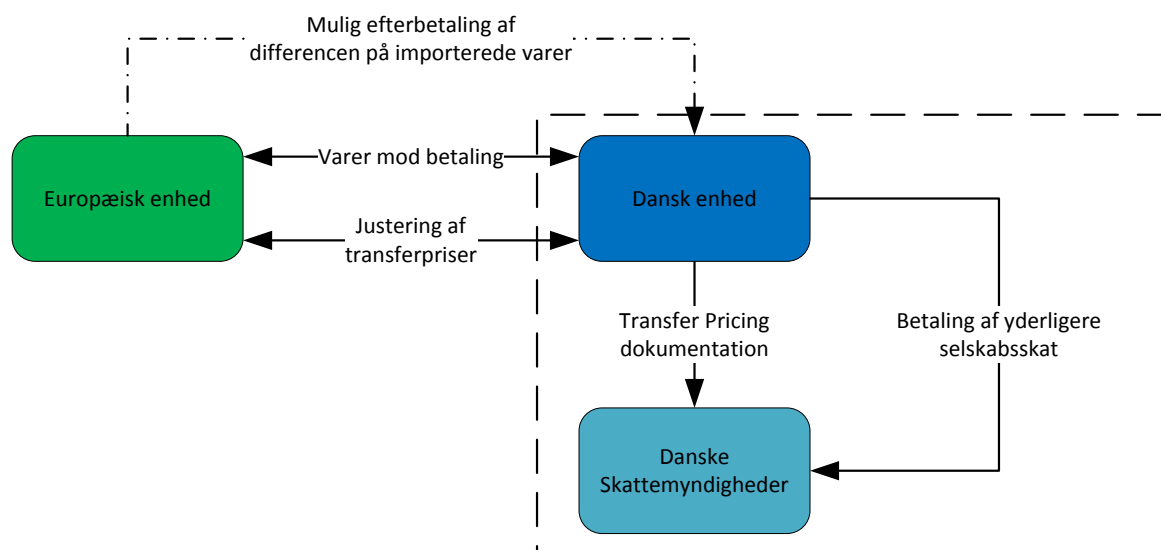
Et simpelt eksempel kan være en virksomhed med fem transaktioner giver et resultat som virksomheden ved årets udgang finder er tyve procent for lavt, og således opjusterer deres EBIT margin fra fem til seks procent. I denne sammenhæng vil det være naturligt at antage at de fastsatte priser vil skulle stige tilsvarende og dermed øge afgiftsgrundlaget. Det er afgørende for besvarelsen af dette spørgsmål om det kan siges at en justering på transaktionerne som helhed kan ses som en justering af den enkelte transaktion. Der kan argumenteres for begge konklusioner, og diskussionen af nedenstående domme vil uddybe vigtigheden af at få afklaret netop dette spørgsmål.

4.4 Hvis der ikke er direkte sammenhæng mellem justeringen og leverancen

I teoriafsnittet bliver dommen imellem Tolsma og Inspecteur der Omzetbelasting, Leeuwarden bliver det fastlagt at der skal være direkte sammenhæng mellem transaktionen og det modtagne vederlag, før denne bliver momspligtigt. I forhold til problemformuleringen er det relevant idet det er op til diskussion, hvorvidt en justering af de samlede transaktioner som helhed, kan ses som at have direkte sammenhæng med den enkelte transaktion. Tolsma dommen gav præcedens for at sammenhængen mellem levering og vederlag skal være klart formuleret og direkte for at skulle afgiftspålægges.

Ved samhandel mellem interesseforbundne parter, og mere specifikt i de cases der arbejdes med i afhandlingen, vil der ved transaktionerne ikke være stillet tvivl ved sammenhængen mellem levering mod vederlag, og dermed afgiftsgrundlaget for transaktionerne. Den efterfølgende justering er baseret på virksomhedernes forhold til samhandelsprisen, hvilket bliver set som helhed for den samlede interne handel.

Der bliver altså ikke taget stilling til prisen som den enkelte transaktion er handlet til, hvilket vil være på denne baggrund at netop denne transaktions afgiftsgrundlag er baseret på. Nedenfor er det illustreret hvilken del af casen der er fokus på i dette afsnit.



Figur 8: Fokusområde mellem DK enhed og SKAT - egen tilvirkning

Selskabets samlede momsregnskab består af afgiftsgrundlaget for hver enkelt transaktion, og det kan have konsekvenser for dette regnskab hvis afgiftsgrundlaget ikke tilrettes de justeringer, der senere bliver pålagt samhandelsprisen. Afgiftsgrundlaget er baseret på transferprisen og der kan jf. Tolsma dommen, derfor stilles spørgsmål ved om der findes direkte sammenhæng med transfer pricing justeringen og den enkelte transaktion. Når en justering er baseret på transaktionerne som samlet værdi, vil der ikke kunne gives præcise tal på hvor meget en transaktion er justeret, og vil derfor ikke været direkte relateret til den enkelte transaktion, og jf. Tolsma dommen ikke være momspålagt. Hvis dette måtte være konklusionen ville justeringen være momsfritaget fordi der ikke kan spores direkte sammenhæng mellem leverancen og vederlaget, som i dette tilfælde bliver justeret.

Denne konklusion er dog svær at drage, da det netop er prisen som blive justeret, og momsloven dikterer at samhandelsprisen mellem interesseforbundne parter skal ske til normalprisen, som beskrevet i teoriafsnittet. Der opstår et sammenstød mellem den danske momslovgivning, der dikterer normalprisen mellem interesseforbundne parter, og EU domstolens dom, som dikterer at der skal være direkte sammenhæng mellem levering og vederlag. Den justering, som sker ved en transfer pricing justering, kan ikke siges at være relateret til den enkelte transaktion, da justeringen ikke kan præciseres til den enkelte transaktion. Justeringen omfatter selskabsbeskatning, hvor afgiftsgrundlaget for moms er en afledt effekt, der ikke blive behandlet i praksis ifølge Simon Schaadt og Johnny Bøgebjerg.

Justeringens afledte effekt kan nu ses fra to perspektiver, med modsatrettede konklusioner. Det er beskrevet i metodeafsnittet at EU domme og lovgivning vil have lex superior status over for dansk

lovgivning jf. ATP dommen, men spørgsmålet er om disse to problemstillinger står som direkte modsatrettede og det derfor er EU retten, der står stærkest? EU dommens bestemmelse vil blive aktuel i forhold til en afledt effekt af en justering, der vedrører årets overskud til selskabsbeskatning. Den danske lovgivning fastlægger overordnet at samhandel skal ske til normalværdien og bliver ikke påvirket af at denne normalpris bliver justeret senere hen, for afgiftsgrundlaget vil så svare til den normalværdi, der efterfølgende vil være gældende.

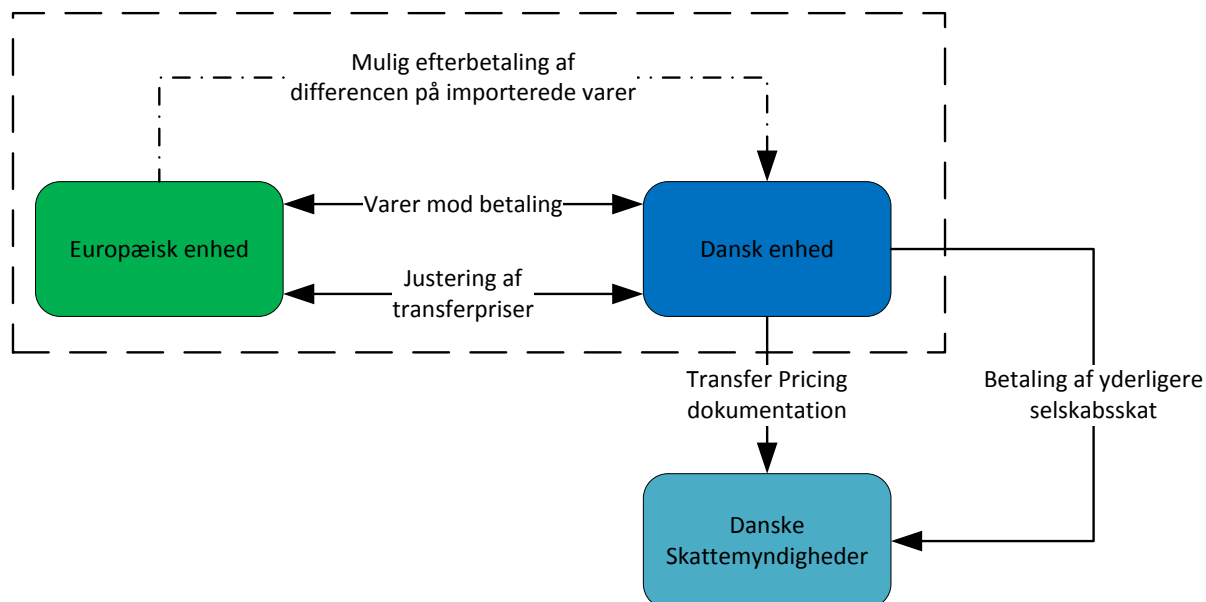
For både transfer pricing og momslovens normalværdi vil det ikke være en eksakt videnskab, som beskrevet i teoriafsnittet, hvorfor samhandelspriser vil være det bedste bud på tidspunktet for transaktionen. Det faktum at det er en ikke eksakt videnskab, giver mulighed for at der senere findes en pris, der ligger endnu tættere på hvad en pris mellem uafhængige parter ville have været. Denne nye pris vil på transaktionsniveau justere den anvendte pris, så det samlede resultat svarer til virksomhedernes benchmarking minimum. Justeringen kan de facto kun bestå af en justering af årets transaktioner og deres priser, hvorfor der må skulle ske justering af afgiftsgrundlaget når der sker justeringer af transfer pricing. At justeringen fra et transfer pricing perspektiv anskuer transaktionerne som helhed, vil svække forbindelsen til den enkelte transaktion, hvilket skaber en paradoks problemstilling hvor det kan være svært at afgøre hvorvidt en mængde transaktioners samlede justering kan siges at være for langt fra den enkelte transaktion. I praksis vil det være muligt at korrigere alle transaktioner i den retning som transfer pricing justeringen er sket, så hvis priserne er opjusteret ti procent, så vil alle transaktioner tilsvarende blive hævet med ti procent og på den måde stadig overholde momslovens bestemmelser omkring normalprisen. Dette vil dog være svært at forsvare som best practice, fordi prisen på hver transaktion skal beregnes individuelt, så vil en justering også skulle være baseret på en individuel beregning.

Det vil altså, med baggrund i Tolsma dommen, ikke være muligt at komme med en endegyldig konklusion. Det vil dog være et argument til den endelige konklusion at Tolsma dommen ikke hjemler ændringer til afgiftsgrundlaget fordi der ikke findes direkte sammenhæng mellem den yderligere betaling og leveringen. Dette vil være af afgørende betydning for virksomheder med begrænset eller ingen fradragsret da momsbetalingen er en direkte udgift. Dette bliver uddybet yderligere senere i analysen.

4.5 Hvad hvis der ikke sker betaling af det forhøjede afgiftsgrundlag?

Ovenstående del af analysen har behandlet den del af problemformuleringen, der omhandler justeringen og hvorvidt denne kan siges at ændre afgiftsgrundlaget med henvisning til Tolsma dommen. I teoriafsnittet er sagen mellem Freemans plc og Commissioners of Customs & Excise også beskrevet med henblik på dennes afgørelse omkring konsekvenser af manglende betalinger mellem enhederne. Som vist nedenfor, vil denne del af analysen behandle den del af cases, der

omhandler forholdet mellem den udenlandske enhed og den danske. Figurerne i analysen er identiske med figuren fra case 1, men det er ikke afgørende hvor den udenlandske enhed er beliggende for diskussionspointerne i nærværende og ovenstående afsnit.



Figur 9: Fokusområde mellem DK enhed og EU enhed - egen tilvirkning

Ved at inddrage Freemans dommen i analysen skal der, endnu en gang, søges tilbage til momsgrundsætningen om at der skal ske levering mod vederlag. Jf. interview med Simon Schaadt og Johnny Bøgebjerg vil der sjældent ske efterbetalinger mellem de interesseforbundne enheder, som beskrevet i teorifsnittet.

Freemans dommen beskriver at afgiftsgrundlaget skal baseres på den faktisk modtagne modværdi, og konkluderede at afgiftsgrundlaget ikke kan baseres på en betaling, der ikke er endelig. ML § 27 beskriver afgiftsgrundlaget som vederlaget, og må være det beløb der oprindeligt er betalt ved transaktionens start. Dette faktum er grundlaget for spørgsmålet om; hvorvidt der skal svares moms af den justerede værdi hvis den yderligere betaling for varen ikke finder sted? Cases beskriver et scenarie hvor transfer pricing justeringen som udgangspunkt også betyder en ændring af afgiftsgrundlaget. I Freemans dommens tilfælde vil en efterfølgende justering være svarende til, at forhandleren aldrig opkrævede sin bonus og afgiftsgrundlaget skulle justeres efterfølgende. Dette skaber en problemstilling, hvor det faktum at der sker en justering af transferprisen ikke bestrides, men det er til diskussion hvorvidt denne justering ændre ved afgiftsgrundlaget hvis der ikke sker en efterfølgende betaling.

En forhøjelse af samhandelsprisen vil være en realitet i tilfælde af en justering, men hvis der ikke sker efterfølgende betaling, så vil afgiftsgrundlaget de facto stadig være det modtagne vederlag som står uændret. En administrativ ændring af den anvendte pris får en betydning for den skyldige

selskabsskat, hvor det fra virksomhedernes side, bliver givet at der er handlet til den justerede pris og selskabsskatten beregnes ud fra dette. Hvad angår momsafregningen, er det dog en betingelse at der sker betaling, og når dette ikke sker efterfølgende, fordi det for selskabet kan være ligegyldigt, så er det tvivlsomt om der skal svares moms af justeringen.

Freemans dommen opstiller en diskussion hvorvidt der skal ske justering af afgiftsgrundlaget på baggrund af en transfer pricing justering, hvor dommen giver argumenter for at afgiftsgrundlaget skal justeres, så vil den manglende betaling gå imod grundsætningen om betaling mod vederlag.

På samme måde som ved selskabsskatten kan myndighederne justere afgiftsgrundlaget med hjemmel i momslovgivningen og Ligningsloven, men dette er ifølge interviewet ikke praksis, hvor fokus på selskabsbeskatningen er scope og driver for korrektionen. Det må ifølge Freemans dommen ikke være afgørende, om hvorvidt der sker efterfølgende betaling, for at afgøre om der er tale om en afgiftspligtig transaktion, som bliver justeret. Justeringen i sig selv vedrører en afgiftspligtig transaktion, hvis man forudsætter at en justering er baseret på de enkelte transaktioner. Konklusionen af ovenstående spørgsmål vil være i forlængelse af konklusionen fra tidligere, angående sammenhæng mellem den yderligere beskatning og den levering, der er sket ved transaktionen. Det er ikke afgørende hvorvidt transfer pricing justeringen anses som værende på transaktionsniveau, som det var i Tolsma diskussionen. Det var afgørende om en justering, baseret på EBIT, kan siges at justere afgiftsgrundlaget for de tidligere transaktioner jf. Tolsma dommen. Det er ikke afgørende for momspligten, i forhold til Freemans dommen, om justeringen sker på baggrund af EBIT eller kan spores til den enkelte transaktion. På samme måde som ovenstående problemstilling vil det være afgørende om justeringen kan siges at vedrøre afgiftsgrundlaget for de enkelte transaktioner, da Freemans dommen behandler, endnu ikke afsluttede transaktioner, i den forstand at den faktiske modværdi ikke har ligget fast. Hvorvidt justeringen efterbetales vil gøre Freemans dommen aktuel fordi afgiftsgrundlaget ikke har ligget fast. Det er derfor afgørende om den udenlandske enhed, efterbetaler det ændrede afgiftsgrundlag for at give selve ændringen momspligt.

Der findes flere variabler for ændringer i afgiftsgrundlaget for en transfer pricing justering, som vil blive gennemgået i næste afsnit, med baggrund i de ovenstående analyser af de enkelte dommes konsekvenser.

4.6 Modstrider EU domstolens afsigelser med den danske lov

Dansk momslovgivning og europæiske domme kan, jf. ovenstående afsnit, give indtrykket af at være modstridende. ML § 28 stk. 3 bestemmelser om samhandel mellem interesseforbundne parter til normalværdien, burde gøre besvarelsen af problemformuleringen relativ simpel. Ses denne isoleret

vil samhandlen mellem interesseforbundne parter skulle ske til normalværdien, hvilket er det samme som armslængde inden for transfer pricing. Ses den danske lovgivning isoleret vil justeringen betyde at normalværdien bliver justeret og afgiftsgrundlaget skal ændres, så der er sket samhandel til normalværdien.

EU domstolens afgørelser opstiller en række forbehold, der skal tages stilling til i forhold til besvarelse af problemformuleringen. At EU domme vil få indflydelse på de anvendte cases skal ses som en forlængelse af lovgivningen, hvor momsloven er udgangspunktet men de enkelte domsafsigelser vil fungere som potentielle undtagelser eller præciseringer. Undtagelser, eller fritagelser, vil normalt være behandlet i ML § 13, men disse kan ikke sammenlignes, da der i denne paragraf er taget stilling til specifikke typer transaktioner, der specifikt er fritaget. Hvis der ikke skal svares moms af transfer pricing justeringer, med hjemmel i en af de nævnte domme, vil det være en undtagelse, der fokuserer på momspligten og altså ikke specifikt fritager denne type leverancer.

Afhandlingens fokus på domsafsigelser er for at få så sammenlignelige cases som muligt at basere konklusionerne på. Der vil være andre domme med enslydende problemstillinger, som eksempelvis sagen¹⁰⁸ mellem Hong Kong Trade Development Council og den hollandske skattemyndigheder, hvor spørgsmålet om konsekvenser af manglende betalinger også blev behandlet, men var ved fuldstændig manglende betaling, og ikke delvist som i Freemans sagen. EU domstolens konklusion var den samme som i Freemans, at der ikke skal betales moms af et beløb hvis dette ikke er betalt også selvom leverancen har værdi. Denne domsafsigelses støtter op om konklusionen fra Freemans dommen, hvilket giver Freemans konklusionen styrke i forhold til besvarelsen af problemformuleringen.

Sammenligneligheden mellem de anvendte domme og de anvendte cases, er for at minimere brugen af justeringer og skøn for at relatere disse til de anvendte cases. Freemans dommens element om påvirkningen af efterfølgende justering af afgiftsgrundlaget ligger tættere på de anvendte cases efterfølgende påvirkning af en transfer pricing justering.

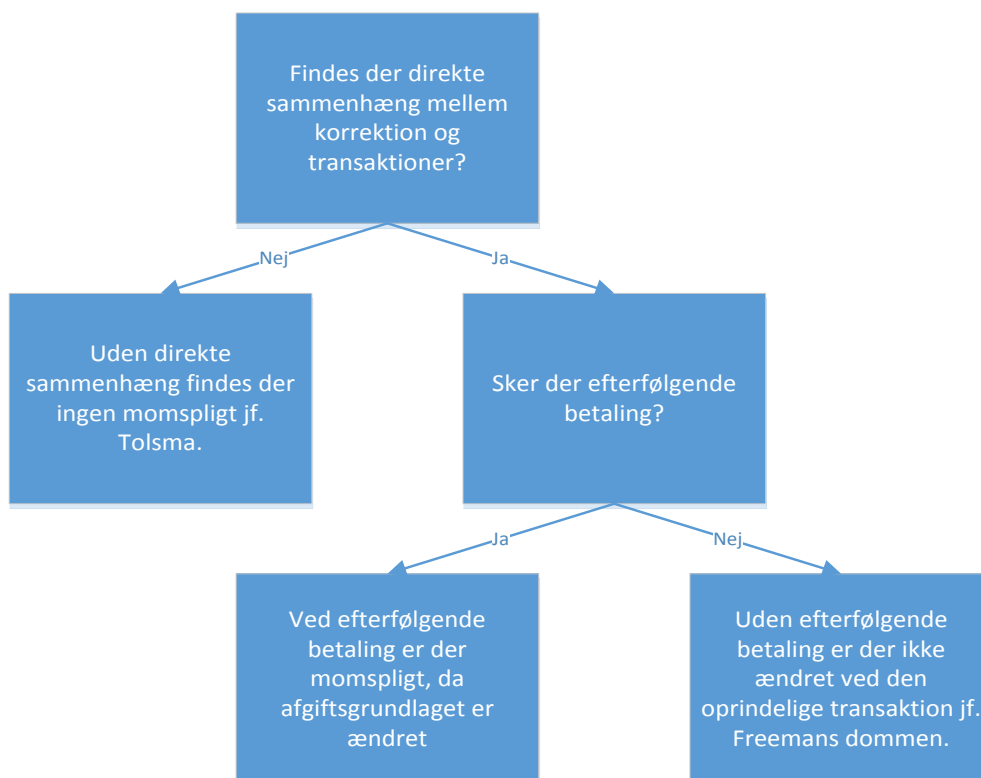
Nedenfor vil der blive uddybet hvordan disse domme vil have effekt på de anvendte cases i forlængelse af hinanden.

4.7 Samspillet mellem cases og domme

I nærværende afsnit vil samspillet mellem domme og de præsenterede cases blive diskuteret. Tidligere afsnit har haft fokus på dele af de anvendte cases mens dette afsnit har fokus på hele transaktionskæden beskrevet i de anvendte cases. Det er relevant at få overblik over hvordan

¹⁰⁸ C-89/81

konklusionen til problemformuleringen bliver påvirket af de forskellige argumenter, der kan bruges for og imod en ændring af afgiftsgrundlaget. Tolsma og Freemans dommene opstiller betingelser for om afgiftsgrundlaget bliver påvirket af transfer pricing justeringen. Rækkefølgen for hvordan den enkelte doms konklusioner er betinget af hvordan virksomheden agerer og vurderingen af om en justering, baseret på eksempelvis EBIT margin, påvirker de enkelte transaktioner. Nedenfor findes to beslutningstræer, der viser hvordan de to dommes konklusioner kan få betydning for problemformuleringens besvarelse.



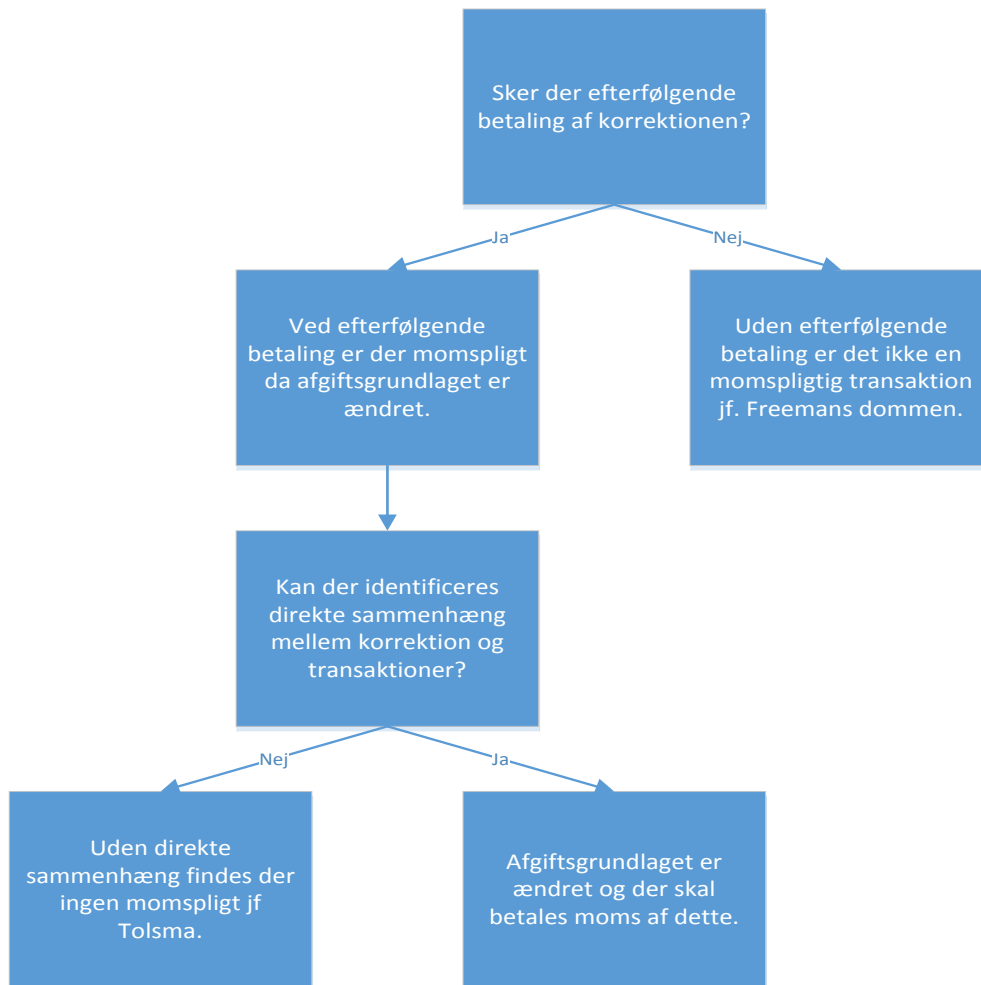
Figur 10: Beslutningstræ med Tolsma udgangspunkt - egen tilvirkning

De illustrerede figurer viser to mulige scenarier hvor de enkelte dommes præmisser skiftes til at være udgangspunktet for figuren. I ovenstående figur stilles der først spørgsmål til hvorvidt de enkelte transaktioner er påvirket af en transfer pricing justering. Figur 11 vil være udgangspunktet hvis det ikke er sikkert om den udenlandske enhed ønsker at efterbetale den korrigerede pris til den danske enhed. Det vil i begge scenarier være aktuelt at diskutere Tolsma præmissen om direkte sammenhæng, men vil ikke i begge tilfælde være udgangspunktet. Ovenstående figur viser det beslutningstræ som har afgørende betydning for afhandlingens konklusioner. Figuren viser hvilke kriterier, der skal være opfyldt for at der kan siges at være grundlag for at en transfer pricing justering får indflydelse på afgiftsgrundlaget, og dermed hjemler en efterfølgende betaling. Med spørgsmål om individualisering som udgangspunkt vil det være afgørende for konklusionen om der kan siges at være sammenhæng mellem den enkelte transaktion og en justering baseret på EBIT margin.

Beslutningstræet starter i toppen hvor der skal tages stilling til, hvorvidt det vurderes om transfer pricing justeringen vedrører de enkelte transaktioner eller ej.

Sættes det som præmis at der findes direkte sammenhæng, vil dette være ensbetydende med momspligt af justeringen af afgiftsgrundlaget. Efterfølgende skal der tages stilling til om virksomheden efterbetaler det beløb, som afgiftsgrundlaget er hævet med, som resultat af præmissen omkring sammenhæng med de enkelte transaktioner. Det er i tilfælde af at der svares "Ja" til begge spørgsmål, at der skal svares moms af det ændrede afgiftsgrundlag, som afledt effekt af en transfer pricing justering. Dette er problematisk fordi der findes to spørgsmål, hvor det vil være hhv. skattemyndighederne og virksomheden, der vil være den bestemmende faktor. I spørgsmålet om hvorvidt, den enkelte transaktion, kan siges at blive reguleret som afledt effekt af en transfer pricing justering, er det skattemyndighederne, der må træffe afgørelse. Dette emne bliver behandlet senere i analysen. Ved spørgsmålet om hvorvidt der sker betaling fra den udenlandske enhed til den danske, er det virksomheden, der har initiativet, og også retten til bestemme hvorvidt de ønsker at 'erstatte' den forskel, der findes mellem det afgiftsgrundlag, der blev anvendt ved transaktionens oprindelse og det nye afgiftsgrundlag som er opstået som afledt effekt af transfer pricing justeringen. Problematikken vedrørende den fordel virksomheden får ved at kunne bestemme udfaldet ud fra sin potentielle betaling bliver diskuteret senere i analysen.

Nedenfor ses et eksempel hvor udgangspunktet er omvendt fra før. Det er betalingen, som starter flowet.



Figur 11: Beslutningstræ med Freemans udgangspunkt - egen tilvirkning

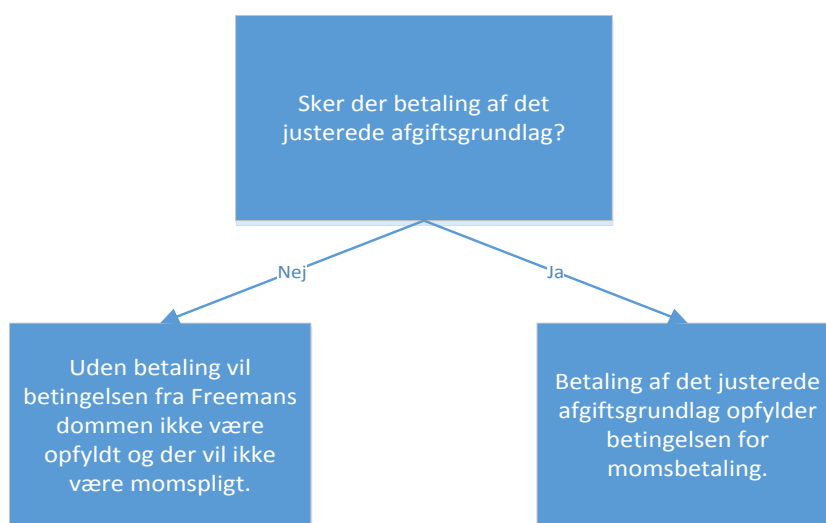
Ovenstående figur viser det omvendte scenarie fra før, hvor det er nu er spørgsmålet om hvorvidt virksomheden foretager en efterbetaling eller ej. Forskellen fra før er at det nu er virksomhedens betaling som bliver første spørgsmål, der skal tages stilling til i flowet. Skulle virksomheden vælge at efterbetale differencen vil det derefter være et spørgsmål om den efterbetaling kan allokere ud på den enkelte transaktioner? Det er ikke afgørende for problemformuleringens endelige konklusioner om hvilket scenarie der anvendes, for de vil begge stille samme spørgsmål, og begge scenarier vil kræve at der bliver svaret Ja til begge spørgsmål for at der er moms på transfer pricing justeringen. Ens for begge scenarier er at der findes et beslutningsaspekt for både skattemyndighederne og virksomhederne, hvilket giver begge parter en mulighed for at påvirke valget mellem Ja/Nej i flowet.

Opstillingen af de ovenstående scenarier har til formål at give et overblik over problemformuleringens opstillede konflikter mellem love og afgørelser, samt udstille de modsatrettede fordele og ulemper som virksomheder og myndigheder med modsatrettede interesser kan have.

4.8 Divergerende interesser

Ovenfor er det de to udvalgte dommes tilknytning til cases og problemformuleringen gennemgået, og har hver især identificeret problematikker, der skal diskuteres for at kunne nå til en endelig konklusion. Tolsma dommens betingelse er sammenhæng mellem vederlag og transaktion, hvilket vil blive gennemgået i et senere afsnit. Betingelsen for momspligt ved transfer pricing justeringer i forhold til Freemans dommen er at der sker betaling. Betalingen vil være for det justerede afgiftsgrundlag, som er den afledte effekt af transfer pricing justeringen. Princippet omkring direkte sammenhæng vil blive sat som givet i denne diskussion og behandlet senere. Problematikken består i; at det vil være op til virksomheden hvorvidt de ønsker at betale den forskel, som opstår mellem den oprindelige transferpris og den justerede.

Dette giver virksomhederne mulighed for at tage stilling til hvorvidt de ønsker denne justering set fra et momsperspektiv. Denne selvbestemmelse vil have stor betydning for virksomheder med delvis- eller ingen fradragsret, da de på koncernniveau vil have mulighed for at optimere deres momsbelastning. I tilfælde af en transfer pricing justering hæver transferprisen, vil dette også betyde at afgiftsgrundlaget bliver hævet og der vil være en afledt betaling af yderligere moms, der for virksomheder uden fradragsret, vil betyde en direkte udgift. Momspligten vil være en afledt effekt af den betaling, der sker mellem enhederne, og altså blive aktiveret af betalingen, da der ikke findes en 'yderligere' transaktion før betalingen sker. Det er interessant at få svar på hvad der kommer først? Betalingen som giver afgiftsgrundlaget eksistens med henvisning til Freemans dommen, eller om der findes et ændret afgiftsgrundlag, uanset om den udenlandske enhed betaler eller ej? Med det udgangspunkt at det er betalingen, der betinger momspligten af afgiftskorrekturen kan spørgsmålet stilles op som i nedenstående figur.



Figur 12: Beslutningstræ for efterbetaling - egen tilvirkning

Skattemyndighederne vil have interesse i at afgiftsgrundlaget følger transfer pricing justeringen fra et compliance synspunkt. Det vil fjerne virksomhedernes mulighed for at optimere deres afgiftsbetalinger. Hvis afgiftsgrundlaget følger transfer pricing justering ville spørgsmålet omhandle, om hvorvidt den udenlandske enhed erstatter den danske, for den ændring der vil være i afgiftsgrundlaget, og ikke længere være betinget af betalingen. De anvendte cases og Freemans dommen har det til fælles at virksomheden ikke skal stilles bedre end hvis betingelsen for betaling ikke bliver opfyldt. Freemans ville skulle indregne den optjente bonus hvis denne ikke blev krævet af forhandleren, og det på samme måde vil være aktuelt om den udenlandske enhed betaler differencen eller får penge tilbage afhængig af justeringens effekt. Forskellen mellem de anvendte cases og Freemans dommen vil være, at der findes to udfald for Freemans ved at bonussen enten blev udbetalt eller ej. Denne bonus var mellem uafhængige parter, og det må være udgangspunktet at en kreditor vil kræve sit tilgodehavende, mens cases er mellem interesseforbundne parter, der får muligheden for at spekulere i denne betaling.

Det er ikke præciseret i Freemans dommen om afgørelsen er betinget af uafhængige parter, hvorfor denne må tolkes generelt. I interviewet med Simon Schaadt og Johnny Bøgebjerg bliver det præciseret at der i praksis som oftest ikke sker efterfølgende betalinger mellem enhederne, hvilket kan være på baggrund af diskussionen, som vil blive beskrevet senere, omkring sammenhæng mellem transaktionerne og en justering baseret på EBIT margin. Hvis det sættes som udgangspunkt at der findes sammenhæng mellem justeringen og de enkelte transaktioner, vil dette betyde at der sker en afledt justering af afgiftsgrundlaget. Denne vil være ikke være betinget af om virksomheden vælger at lave en efterfølgende betaling, da ændringen af afgiftsgrundlaget er betinget af momslovens bestemmelser om normalværdien. Det vil ikke være op til virksomheden at afgøre afgiftsgrundlagets størrelse ud fra deres vilje til at betale differencen. De danske skattemyndigheder må justere og opkræve afgifter på samme måde, som ved selskabsbeskatningen, som afledt effekt af en transfer pricing justering. Med denne præmis vil den danske enhed skulle betale yderligere moms hvis transferprisen bliver hævet af skattemyndighederne, og den efterfølgende betaling fra den udenlandske enhed vil altså ikke være en styrende effekt.

4.9 Hvad er udgangspunktet for betaling

Hvorvidt der sker justering af afgiftsgrundlaget efterfølgende en transfer pricing justering, kan ses i to rækkefølger som beskrevet ovenfor. Om der sker betaling eller ej mellem de interesseforbundne parter, og om der findes sammenhæng mellem en overordnet justering og de enkelte transaktioner. Den første del af analysen har konkluderet, at det må være skattemyndighederne der har bestemmende ret til at afgøre, om en justering er tæt nok forbundet til de enkelte transaktioner til at påvirke momsgrundlaget.

Det er også konkluderet at betalingen mellem de enkelte enheder, ikke kan være styrende for den justerede afgiftspligt, fordi denne beslutning ikke længere er relevant. Beslutningen er ikke længere relevant fordi afgiftsgrundlaget må følge justeringen, og på samme måde som selskabsbeskatningen vil blive sat som givet af virksomhederne, når regnskabet skal justeres. Ovenfor er to beslutningstræer illustreret, og det vil være det først præsenterede, der er korrekt. Da det først afgøres om der findes tilstrækkelig sammenhæng mellem justeringen og de enkeltstående transaktioner. Det vil herefter skulle undersøges om der sker efterfølgende betaling mellem de to enheder, hvor det er konkluderet at afgiftsgrundlaget må følge justeringen, og Freemans dommens konklusion ikke kan anvendes af virksomhederne til at optimere deres momsbetaling.

4.10 Direkte sammenhæng og blandede leverancer

Igennem analysen er det blevet fastlagt, at afgørelsen omkring hvorvidt der findes sammenhæng mellem en bredt baseret justering og den enkelte transaktion en vigtig forudsætning at få fastlagt. Med reference til Tolsma dommen er det fastlagt at der skal være direkte sammenhæng mellem transaktionen og det modtagne vederlag. Det modtagne vederlag står over for en justering som afledt effekt af transfer pricing justeringen, og øget kompleksitet i produktmikset, der er handlet mellem den danske- og udenlandske enhed, vil gøre det stadig vanskeligere at påvise en direkte sammenhæng.

I de anvendte cases vil det være op til skattemyndighederne at afvise hvis der ikke kan påvises direkte sammenhæng, for at afgiftsgrundlaget kan følge justeringen. Denne problematik blander nationale selskabsbeskatningsregler for transfer pricing sammen med EU direktiv dikteret momslovgivning, hvilket vil blive diskuteret senere i analysen.

Det er vigtigt for konklusionen på cases at få fastlagt hvordan en justering bliver behandlet momsmæssigt, efter at det er fastlagt at sammenhæng mellem den enkelte transaktion og justering skal være direkte. Denne afvejning vil være skattemyndighedernes, og det vil være en reel problemstilling at forsvare over for virksomhederne, især dem med ingen- eller begrænset fradragsret. For disse virksomheder, vil med Tolsma dommen som argument, afvise at der kan påvises direkte sammenhæng. Det vil være i skattemyndighedernes interesse at påvise direkte sammenhæng i alle tilfælde, og virksomheder med fuld fradragsret vil ikke blive påvirket uanset udfaldet, men hos virksomheder hvor moms udgøre en udgift vil disse have incitament til at udfordre skattemyndighedernes beslutning.

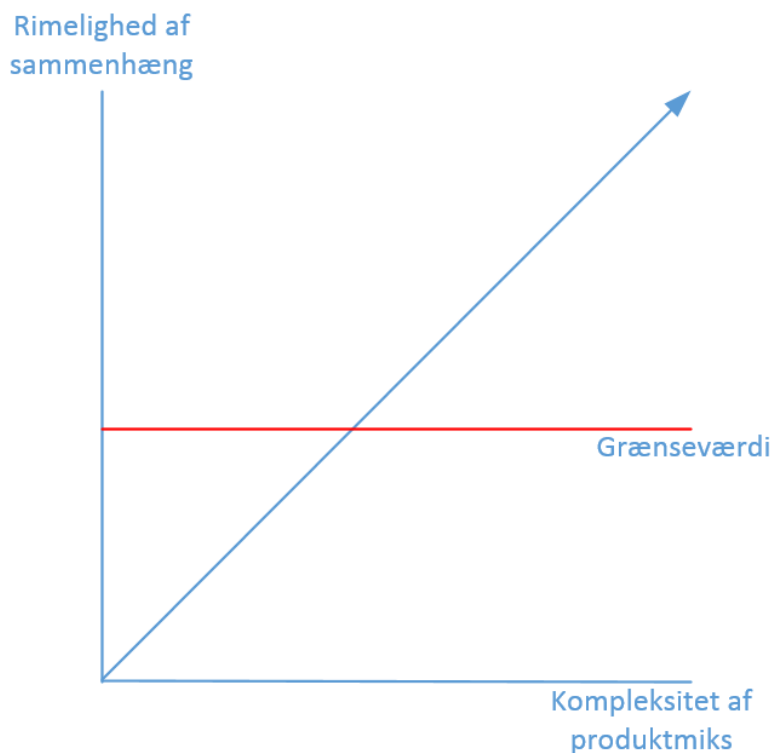
Spørgsmålet om hvorvidt der er direkte sammenhæng, mellem en transfer pricing justering og de enkelte transaktioner er ikke behandlet i lovgivningen som afledt effekt. Der vil skulle foretages en vurdering på en sag-til-sag basis hvorvidt der kan siges at være sammenhæng.

Argumentationen for sammenhæng vil blive påvirket af hvilken samhandel der er sket, da dette har afgørende betydning for hvor kompleks en præcis beregning ville være. Der findes helt simple tilfælde hvor en transfer pricing justering vil være baseret på de enkelte transaktioner, men vil i praksis være sjældent jf. interview. Disse tilfælde er der afgrænset fra i metodeafsnittet, men vil stadig være en del af det spektrum som udgøre kompleksiteten for vurderingen af direkte sammenhæng. Direkte sammenhæng skal kunne påvises med rimelighed, og i eksempler hvor årets samhandel har inkluderet både afgiftspligtige og afgiftsfritaget transaktioner bliver det svært at forsvare for skattemyndighederne, at der kan påvises direkte sammenhæng. I afhandlingens cases vil der kunne være samhandel med materielle og immaterielle aktiver, og disse kan være pålagt afgiftspligt eller ikke.

Lån mellem koncernforbundne virksomheder er normal praksis og er fritaget for moms jf. ML § 13 stk. 1 nr. 11. Ved lån mellem en af de anvendte case virksomheder og ved almindelig handel med varer vil der være blandede betaling med- og uden momspligt. I tilfælde af virksomhederne justere årets transferpriser på baggrund af en eksempelvis EBIT margin vil det være svært at påvise, om det er årets låneafdrag eller samhandel med momspligtige varer, som har været skyld i at indtjeningen har ligget uden for benchmark. Ved samhandel med blandede leverancer vil det være svært at argumentere for at der kan være direkte sammenhæng mellem de enkelte transaktioner og justeringen, for det ville teoretisk set kunne være de afgiftsfritaget leverancer, der har været handlet til priser uden for armslængde, og en nøjagtig beregning ville have påvist dette.

Havde årets resultat været uden for benchmark som følge af transferprisen på afgiftsfritaget varer eller tjenesteydelser ville dette stadig ikke ændre afgiftsgrundlaget for de resterende transaktioner. En sådan risiko ville virksomhederne ikke kunne forsvare ved at hæve afgiftsgrundlaget på baggrund af handel med blandede leverancer. Blandede leverancer er en måde at fremstille komplekse produktmiks i samhandel mellem interesseforbundne parter, der besværliggøre en ellers simpel tese omkring at afgiftsgrundlaget bør justeres sammen med transferprisen. Hvis tesen bliver antaget om 'med afgørelsen af at den direkte sammenhæng mellem justeringen og de enkelte transaktioner bliver svækket proportionelt med kompleksiteten af produktmikset stiger'. Hvis denne tese er forudsat, vil afgiftsgrundlaget blive justeret i de samhandelstilfælde hvor der handles med relativt simple varer og tjenesteydelser, mens det bliver for svært med komplekse produktmiks. Dette scenarie giver således virksomhederne muligheden for at planlægge samhandel til at undgå at afgiftsgrundlaget bliver påvirket af en transfer pricing justering, ved eksempelvis at inkludere afgiftsfritaget transaktioner.

Dette tegner et billede af at nu mere kompleks et produktmiks mellem interesseforbundne parter bliver, desto svære bliver det at påvise at sammenhæng med den enkelte transaktion som Tolsma dommen kræver.



Figur 13: Grænseværdi for sammenhæng mellem korrektion og transaktion - egen tilvirkning

Ovenfor er illustreret hvordan en stigende kompleksitet i produktmiks, vil medføre tilnærmelsen af en grænseværdi for hvornår det med rimelighed antages at der er sammenhæng mellem en generel justering og den enkelte transaktioner. Under den røde grænseværdi vil der være flere af de eksempler som afhandlingen afgrænser sig fra, da det vil være et simpelt produktmiks med få transaktioner af varer eller serviceydelser med en markedsværdi, mens afgiftsfritaget varer og immaterielle aktiver vil trække ud af x-aksen og møde grænseværdien for hvad der med rimelighed kan siges at konstituere direkte sammenhæng.

Det er selvsagt at en sådan omvendt proportionalitet i forhold til loven ikke kan være rimelig eller korrekt, for i et eksempel med virksomheder uden fradragsret vil virksomheden med simple transaktioner holde sig under grænseværdien, mens mere komplekse virksomheder vil ligge over. Dette vil betyde at afgiftsgrundlaget bliver påvirket for den simple organisation, mens den komplekse ikke vil. En sådan forskelsbehandling vil ikke kunne forsvares i et retssamfund hvor loven må være lige for alle.

Grunden til at denne problemstilling opstår bunder i at, transfer pricing justeringens fokus er på selskabsbeskatning, hvor de enkelte transaktioner ikke skal forsvares, men blot det samlede billede

der betragtes. Simon Schaadt beskriver i interviewet at det er muligt at betragte sammenlignelige transaktioner i grupper og dermed betragte dækningsgraden på grupper af transaktioner, der er ens eller sammenlignelige. Dette er dog stadig for upræcist i en momskontekst hvor Tolsma dommen diktere at der skal være direkte sammenhæng med den enkelte transaktion.

Blandede transaktioner vil jf. figur 13 være årsag til at et produktmiks bliver mere komplekst, og dermed forskydes ud af x-aksen. Dette er fordi det ved blandede transaktioner ikke længere er sikkert at justeringen, af anvendte transferpriser, ville være sket på afgiftspligtige leverancer. Blandede leverancer er momsmæssigt et emne, der blandt andet er behandlet i forbindelse med sager om rejsebureauer.

Rejsebureauer er ikke den eneste branche med blandede leverancer, men er den eneste branche der er behandlet i artikel 26. Fitnesscentre er et eksempel på en branche med blandede leverancer i form af fitnessmedlemskab, der er momsfritaget mens eksempelvis salg af varer som proteinpulver er momspålagt. Madgett & Baldwin sagen gav præcedens for at opdele leverancerne ud fra markedsværdi og afregne moms på denne måde.

Disse domme relateres til problemformuleringen, ved at der med disse domme er blevet præcedens for at dele leverancer op i bestanddele, som momsmæssigt behandles forskelligt. En korrektion af transfer pricing med en afledt effekt på afgiftsgrundlaget, bør behandle de enkelte bestanddele

4.11 Dansk mod Europæisk retstilling

Cases og afhandlingens opbygning fik sit afsæt i et praktisk problemstilling, hvor det var transfer pricing justeringen, der var det styrende element.

Problemformuleringen giver også udtryk for et scenarie, hvor det er momskonsekvenserne af en transfer pricing justering, der skal undersøges. Dette er blevet diskuteret ovenfor, men mangler et element, som er beskrevet i metodeafsnittet. Det er beskrevet i metodeafsnittet at EU lovgivning og domme vil stå stærkere end national lovgivning. Cases og problemformuleringens fokus på de afledte effekter af en transfer pricing justering, er mekanisk set national lovgivnings påvirkning på EU direktiv lovgivning, og med ovenstående delkonklusion omkring at afgiftsgrundlaget ikke kan påvirkes af en transfer pricing justering på grund af manglende direkte sammenhæng, så vil dette skabe en problematik.

Problematikken består nærmere af at transferprisen er udgangspunktet for afgiftsgrundlaget, men denne har virksomheden vurderet uden for armslængde når de foretager en justering. Når samhandelsprisen justeres, men ikke kan ændre på afgiftsgrundlaget, så vil samhandelsprisen blive justeret af en national lov, og ikke kunne ændre afgiftsgrundlaget der er baseret på EU direktiv lov.

Momslovgivningen er baseret på momssystemdirektivet fra EU og vil derfor have en højere retsstilling end dansk lovgivning, hvilket betyder dette ikke burde kunne lade sig gøre.

Hvis cases og praksis tog udgangspunkt i momslovgivningen, når det var konstateret at samhandel ikke havde været sket til normalprisen, så ville prisen skulle rettes til normalværdien jf. ML § 28 stk. 3. hvilket den ville skulle for alle transaktioner, der ikke var anvendt korrekt pris ved. En justering der havde sit udgangspunkt i momslovgivningen, ville samtidig give en justering med større præcision end en EBIT margin baseret justering ville kunne.

Problemstillingen behandlet i denne afhandling er ikke enestående, da der findes andre eksempler på at moms- og transfer pricing lovgivningen gør det gensidigt umuligt at være compliant. ML § 13 stk. 1 nr. 19 giver koncernforbundne virksomheder mulighed for at handle moms fritaget med hinanden i forbindelse med at fordele udgifter. Nedenfor citeret ses bestemmelsen.

“Ydelser præsteret af selvstændige grupper af personer, som udøver en virksomhed, der er fritaget for afgift, eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige, med henblik på at yde deres medlemmer de for udøvelsen af deres virksomhed direkte nødvendige tjenester. Det er en forudsætning, at det enkelte medlems betaling for disse ydelser nøjagtigt svarer til medlemmets andel i de fælles udgifter, og at afgiftsfritagelsen ikke vil kunne fremkalde konkurrencefordrejning”

Det er et krav at en enhed ikke betaler mere end sin andel af udgifterne og disse ikke bruges konkurrencefordrejende ved at der foretages dispositioner, der ikke ville have været foretaget, hvis det ikke var for denne moms fritagelse¹⁰⁹. Transfer pricing lovgivningen kræver at der handles sammen internt som hvis parterne havde været uafhængige af hinanden. I et eksempel hvor parterne vil benytte en cost plus metode til deres samhandel ville kostprisen blive tillagt en profit for at overholde armslængdeprincippet. Der vil nu være to krav til samhandel, hvor momslovgivningen kræver at der handles sammen uden profit og moms fritaget, mens transfer pricing lovgivningen kræver et profitelement i samhandel. Dette eksempel udstiller endnu et tilfælde hvor det ikke er muligt at overholde lovgivningen for begge lovgivninger.

Afhandlingens cases er ikke direkte sammenlignelige, da der i cases er tale om en afledt effekt af en transfer pricing justering mens der i ovenstående eksempel er direkte sammenfald med modstridende krav til samhandel. Selvom der ikke kan foretages en direkte sammenligning, bekræfter og styrker det konklusionen om at problemformuleringens fokusområde ikke er

¹⁰⁹ Karnov, 2015. s. 2034-2037

enestående. I sagen C-464/12 blev det afgjort hvordan sådanne retsspørgsmål skal behandles da ATP pension service mod de danske skattemyndigheder.

Sagen er relevant for afhandlingen fordi denne bliver behandlet i EU domstolen, der giver ATP medhold i deres påstande og præmis 56, citeret nedenfor, stadfæster at national lovgivning ikke kan få højere retsstilling end EU-retslige momsbestemmelser.

“i modsætning til hvad den danske regering har gjort gældende, har den omstændighed, at bidrag kan fradrages i den indkomstskattepligtig indkomst, ligeledes ingen betydning for, om pensionskassers virksomhed er momsfritaget eller ej. En national lovgivning på området for indkomstskat kan således ikke anfægte den ensartede karakter af de fritagelser, der er fastsat ved de EU-retslige momsbestemmelser”.

Især anden sætning understreger momslovgivningens superioritet over for national lovgivning som transfer pricing lovgivningen er. Selvom ATP dommens omdrejningspunkt er et andet end problemformuleringens, er dommens konklusion klar. Som beskrevet ovenfor findes der domme, der giver EU domme lex superior retsstilling og den korrekte måde at behandle en transfer pricing justering vil være at have fokus på afgiftsgrundlaget og de enkelte transaktioner, og lade selskabsbeskatning være en afledt effekt af disse justeringer.

I praksis forholder det sig sådan at de danske skattemyndigheder har fokus på transfer pricing som det er vist i figur 5 og behandler justeringen af samhandelspriser efter transfer pricing lovgivningen. Virksomhedernes praksis omkring at behandle hele årets samhandel samlet, udelukker en efterfølgende korrektion af afgiftsgrundlaget hvilket ikke er hensigtsmæssigt eller korrekt. Som i ovenstående eksempel, vil tilfælde hvor det ikke er muligt at følge momslovgivningen og transfer pricing lovgivningen på samme tid, vil det være momslovgivningens bestemmelser, der har lex superior status.

4.12 Afslutning på cases

De anvendte cases har givet grundlag for at beskrive det hændelsesforløb som problemformuleringen praktisk udsprang af, og fungerer som illustrativt hjælpemiddel i analysen. Der er brugt to cases hvor der illustreres handel inde- og udenfor den europæiske union, og det er igennem arbejdet med problemstillingen blevet konkluderet at problemstillingen ikke bliver påvirket af om samhandlen foregår inde- eller udenfor EU.

Der er momsmæssigt forskel på behandlingen af varer der bliver indført i Danmark, afhængig af hvor i verden disse kommer fra, men i forhold til den afledte effekt af en transfer pricing justering, har der ikke været forskel på behandlingen. Dette er interessant fordi problemet ikke er begrænset af hvilket land der sammenhandles med, og ikke er påvirket af om der er tale om import eller erhvervelse, hvor

der vil være omvendt betalingspligt. Afgiftsgrundlaget vil i begge tilfælde blive behandlet ens, da det er udgangspunktet at transaktionerne ér foretaget når justeringen sker, og dermed er afgiftsgrundlaget fastlagt for erhvervelser og import.

Denne konklusion er vigtig for afhandlingen, og begge cases har været berettigede, idet at det er vigtigt at få fastlagt om der findes forskel på behandling af problemstillingen afhængig af oprindelsesland og tydeliggjort at denne potentielle problemstilling er afklaret i afhandlingens konklusioner.

5. Konklusion

Nærværende afhandling udspringer af en praktisk problemstilling og søger at besvare et spørgsmål som i udgangspunktet virker paradoksalt og et tidligt interview bekræftede var ubehandlet i praksis, hvor virksomhederne og skattemyndighedernes fokus ligger på selskabsbeskatning.

Der er blevet konstateret en række forhold mellem en transfer pricing justering og den justering, der teoretisk set bør ske med afgiftsgrundlaget, som blev afregnet moms af ved transaktionens oprindelse. Cases har illustreret den problemstilling som problemformuleringen omhandler, og ved at bryde denne historie op i bestanddele, er der identificeret flere problemstillinger, der bryder mod europæiske domme inden for momsområdet. Dette ville ikke være et problem hvis det var muligt at kalde en transfer pricing justering for en selskabsbeskatnings problematik der stod alene, men at justere transferprisen, påvirker også afgiftsgrundlaget.

Det kan konkluderes at det er vigtigt at beholde sammenhængen mellem den enkelte transaktion og justeringen for at opretholde momspligten. Dette er diskuteret og konkluderet at denne direkte sammenhæng kan forsvinde, hvis en transfer pricing justering er baseret på et produktmiks, der bliver komplekst. Det er konkluderet at det ikke kan være rimeligt at en justering af afgiftsgrundlaget, skal være betinget af hvor komplekst et produktmiks som denne justering påvirker. En transfer pricing justering må påvirke afgiftsgrundlaget når denne justere samhandelsprisen.

Det er i interview konstateret at dette ikke bliver håndhævet i praksis, hvor en transfer pricing justering resultere i en ændret selskabsbeskatning og ingen efterfølgende justering af momsen. Det blev i samme interview fastlagt at der sjældent sker efterfølgende betalinger mellem de berørte parter, hvilket bringer nye problemstillinger. Det er en betingelse jf. Freemans og Hong Kong Trade dommene at der skal ske betaling før at der er tale om en momspligtigt transaktion. Denne betingelse betyder de facto at hvis de interesseforbundne parter ikke 'erstatte' den danske enhed for den justerede transferpris så er denne ikke momspligtigt. Skattemyndighederne er ud fra et transfer pricing- og et selskabsbeskatningsmæssig synspunkt ubekymrede om der sker en sådan betaling da den justering påvirker selskabsbeskatningen, der bliver pligtig, uanset hvilke mellemregninger der sker i koncernen efterfølgende. Det er konkluderet at det ikke kan være korrekt at denne betaling bliver betingelsen for betaling og at beslutningen om hvorvidt afgiftsgrundlaget justeres, de facto bliver givet til virksomhederne, der på denne måde selv kan kontrollere hvorvidt de ønsker deres afgiftsgrundlag justeret, ud fra om de betaler den danske enhed efterfølgende. Det kan konkluderes at afgiftsgrundlaget skal justeres, uanset om der sker efterfølgende betaling eller ikke, da dette fjerner denne mulige spekulation fra virksomhederne, der i tilfælde af delvis- eller ingen fradragsret vil kunne behandle disse som direkte udgifter. Afgørelser fra de europæiske domstole og de

justeringer virksomhederne foretager giver modsætninger mellem momslovgivningen og transfer pricing lovgivningen. Problematikken mellem de to lovgivninger er eksemplificeret og relateret til andre sager hvor det blev fastslået at transfer pricing er national lovgivning, mens den danske momslovgivning er baseret på momssystemdirektivet fra EU og derfor vil have lex superior status jf. ATP dommen. Det er derfor ikke muligt at foretage transfer pricing justeringer på en måde, der ikke gør en tilsvarende justering mulig for momsgrundlaget.

Det er konkluderet at ved at basere en transfer pricing justering på overordnede nøgletal som eksempelvis EBIT margin, vil det ikke kunne anvendes fra et moms perspektiv. En overordnet justering for årets resultater er set fra en transfer pricing perspektiv en valid mulighed, da dette fører til korrekt selskabsbeskatning af årets resultat, problemet er at afgiftsgrundlaget ikke kan justeres tilsvarende, fordi dette kræver mere nøjagtige beregninger. Hvis årets resultat ifølge virksomhedens eller skattemyndighedernes vurdering ikke er inden for benchmark er det momslovgivnings krav og dermed afgiftsgrundlaget, der er nød til at blive udgangspunktet for justeringen. En beregning af hvilke transaktioner, der er handlet til priser udenfor armslængde og justere disse, og deres afgiftsgrundlag vil være den korrekte fremgangsmåde. Dette vil føre til at transferpriserne bliver justeret med tilstrækkelig præcision, hvilket vil have en afledt effekt på selskabsbeskatningen, der ellers i de anvendte cases, har været udgangspunktet. Det er konkluderet at momslovgivning har stærkere retsstilling end transfer pricing lovgivningen i tvivlstilfælde og dermed bør være udgangspunktet for hvor præcise beregninger der er nødvendigt for at overholde lovgivningen.

Årets resultat vil, med momslovgivningens krav til præcise udregninger, være det samme set isoleret på selskabsbeskatningen, da justerede transferpriser fra et momssynspunkt skal sættes til normalprisen, hvilket burde give en mere præcis justering af transferpriserne end en EBIT margin baseret justering ville kunne.

Konklusionen på problemformuleringen "*Vil transfer pricing justeringer medføre efterfølgende justeringer af afgiftsgrundlaget for moms?*" er således at en transfer pricing justering fra et transfer pricing udgangspunkt ikke vil hjemle efterfølgende justeringer af afgiftsgrundlaget, da disse ikke med rimelighed kan siges at være direkte relateret til de enkelte transaktioner. Problemstillingen bliver ikke behandlet korrekt i praksis, fordi virksomhederne og skattemyndighederne har fokus på selskabsbeskatning, og ikke efterfølgende justere afgiftsgrundlaget på baggrund af de, nu justerede, transferpriser. Transfer pricing justeringer bør derfor håndteres fra et momslovgivningsmæssigt udgangspunkt for at sikre præcise udregninger, og retssikkerhed for virksomhederne, der foretager justeringen.

6. Perspektivering

Afhandlingens konklusioner på de anvendte cases retter en indirekte kritik af behandlingen af transfer pricing justeringer. Virksomhedernes fokus på selskabsbeskatning og deres metoder til at justere mod denne, strider imod gældende lovgivning og er ikke en praksis de vil kunne anvende fremadrettet. Det vil være nødvendigt at skifte praksis for beregningen af transfer pricing justeringer, så disse bliver præcise nok til at justere afgiftsgrundlaget også.

De overordnede justeringer giver selskabsbeskatningsmæssigt det korrekte resultat men træder indirekte over grænsen for momslovgivningen, der burde have været udgangspunktet for disse beregninger, da denne har stærkere retsstilling. Fremadrettet bør virksomhederne, på trods af større arbejdsbyrde, begynde at basere justeringer på de enkelte transaktioner, eventuelt samle disse i grupper af sammenlignelige transaktioner.

Dette vil betyde at justeringen kan spores direkte til den specifikke transaktion og momspligten vil kunne overholdes jf. Tolsma dommen. Moms er en vigtig del af finansieringen af velfærdssamfundet og bliver sat i baggrunden af selskabsbeskatningen som er den drivende faktor for at lave justeringer. Justeringer vil også fremadrettet være nødvendige men de bør udspringe af den stærkere lovgivning og fokusere på en mere præcis justering, hvor selskabsbeskatning vil komme som en naturlig afledt effekt af denne. Et skift i praksis vil sikre at transfer pricing justeringer fremadrettet overholder begge lovgivninger, da der ikke er et problem ved at lade selskabsbeskatning være en afledt effekt af at justere samhandelsprisen til normalprisen, hvilket er essensen af en transfer pricing justering.

Hvorvidt praksis kommer til at ændre sig fremadrettet vil være op til skattemyndighederne da det vil være dem der skal sætte fokus på emnet. Virksomhederne vil i stigende grad opleve problematikken ved at justere afgiftsgrundlaget sammen med transfer pricing justeringer, med den stadig stigende globalisering og transitionen fra produktions til videnssamfund. Det blev påvist at problemet gøres større i takt med kompleksiteten af produktmikset stiger. Det kan forventes at kompleksiteten forsat vil stige for danske virksomheder fremadrettet med et stadig større fokus på immaterielle aktiver og deres værdi fra skattemyndighedernes synspunkt, og deres fokus på transfer pricing.

Virksomhederne er nød til at påpege denne problematik over for skattemyndighederne, da det er virksomhedernes ansvar at være compliant med de nugældende regler, og hvis disse ikke er tilstrækkelige, at gøre skattemyndighederne opmærksomme herpå.

Et nyt momsmæssigt udgangspunkt for justeringer vil også være til skattemyndighedernes fordel, da disse udregninger vil medføre større præcision, og det vil være muligt at revidere virksomhedernes samhandelspriser i højere detaljegrad samt skattebidrag.

7. Litteraturliste

7.1 Bøger

1. Michelsen, Askholt, Bolander, Engsig, Madsen, Laursen, Jeppesen: Lærebog om indkomstskat. 16. udg. Jurist- og Økonomforbundets forlag, 2015. (Bog)
2. Jensen, Dennis Ramsdahl: Merværdiafgiftspligten. 1. udg. Jurist- og Økonomforbundets forlag., 2004. (Bog)
3. Stensgaard, Henrik: Fradragsret for merværdiafgift. 1. udg. Jurist- og Økonomforbundets forlag., 2004. (Bog)
4. Nielsen & Tvarnø: Retskilder & retsteorier. 2. udg. Jurist- og Økonomforbundets forlag, 2008. (Bog)
5. OECD: Transfer Pricing Guidelines for multinational enterprises and tax administrations. 1. udg. OECD, 2010. Internetadresse: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm> - Besøgt d. 11.07.2016 (Bog)
6. SKAT: Kontrolaktiviteter 2016. 1. udg. SKAT, 2016. Internetadresse: <http://www.skat.dk/getFile.aspx?Id=130220> - Besøgt d. 11.07.2016 (Bog)
7. SKAT: Momssystemdirektivet 2006, udg. Europarådet - Internetadresse: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:da:PDF> udgivet: 2006.
8. PwC: A Guide to VAT - in the 27 EU member states, Norway and Switzerland. 1. udg. PriceWaterhouseCoopers, 2010. (Bog)
9. Karnov: Tidsskrift for skatter og afgifter -artikler, domme og afgørelser. 1. udg. Udgivet: 2015 s. 2034-2037
10. Johansen, Flemming Lind: Momssystemdirektivet. 1. udg. Forlaget Thomson, 2008. (Bog)

7.2 Internet kilder

1. Acces to European union law: EUR-lex. Udgivet af Europarådet.. Internetadresse: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/TXT/?uri=celex:32006L0112> - Besøgt d. 17.06.2016 (Internet)
2. Retsinformation: Bekendtgørelse om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner. Udgivet af Den danske stat. Internetadresse: <https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=179690> - Besøgt d. 24.06.2016 (Internet)
3. About Base Erosion and Profit Shifting. Udgivet af OECD. Internetadresse: <http://www.oecd.org/ctp/beps-about.htm> - Besøgt d. 24.06.2016 (Internet)
4. Skatter og afgifter - oversigt 2015. Udgivet af Danmarks Statistik. Internetadresse: <http://www.dst.dk/Site/Dst/Udgivelser/GetPubFile.aspx?id=20192&sid=skat2015> - Besøgt d. 04.07.2016 (Internet)

5. History. Udgivet af OECD. Internetadresse: <http://www.oecd.org/about/history/> - Besøgt d. 11.07.2016 (Internet)
6. Members and partners. Udgivet af OECD. Internetadresse: <http://www.oecd.org/about/membersandpartners/> - Besøgt d. 11.07.2016 (Internet)
7. Hvad er formålet med EU?. Udgivet af Den Europæiske union. Internetadresse: <http://www.eu.dk/da/spoergsmaal-og-svar-folder/hvad-er-formaalet-med-eu> - Besøgt d. 13.07.2016 (Internet)
8. Moms på tværs af grænserne. Udgivet af Den Europæiske union. Internetadresse: http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/cross-border/index_da.htm - Besøgt d. 14.07.2016 (Internet)

7.3 Artikler

PriceWaterhouseCoopers: *Tema: Transfer pricing på momsområdet*. I: Eksklusiv moms - Ajour med moms, told og afgifter, 2008, s. 14-17 (Artikel)

7.4 Tidsskrifter for skat (Tfs)

Tfs 2009, 328 - Kontrolbegrebet i ligningsloven sammenlignet med momslovens interessefællesskabsbegreb.

Tfs 2008, 1058 - Momsgrundlaget ved handel mellem interesseforbundne parter.

Tfs 2008, 1315 - Moms - Interesseforbundne parter og normalværdi

Tfs 2000, 101 LSR – Kantinemoms

7.5 Dansk lovgivning

1. Bekendtgørelse af lov om merværdiafgift (momsloven)
2. Bekendtgørelse om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner.

7.6 EU domme

C-255/02 - Halifax m.fl.

C-63/96 - Finanzamt Bergisch Gladbach mod Skripalle.

C-16/93 - R.J. Tolsma mod Inspecteur der Omzetbelasting, Leeuwarden.

C-16/99 - Freemans plc mod Commissioners of Customs & Excise.

C-308/96 - Madgett & Baldwin.

C-89/81 - Hong Kong trade Development Council.

C-464/12 - ATP Pensions service A/S.

C-291/03 - MyTravel plc.

C-6/64 - Costa mod E.N.E.L.

7.7 Figuroversigt

Figur 1: Dispositionsflow – egen tilvirkning	6
Figur 2: Danmarks Statistik: Skatter og afgifter oversigt 2015 s. 32	8
Figur 3: Præsentation af problemstilling - Egen tilvirkning	10
Figur 4: Egen tilvirkning med inspiration fra Nielsen & Tvarnø. 2008 s.32	14
Figur 5: SKATs fokusområder 2016 , (kontrolaktivitet 2016, s.34)	42
Figur 6: Case 1 illustration - Egen tilvirkning	50
Figur 7: Case 2 illustration - Egen tilvirkning	51
Figur 8: Fokusområde mellem DK enhed og SKAT - egen tilvirkning	57
Figur 9: Fokusområde mellem DK enhed og EU enhed - egen tilvirkning.....	59
Figur 10: Beslutningstræ med Tolsma udgangspunkt - egen tilvirkning.....	62
Figur 11: Beslutningstræ med Freemans udgangspunkt - egen tilvirkning	64
Figur 12: Beslutningstræ for efterbetaling - egen tilvirkning	65
Figur 13: Grænseværdi for sammenhæng mellem korrektion og transaktion - egen tilvirkning	69

7.8 Tabeloversigt

Tabel 1: Regneeksempel – Egen tilvirkning	13
Tabel 2: Virksomhedseksempel på regulering. Egen tilvirkning.....	52

8. Bilag

8.1 Transkribering af interview

Johnny: Når nu du siger en regulering, hvad tænker du på? Når man ændrer indkomsten..?

Mads: Jeg vil lige sige at jeg optager det, så jeg kan bruge det til et rigtigt interview.

Johnny: Det er rigtig pænt af dig at oplyse det.

Simon: Så holder vi vores kæft.

Johnny: Ja, jeg skal heller ikke have sagt mere.

Mads: Jeg vil lige sige, det er kun den relevante del I bliver citeret for. Resten ryger i min personlige..

Simon: Så kan vi også bare sige ja og nej.

Johnny: Men du kan måske give en uddybning af din problemstilling.

Mads: Altså tesen om problemstillingen er, at når der kommer TP reguleringer, så er de TP reguleringer måske, måske ikke, genstand for momspålæggelsen. De her reguleringer sker jo på baggrund af de varer og services vi har solgt på tværs af landegrænser og for dem har vi jo betalt noget moms og noget told. Jeg har indtil videre afgrænset mig til kun varer der kommer ind i landet, eller varer og services som kommer ind i landet, for på den måde ligesom at kunne holde mig til de danske regler i så vidt omfang som muligt. Tesen er jo lidt, at hvis vi køber en vare – når den vare så bliver reguleret senere på året, så er det ikke sikkert at der bliver moms og told af de her reguleringer.

Johnny: Okay, altså, når du siger senere på året, så tænker du at der kommer en indkomstændring for eksempel.

Mads: Ja, og det er jo allerede der jeg får blotlagt min mangel på viden, fordi sker det sidst på året? Er det den 31/12 vi laver reguleringen, eller kan den komme når som helst? Og kan den komme af flere omgange, og ja, der er jo mange gode spørgsmål.

Simon: Reguleringen kan jo komme enten initieret af selskabet selv, eller af SKAT. Har du afgrænset dig til en af dem?

Mads: Nej, det har jeg ikke. Men det er vel nok nærliggende at afgrænse mig til dem der kommer fra SKAT.

Johnny: Det kunne i hvert fald være fornuftigt enten at overveje det, eller også lave den, bare så man ikke bliver kritiseret for det.

Mads: Jo.

Simon: Ja, fordi jeg tænker at hvis du skal have dem begge to, så kommer du ind over Governance og det vil i hvert fald være mest optimalt. Også om det skal være omfattet af aftalen og alt muligt i den stil. Altså, hvis du afgrænser dig til dem der er initieret af SKAT, så ved du i hvert fald, at..

Johnny: Ja, hvis der er kød nok på det, så ville jeg gøre det.

Mads: Det vil jeg umiddelbart tro der er.

Johnny: Hvor meget skal den fylde i sider?

Mads: Gerne en 80 stykker. Altså, grænsen er max. 80 og jeg tror ikke der er noget minimum, men der skal nok et vist antal sider til..

Johnny: Altså, nu har jeg selv rettet opgaver. Jeg ville give dig point for at lave en på 40. Men du har nok ret, sådan mellem 60 og 80.

Mads: Jo, der skal skrives lidt før det rigtigt batter ik'?

Johnny: Men nu er det jo heller ikke skrivevejledning. Det er mere teknisk.

Mads: Det kan være lidt af det hele. I er nok på papiret travlere end jeg er.

Simon: Ja, så hvis du bare uddyber baggrunden for spørgsmålene, hvis vi starter der fra. Nummer 1 "Hvordan fastsættes en regulering prismæssigt?" Hvordan tænker du så på her?

Mads: Ja det er jo så netop om hvorvidt de her udregninger – altså, hvad er de baseret på? Der er næsten 3 muligheder jeg lige har kunne liste op: Har vi regneark hvor at alle varer og alle deres priser er sat op og ud fra dem har vi så en individuel fastsættelse af hver af de varer og der så i bunden kommer et totalbeløb som så reguleres med. Det ville nok være drømmescenariet, men det tænker jeg ikke.

Johnny: Altså, hvis jeg må skyde ind her. Nu sad jeg lige og læste forud. Du kommer ind på hvad metoder findes der her, og jeg tror det vil være oplagt at du meget tidligt i din opgave skriver netop det der med, at du gerne vil finde ud af hvordan fastsættes reguleringen prismæssigt, at du her linker det sammen med metoderne, så der er du nødt til at have noget input til hvad det er for nogle metoder og der kan du begrænse dig til anerkendte metoder. Altså, de af OECD anerkendte metoder, så er den ligesom lukket ned med, at der kan være alle mulige andre måder at gøre tingene på. Og så når man får forklaret hvordan de virker og i praksis kan du måske begrænse dig til en af dem, for der er også en forskel på den teoretiske og den praktiske tilgang her. For så kan du ret hurtigt komme igennem det med at forklare, hvordan dette fungerer i praksis. Og der kan du så referere til nogle praktikere som os. Og når nu du så har beskrevet det, så ved du også hvordan reguleringen foregår. Altså hvordan den linie der står i SKAT's afgørelse, altså "vi ændrer indkomsten.." – hvordan er de nået frem til det? Så har du linket. Så har du helt styr på hvordan fastsættes den her pris som det jo så i sjældne tilfælde er, at det er en decideret pris, men mere en indirekte metode man bruger langt hen ad vejen.

Mads: Ja okay. Så det vil typisk være ud fra den samlede avance for hele året man regulerer?

Johnny: Altså, der kommer igen den her med teori og praksis. Teoretisk, så er det per transaktion. Og det kan det også være. Men, du er nok nødt til... eller, hvis nu du skal have en rigtig god karakter, så vil jeg sige, at så skal du måske gå ind og beskrive sondringen mellem at prisfastsætte og teste. For teoretisk, så er det prisfastsættelsen.. og jeg tror også det er det vi giver forvirringen.. for i prisfastsættelsen, der er du på transaktionsniveau, men når SKAT laver reguleringen, er det typisk baseret på; hvordan tester man om der er hændelser? Og hvordan bliver reguleringen SKAT foretager, så afledt heraf.

Simon: Du skal tænke på, at en metode kunne være baseret på en EBIT-margin. Det er jo ikke per transaktion, men på selskabet for hele året. Og der må man jo også gerne i OECD's guidelines, agregere alle transaktioner, så længe de transaktioner er inden for samme art og kan bruge samme metode. Så hvis der er 1 million transaktioner med en masse forskellige varer, men de falder ind under samme, eller, kan falde ind under samme anerkendte metode, jamen så kan man sige, at alle de her million transaktioner; på dem skal enheden tjene 4% i margin f.eks. Så er det ikke per enkelt transaktion, men på hele klumpen. Så vil man ikke efterfølgende gå ind og kigge på for den transaktion der fandt sted 1. Januar kl. 10.00 – så skulle prisen have været det her, og den der fandt sted 2. Januar kl. 12.00, der skulle prisen have været det her. Der kigger man jo på det under én hat. Så hvis de siger -4% man skulle have tjent, plus 4% iflg. SKAT, så er reguleringen på sætvis arbitrær.

Mads: Ja, og det er også den som vi lidt problematiserer, netop fordi det er lidt svært at sige at momsen, som skal vedrøre en bestemt vare, altså momsen skal kunne spores meget præcist. At den rent faktisk er vedrørende de her bestemte varer når den bliver baseret på f.eks. EBIT-margin. Og så er det så, at den lige pludselig, sådan set efter EU-rettens egne regler, at der ikke skal svares moms.

Simon: Ja, og du ved typisk ikke hvad det er for en faktura du leder efter her på. Så skal du lave nogle antagelser om FIFO eller whatever, hvis du skulle lave en sådan momsregulering. Så skulle du have nogle sorteringsprincipper før man kunne lave noget som helst for at kunne finde tilbage til en bestemt transaktion.

Mads: Ja, lige præcis. Og det ville jo i mange virksomheders tilfælde, lynhurtigt blive så avanceret, at det ville være en kæmpe kæmpe byrde for SKAT at lave det.

Johnny: Er du kommet ud over det her med, om det overhovedet er relevant at lave det.

Mads: Jeg snakkede godt med Kasper om det – han er jo også en travl mand, men han mener bestemt at der er noget. Især fordi det er et spørgsmål om, hvorvidt der kommer 25 eller 50 kr. i statskassen.

Johnny: Ja, men hvis der ikke er nogen forskel.

Mads: For virksomheden er der ikke, men for staten er der.

Johnny: Ja, hvis der er en forskel. Altså, hvis jeg sad og rettede den, og fik en opgave ind hvor det er problematiseret at der er det her problem med moms, men at det ikke har nogen provenumæssig effekt, så er det jo det jeg kalder et pseudoproblem, ik? Og det skal man i hvert fald kunne se. Det kan godt være at det gør opgaven god nok, at man eventuelt skriver, at det teoretisk er et pseudoproblem, men at der i praksis ikke gøres noget ved det. Men hvordan kan det mon være? Det er fordi at det typisk ikke får nogle provenumæssige konsekvenser.

Mads: Men den satser jeg på, at Kasper backer mig op i og hjælper mig med at få beskrevet og konkretiseret fuldstændigt, fordi at selvfølgelig kan jeg jeg har fået af vide der helt sikkert er en problemstilling og jeg tror, at det kan koges ret meget ned til, at hvis vi kun betaler moms af de første 100 der kommer ind, og ikke af de efterregulerede 100, så går statskassen glip af 25 i moms.

Simon: Men går den ikke den modsatte vej? Hvis en dansk virksomhed har en turnover på 100 eksternt, og COGS på 80, så har de en gross-profit på 20, og så lad os sige at de har overheads på 25, så har de nu -5 i EBIT. Så vælger den danske skattemyndighed at interessere sig for denne virksomhed fordi der er underskud, og måske skyldes dette koncernintern handel. Lad os nu sige at det skyldes koncernintern handel og at de faktisk skulle have tjent 5% af omsætningen i stedet for, så ville SKAT komme med et forslag der hedder; +5 her, de 25 kan vi ikke rigtig røre ved – det er jo interne omkostninger. Så skal de have en gross-profit på 30 i stedet for 20, så det vil sige, at det er deres COGS som er TP'en. Den skal ændres til 70 og den her omsætning, den er ekstern 100, ik? Nu har de betalt mindre for deres var. Det giver jo ikke mere i moms, men tværtimod mindre i moms. Så de to er modsatrettede.

Mads: Det er fuldstændig rigtigt. Men det er jo også afhængigt af, om varerne kommer ind i landet eller hvilken vej reguleringen den sker.

Simon: Men de danske myndigheder ville aldrig gå ind og lave en nedsættelse af indkomsten i Danmark.

Johnny: Altså, teoretisk kan det jo forekomme, men det er sjældent vi ser, at de ligefrem sætter den ned, ik?

Mads: Ja, okay. For i min tese, der bliver COGS jo sat op.

Johnny: Ja, så..

Simon: Ja, så er det udlandet der har lavet en regulering – oftest.

Mads: Okay, ja. Det havde jeg slet ikke set, men det har du da fuldstændig ret i.

Simon: Så hvis udlandet kommer med en opjustering, så havde der måske stået +15 her, men udlandet siger, at det danske datterselskab har tjent for meget, så de mener at der skulle have stået +5. Så kommer udlandet med en forhøjelse på COGS +10. Så ville det gå den modsatte vej. Hvad ville konsekvensen så være? Så skulle du betale mere i moms, men mindre i ...

Johnny: Ja, erhvervsmoms eller importmoms, alt afhængig af om det er inden- eller udenfor EU.

Simon: Men mindre i SKAT.

Mads: Ja. Det er så heldigvis out of scope om hvad den skattemæssige konsekvens bliver i det her tilfælde. Det er at forholde sig til konsekvenserne rent momsmæssigt af de her importere ind og ud.

Johnny: Og det der så var min pointe, og som du skal være opmærksom på, at hvis du skal beregne – lad os nu sige at det er en EU handel og du skal beregne mere erhvervsmoms, så foregår det jo på den måde, at du laver en intern postering hvor du krediterer udgående afgift med 2,5 og debiterer indgående afgift med tilsvarende 2,5. Når du så skal lave din momsangivelse, så er der jo de her forskellige rubrikker hvor udgående afgift er det du skal betale, og indgående afgift, hvis du har fradrag for det, så giver transaktionen sådan set 0. Og det er grunden til, at SKAT aldrig kigger på det her. De laver ikke de her momsreguleringer. Men det der kunne være interessant, det er jo, at hvis denne postering i stedet for betød, at hvis nu det var et, lad os sige du har købt noget inventar til en bar som ikke er momsregistreret på de her specifikke transaktioner, så vil din indgående afgift i stedet skulle sættes på inventar da der ikke er fradrag for det, og du vil derfor i stedet skulle betale 2,5 i moms. Så du er nødt til.. altså, for ikke bare at sige at det er pseudomoms du er inde i, så er du nødt til at kigge på de situationer hvor en virksomhed har enten delvis fradragsret eller hvor der er tale om ikke momspligtig aktiviteter – indkøb hvor der ikke er momspligtig aktivitet. Du skal stadig betale moms, også importmoms selvom du ikke kan fratrække momsen internt.

Mads: Det er rigtigt, men det er jo så en lidt anden problemstilling. Kan det ikke.. altså, det kan godt være jeg ser tingene i en meget forsimplet verden, men, jeg ser det da som et problem, at den moms der bliver betalt til staten når en vare kommer ind, der er forskellen på vores 100 og 200.

Johnny: Så er det importmomsen du er inde over. Altså fra 3. lande. De har så lavet en forhøjelse på 10. Så skulle du altså deklarere importmoms på 2,5. Det sender man ind til SKAT og oplyser dem om, at man skal betale mere i importmoms, og så følger der en regning med. Det vil sige, at der også er et cashflow. Det virksomheden rent faktisk skal betale er 10,5, men ser man det fra statens side herover, så er der nu et + på 2,5. Den her importmoms – når virksomheden så skal indsende sin momsangivelse, i det interne bogholderi, der krediterer de 2,5 på banken, for de betaler jo importmomsen. Hvor er modposten henne? Hvis de har fradragsret for momsen er den på importmoms. Konto for importmoms – 2,5. Når virksomheden så skal indsende deres momsangivelse, så angiver de udgående afgift minus indgående afgift, og i indgående afgift medregner de 2,5.

Mads: Ja, det er fuldstændig rigtigt for en virksomheds synspunkt.

Johnny: Ja, så skal de have penge tilbage. Cashflowet bliver her 2,5 og for statens vedkommende får de mindre momsindtægter – der står 2,5 begge steder og den går derfor i 0.

Mads: Det kan simpelthen ikke være rigtigt, at det ikke gør en forskel. Om vi ikke betaler moms af de sene reguleringer, for så kunne vi ligeså godt lade være med at betale moms af det første.

Simon: Men det er jo sådan momssystemet fungerer. Det er jo en merværdiafgift. Hvis virksomheden har fradragsret for den indgående afgift og så er det jo kun i det tilfælde hvor virksomheden har en merværdi, altså du sælger det for mere, at der bliver et 0 eller et minus dernede.

Johnny: Altså, hvis virksomheden har et underskud vil det rent faktisk koste staten penge at du har det her afgiftssystem.

Mads: Jeg må lige alliere mig med Kasper for at få nogle bedre argumenter.

Simon: Ja, så må du udfordre ham lidt så du får en bedre afgrænsning af opgaven, sådan så du får et mere validt... ej, hvad hedder sådan et.. et mere retfærdigt, eller.. en reel problemstilling I er inde at kigge på.

Mads: Ja, for sådan som jeg ser det, så er det et reelt problem for staten at de går glip af de her indtægter, fordi at reguleringer ikke tager højde for merværdiafgiften.

Simon: Ja, jeg vil godt se hvordan du udfordrer den der. Du må hente alle de momseksperter du har lyst til.

Mads: Jeg starter med at hente ind. Og så må vi se hvad fanden han siger.

Johnny: Ja, altså jeg vil blive positivt overrasket hvis det er forkert det her. Og det vil være ret gruopvækkende for SKAT, hvis de opdagede at det var sådan.

Mads: Men så kan det sgu godt være at der..

Simon: Jeg synes du sidder lidt ude på spidsen Johnny. Hvis nu at der kommer en udenlandsk skattemyndighed og siger at en af de danske enheder har tjent 10 kr. for meget, så den skal sættes ned så prisen på de indgående varer er højere.

Johnny: Ja, og det har de glemt at betale moms af. Og det er jo rigtigt. Men der er bare det, at når du betaler moms – du har fradrag for den, og du..

Simon: Ja ja, men den havde du jo så opkrævet hos forbrugeren når du sælger den også.

Johnny: Ja, der går den så videre i systemet. Så skal du beskrive at varen går videre i systemet. Men der bliver jo ikke lavet en ekstra ny fakturering til forbrugeren.

Mads: Men så giver det jo en konkurrencefordel, at de kan sælge deres varer billigere. Men det var også det vi talte om da vi startede.

Johnny: Det er jeg sådan set ikke enig i.

Simon: Det er jo ikke dem der bestemmer. Hvis det er et TP-setup hvor der kan komme en justering, så er det ikke dem der bestemmer prisen som udgangspunkt. Det vil jo være koncernstyret.

Johnny: Ja, eller markedsstyret.

Simon: Men der er det bare en forkert afregning der gør, at fortjenesten ligger et forkert sted. Hvis nu det er et stereoanlæg eller et fjernsyn som de producerer til 100 kr. Det koster 100 kr. at producere og de ved en fejl opkræver 50 kr. ude ved deres distributører, men siger til dem at de skal sælge dem for 300 kr. Så vil der være et minus i det land hvor de producerer dem, og et plus i det land hvor de sælger dem. Men det er ikke dem der sælger dem som har sat prisen på de 300 kr. Det er jo dem der har produceret dem som har sagt det. Under de her forudsætninger så tjener vi penge på koncernniveau.

Mads: Så, under forudsætning af, at de rent faktisk tjener penge på de varer de sælger, så er det sådan set virksomheden selv det går ud over, hvis der skulle betales ekstra moms.

Johnny: Ja, fordi momssystemet balancerer sig selv. Den konkurrencefordel du har fat i, det er jo at virksomheden har købt varen billigere ved sit koncernforbundne selskab, så det er et internt problem.

Simon: Ja, så det er på bekostning af nogle andre. Det har ikke noget med momsen at gøre.

Johnny: Og det vil de jo kunne gøre uanset om der er moms på eller ej.

Mads: Ja. Det er jo..

Johnny: Men det er en fordel for dig at få det skåret til.

Mads: Afgjort. Men der må da være en diskussion i det her. For hvor fanden skulle den ellers være kommet fra? Nu fik jeg jo halvvejs stukket i hånden, at det kunne være en god idé at snakke om noget af det her, og Kasper synes også at vi ligesom har fat i et utroligt spændende emne og meget relevant emne, så selvom I selvfølgelig er dygtige med argumenterne.

Johnny: Ja ja, og vi er jo ikke momseksperter, det er rigtigt nok.

Mads: Du mener jeg slet ikke i forhold til momsen, men der må da være et eller andet her.

Simon: Hvad nu hvis man ser det den anden vej Johnny, så det er den danske virksomhed som producerer og afsætter varerne i USA f.eks. og varerne er blevet solgt til 100 kr. men de skulle være solgt til 50 kr. til det Amerikanske datterselskab.

Johnny: Altså, der er ikke moms på, fordi det er eksport.

Simon: Nej, men i USA?

Johnny: Ja, i USA.. øhm..

Simon: Ja, der betaler de faktisk importmoms af 100 kr. og ikke 50 kr. I USA. Når der så kommer en regulering fra den danske myndighed, kan de så få den moms tilbage i USA de har betalt for meget?

Johnny: Det ved jeg squ ikke. Det aner jeg ikke.

Simon: Og vender problemstillingen så ikke om, hvis det er Danmark der har købt for dyrt fra et Amerikansk selskab? Og er der forskel på EU og ikke-EU eller hvordan er det?

Johnny: Altså, ikke umiddelbart. Men jeg tør ikke sætte mig ind i hvordan det foregår. Amerikanerne har nogle særlige regler med "indenfor selvangivelsen", "inden for perioden" mv. Og det tør jeg simpelthen ikke bevæge mig ud i. Og det er der sikkert også andre lande der har. I Danmark har vi været mere, ja – enten dumme eller pragmatiske, for her tillod man virksomheder at lave efterfølgende justeringer så det ikke behøver at skulle være SKAT der gjorde det. Og selvfølgelig kunne man godt se, at der var en risiko for at så kunne der skabes et eller andet rum for nogle der lavede noget fusk, men det var et valg mellem to muligheder, hvor den ene siger "det kan ikke passe

at en virksomheder der opdager at de har gjort noget galt ikke kan få lov at rette det selv – det giver ikke nogen mening og så må vi så håndtere dem der så udvikler det selv, på en anden måde” og derfor valgte vi at man godt kunne lave de her justeringer, uden at have nogen bindinger af nogen her. Og så diskuterede vi momsen og tolden. Tolden – hvis vi skal starte der. Jeg var ikke med i projektet på det, men der lavede jeg ligesom min egen lille sanity på det, og der var det at jeg kiggede lidt på de toldmæssige metoder, i forhold til OECD metoderne, og selvom de hedder næsten det samme, så er toldmetoderne transaktionsbestemte. Altså, det er transaktionen og det er de OECD-baserede bare slet ikke. Eller, det er de, men bare ikke i praksis. Så derfor var der bare ikke det der link, men det ændrer jo ikke ved, at hvis der er toldsats, så er der virksomheder der tænker i, at angive mere i tolden, enten ved at køre det over lande med en anden toldsats, eller også ved at sælge for dyrt eller for billigt.

Mads: Men inden vi kommer for langt ud i tolden – den har jeg mere eller mindre tænkt mig at gå uden om den, for det bliver for langt fra.

Johnny: Ja, og her er told jo en omkostning – en udgift som har konkurrenceforvridning, som har betydning for din indtjeningsevne. Den går direkte ind på ”bogen” om du vil. Hvor en momsregulering – der kan du få pengene tilbage igen måske.

Mads: Ja, det gør de fleste.

Johnny: Ja, det gør de fleste. Så isolér dig og se på momsen. Tag nogle banker eller se på noget – det kan være mere transport. Er det ikke personfordring der ikke er moms på?

Mads: Jo, og den finansielle sektor og alt hvad der hedder sygdom og menneskelæring.

Johnny: Ja, i gamle dage var det paragraf 13 man havde alle de der regler – det ved jeg ikke om det er stadigvæk. Men altså, tag noget af det hvor der er noget volumen på. Eller tag dem alle sammen. Alle de momsfritagelser. Eller overvej det – eller få i hvert fald Kasper til at udfordre dig: hvordan kan jeg komme til at skrive om noget der er bare sådan lidt teoretisk og lidt sjovt.

Mads: Men vi kan vel næsten godt tage de andre, i tilfælde af, at Kasper kommer med et gyldent argument. Så ville det jo næsten være ærgerligt ikke at have fået de andre med.

Simon: Men det er vel så nr. 4 vi kan hoppe ned til nærmest, ik? Eller hvad tænker du?

Mads: Jo, det må det være. 3’eren er jo lidt forbundet med de andre og den kan jeg få svar på i OECD siger du?

Simon: 3’eren, eller hvad?

Mads: Ja, du sagde ved 2'eren at rent metodemæssigt, der..

Simon: Ja, der findes 5 metoder indenfor TP hvor du kan fastsætte varerne på.

Mads: Okay, dem skal jeg lige have fundet, men det er så et problem til senere.

Simon: Hvad tænker du på, når du siger samarbejde med andre lande?

Mads: Hvad spørgsmål er du på der?

Simon: 2C, bare lige for at være sikker på at vi har det hele med.

Mads: Men det var faktisk også næsten i den modsatte retning, om hvis der kom udefra tyskerne om, at hvis de har reguleret det. Er det så den vej det kører? Jeg tror mine spørgsmål er meget åbne for at være sikker på, at jeg ikke i forhold til jer afgrænser mig for noget. Så det kan jo godt være at de snakker med tyskerne omkring hvad skal Danfoss eller Siemens eller et eller andet reguleres med, for vi synes det her – hvad synes I?

Simon: Ja, men de har jo modsatrettede interesser.

Mads: Ja, det har de. Men det kunne jo godt være at de snakkede sammen hvis vi siger, at et selskab er delt og havde store dele af deres aktivitet i Danmark og i Tyskland. Så var det måske nærliggende at myndighederne snakkede sammen.

Simon: Ej, det gør vi ikke. Ikke før de laver reguleringen. Det kan vi blive tvunget til efterfølgende i forhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten, men hvis Tyskland mener at det tyske selskab tjener for lidt, så laver de en justering og så diskuterer de jo med dem om det er en reel kamp om pengene med de danske myndigheder. Så de går ikke og.. altså, der hvor der kunne være et samarbejde, det kunne være det nordiske. Der er jo simultanrevisioner i Norden hvor de siger, lad os gå efter den her koncern – hvor irriterende er vi i jeres land hvis vi... og det samme hvis det er en Amerikansk koncern der opererer i Danmark, Norge, Sverige og Finland. Så kan de myndigheder godt finde på at sætte sig sammen og sige; nu går vi efter det her selskab i det her land. Men det er jo med henblik på at forhøje indkomsten i både Danmark, Sverige, Norge og Finland, mod f.eks. USA.

Johnny: Ja, vi havde.. jeg har været med som ung, dengang jeg var i SKAT. Og det der var den tidligere erfaring det var, at mange af de koncerner som først blev revideret i simultanrevision, der var størstedelen af deres transaktioner jo på det nordiske plan, så koncernen har typisk en eller anden HUB eller en produktionsenhed der tjener i Norden. Så derfor endte det med, at de har skatteinspektører i de tre lande sad og skulle plukke håret af hinanden. Og det gav jo ingen mening. Så fremadrettet kunne man finde nogle hvor det var relevant at se Norden mod de andre, så det var

transaktioner ind og ud af Norden, så var det dem man var gået efter. Så man kan samarbejde og ikke skal have et eller andet fnidder.

Mads: Så det var Norden mod McDonald's for eksempel?

Johnny: Ja, for eksempel.

Mads: 4'eren, den er meget rettet mod..

Simon: Hvis vi lige tager den her: Hvordan ved man om der overhovedet er behov for en regulering. Altså, det er jo hvert enkelt land der vurderer om indtjeningen er høj nok.

Mads: Altså, er der en form for treshold?

Simon: Nej, men de går jo ind og kigger på en koncern og så siger de – hvis det er et dansk hovedkvarter, så vil de kigge på hvor meget indtjening er der lagt i udlandet. Hvis de synes der er for meget indtjening i land A, B og C, så har de jo forhøjet indkomsten i Danmark mod de tre lande. Men jeg ved ikke hvad du tænker på i forhold til: Hvordan ved man om der er behov for en regulering?

Mads: Jeg tror mere det var hvordan SKAT kom til den beslutning at den her koncern frem for den her koncern skal revideres.

Simon: Ja, men der er det sådan helt lavpraktisk. Der er det sådan en indsatsplan hvor de faktisk oplyser hvilke områder de kigger på og hvilke transaktioner de går efter det følgende år, som de oplyser en gang årligt. Og typisk, sådan meget jordnært, så har de jo den her underskudsindsats hvor de bare kigger på selskaber der har givet underskud på hinanden 3 eller 4 følgende år, jeg kan ikke huske horisonten, men hvis det er underskud på hinanden 3 følgende år, så kan det være at der er noget at gå efter. Alene på tallene.

Johnny: Altså, generelt kan vi sige at det er baseret på en risikovurdering. Og så at man.. det næste er så hvordan man organiserer kontrollen, og der forsøger man at udnytte de fordele der er ved at køre det som et projekt. Der er sådan et projekt der hedder: Hjælp virksomheder med at finde omsætning. Men det er jo organiseringen af det. Så det helt overordnede det er jo, at der sidder nogle og prøver, baseret på de oplysninger der ny er tilgængelige; regnskaber, internet, oplysninger fra muligheder omkring finansielle transaktioner ud og ind ad landet og alt det du kan se. Og så ved man jo erfaringsmæssigt hvor den store risiko er. Det er typisk på handel med immaterielle aktiver. Så derfor sporer man store pengetransaktioner for at spore hvad de vedrører. Og så kan man jo nogen gange der typisk finde ud af, at der er handlet.

Simon: Ja, virksomheder der er handlet og omstruktureringer. Der kan du jo se, at nu er den her virksomhed købt for 2 år siden – er indtjening faldet efter opkøbet. Så er der måske noget der er fløjet ud af Danmark. Så er der noget der er behov for at kigge på.

Johnny: En af de største sager vi lavede dengang jeg var der, det var i øvrigt sammen med en kollega. Det var en sag baseret på en avisartikel og det var en virksomhed der var blevet opkøbt af et amerikansk firma og til selvangivelsen skal man aflevere et skema om hvad man har af interne transaktioner, og der var ikke noget der var interessant på det skema. Der var kun småting. Og der var heller ikke solgt noget. Men den "know-how" osv. som det danske selskab havde opbygget til at udvikle et specielt produkt, det brugte det amerikanske selskab. Så de etablerede en fabrik derovre og servicede hele det amerikanske marked, uden nogen form for betaling til det danske selskab. Og ingen papirer på det. Når det er dig der er hovedaktionær, så ringer du bare ned og siger; jeg skal bruge jeres produktspecifikationer. Det er den magt der er ved at eje nogle andre. Og det fandt man simpelthen ved en avisartikel, hvor man kunne se at amerikanerne de fes derudaf, men vi kunne ikke se at de danske selskab havde nogen øget aktivitet. Så hvordan hang det lige sammen? Selvfølgelig kunne vi se at de var blevet opkøbt af amerikanerne. Så sådan startede hele den sag.

Mads: Nå okay. Så der er måske i høj grad også nogle tilfældigheder?

Johnny: Jamen, det er der jo.

Mads: Det er ikke en algoritme?

Johnny: Altså, tilfældigheden. De bedste kontrolbesøg var altid skabt af folk der lige lugtede et eller andet. Det er sjældent på grund af et eller andet.. Altså, det er meget sjovt. Man bruger de her store projekter på at etablere interne kontroller og SKAT bruger projekter på ligesom at have en eller andet systematisk tilgang til hvordan vi udvælger sager. Det ene store millionprojekt efter det andet og det har ikke givet nogen ting. Hvis du har hørt om SLC-skema – det var de danske virksomheder der blev pålagt at skulle indsende flere sider bilag hvor deres regnskab skulle deles ud på nummererede linier så kunne SKAT sidde og følge og sammenligne med andre virksomheder, for at se hvor mange omkostninger de brugte osv. De kunne lave så meget statistik – de sad med fråde om munden den gang de realiserede det projekt. Der kom intet ud af det. Det blev lukket ned efter 3-4 år.

Mads: Nå okay. Det er meget..

Johnny: Så, sådan vil det jo være hvert 10. – 15. år hvor der kommer nye til som siger, det kan simpelthen ikke passe – altså, vi må have en mere systematisk tilgang til det her. Ud med alle de der dumme mennesker der har styret den her butik tidligere, nu kommer der altså nogle friske kræfter til. Det kommer der bare ikke noget ud af. Du fjerner jo den menneskelige faktor.

Mads: Men den er der vel stadig plads til. Man kan vel stadig godt råde "vagt i gevær" uden..

Johnny: Den er der i mindre omfang. Man har ikke så mange til kontrol mere. Det har du måske på TP, men ellers ikke. Det er det revisorerne klager over at de giver for lidt arbejde til dem – der er for lidt kontrol med tingene.

Simon: Det var sådan et stort vingesus udenom. Når du siger reguleringen, så er det TP, ik?

Mads: Jo.

Simon: Der er jo TP – hvad hedder det egentlig nu? Hedder det TP-kontoret eller hvad hedder det?

Johnny: Nårh.. Ja, der er.. altså, selve reguleringen, det er SKAT's revisionsafdeling. Så er det ligningsmyndighederne. Altså, loven den bestemmer jo hvem der har bemyndigelsen. Der er en bemyndigelsesbekendtgørelse der siger hvem der har bemyndigelse til hvad. Hvad har landsretten af bemyndigelse. Hvad har SKAT af bemyndigelse.

Mads: Ligningsloven? Eller hvad siger du?

Johnny: Årh, hvad fanden hedder den. Det er jo 30 år siden jeg arbejdede med det. Du skal søge på bemyndigelsesbekendtgørelsen. Men så kommer du ud i.. altså, jeg synes ikke det er super relevant at begynde at bruge en masse tid på det. Altså, det er jo SKAT som har bemyndigelsen til at lave kontrollen med selskaberne.

Mads: Ja, men det er også mest til metodeafsnittet, hvor jeg lige ville skrive om; hvad er det for.. altså, jeg tænker at det er måske lidt for flyvsk bare at skrive SKAT. Kan man ikke.. jeg ved ikke om det.. og måske også hvilke domstole der står for det. Er det Landsskatteretten der står for det her, eller er det..

Johnny: Altså, Landsskatteretten er jo en klagemyndighed. Det er jo ikke en ligningsmyndighed. De har intet at gøre med SKAT's afgørelse, men de behandler klager over den. De agerer som en slags ekstra faglig kvalitetssikring kan man sige.

Simon: Så det er SKAT der initierer en ligning hvor skatteydere bliver pålagt en højere skattebetaling. Så kan skatteyderne klage over det og når man så klager, så klager man i første omgang.. ja der kommer en først en agter. Eller, forud for agteren kommer der nogle spørgsmål. De vil gerne se din dokumentation for indkomsten i det her år er korrekt. Så får man måske nogle opfølgende spørgsmål til dokumentationen som man også svarer på, og så kommer der en agter. En agter, det er sådan et brev fra SKAT der siger; baseret på det dokumentation vi har modtaget fra jer, så agter vi at forhøje jeres indkomst med x antal millioner. Og så har man så en mulighed for at komme med kommentarer

til den agter-skrivelse. Og hvis SKAT ellers.. afhængig af det svar der kommer, så kan de så vælge ikke at lave om på deres afgørelse i forhold til agteren. Og så kommer der en afgørelse. Når afgørelsen er faldet, så har du basalt den ekstra skyldige SKAT du skal betale, med mindre du vil påklage afgørelsen. Når du så påklager afgørelsen, så påklager du den til Landsskatteretten og så behandler de så klagen. Og så kommer de med en afgørelse, og så kan den der har tabt sagen vælge at anke til domsstolssystemet. Og så er det afhængigt af størrelsen på sagen og om den skal danne præcedens for andre, om den går ind på byret- eller landsrets niveau. Og så kan du så igen anke en gang i domsstolssystemet. Så hvis den starter i landsretten kan du gå til højesteret og hvis den starter i byretten kan du gå til landsretten. Og så stopper spillet ligesom der.

Mads: Nå, okay. Jeg var faktisk ikke klar over at der var en regel om at man kun kunne anke en gang.

Johnny: Man kan søge om det, men det har jeg aldrig prøvet. Der er et eller andet med, at man måske kan blive bemyndiget til efter ansøgning, at tage den til højesteret, men så skal den have et eller andet..

Simon: Så skal den have en meget speciel karakter.

Johnny: Ja, det er meget få sager.

Simon: Ja, eller have en vis størrelse. Men så vil den typisk også starte i Landsretten. Og gå til Højesteret. Og så er der ikke rigtig mere derefter.

Johnny: Ja, det ville den.

Simon: Og når der så er kommet en hel endelig afgørelse i det ene land, så kan det jo være, at hvis det er en forhøjelse i Danmark, så skal du måske ud og finde en korresponderende nedsættelse i et andet land. Og der er der så adgang til i nogle dobbeltbeskatningsoverenskomster, at myndighederne skal blive enige om en eller anden løsning. Om du er indenfor eller uden for EU. Det kan så komme ind og spille, at du faktisk først kører den igennem jf. mutual agreement procedure, inden du får afgørelsen i Landsskatteretten. Det er sådan et ekstra ben, men det er jo ikke det du skal skrive om.

Mads: Nej nej, men alt hvad I kommer med, det giver da stof til eftertanke og ligesom udvider min horisont omkring emnet, så det er jo sådan set meget kærkommen.

Simon: Ja, men derfor tror jeg det er vigtigt at du begrænser det til noget hvor du så går i dybden med det i stedet for, for ellers kan du..

Mads: .. fortsætte for evigt. 5'eren, det er faktisk det overordnede spørgsmål – det er måske også lidt mere åbent igen, hvor jeg ligesom lægger op til, at hvis I har nogle tanker omkring det. Nu forklarede jeg jo netop at spørgsmålet som jeg synes er rigtig interessant, det er det her om en regulering rent faktisk er momspålagt. Om den kan spores til den enkelte transaktion.

Johnny: Jamen den kan spores indirekte til transaktionen. Altså, du kan gå ind i regnskabet og se hvad en indkomstregulering kan vedrøre. Det kan være varekøbet. Det kan også være royalties, det kan være renter. Så det afhænger af hvad momsloven siger – om noget af det..

Mads: Ja, men det der er med det, det er at hvis vi laver en EBIT-margin justering, så vil den nok højst sandsynligt ikke være momspålagt.

Johnny: Jamen, en EBIT justering er jo..

Simon: Der vil du kunne fordele de der 10 ud på alle de transaktioner der indgår i de 80 eller 70.

Mads: Jo, netop. Men så er det netop, altså.. vi er jo enige om, at selvfølgelig er en EBIT et resultat af, hvor meget der.. altså, aktiviteterne i året. Men når man pålægger at lave sin regulering på basis af EBIT'en, hvis det er sådan man gør, eller vælger at gøre..

Johnny: Man tester. Man finder ud af, at der er noget der ikke er til armslængde, fordi du har en EBIT der afviger fra at være uafhængige.

Simon: Fra hvad du ville forvente.

Johnny: Ja, der afviger fra hvad du ville forvente vil jeg sige.

Mads: Ja, for hvis du gør det på så højt et niveau, så vil det nok ikke være momspålagt, fordi det ville være for.. det ville ikke kunne spores direkte til den enkelte transaktion.

Johnny: Og det er det der er problemet. Der er problemet altså – er den momsfrataget eller ej? Punkt 1 – er den momsfrataget eller ej? Fordi at du kun indirekte kan spore den tilbage til en transaktion. I det der eksempel kan du spore den tilbage til at det er varekøbet. Og hvis du kun har købt det fra en, så er du jo ikke i tvivl om hvad modparten er. Du ved bare ikke lige – hvis nu der er 200 fakturaer – hvilken faktura det så drejer sig om.

Mads: Nej, men det er jo også meget sjældent går jeg ud fra, at et firma er så simpelt bygget op at det kun er en enkelt vare – det er jo sikkert et mix af 200 forskellige varer og 3 forskellige services og måske en royalty og alt muligt. Og der er derfor, at man baserer den på noget andet.

Simon: Det kunne også være 3 forskellige leverandører. Så har du også problemet, ik? Det kan sagtens være at der er betalt den rigtige pris til leverandør 2, men der er betalt for højt til leverandør 1 og for lavt til leverandør 3.

Johnny: Men i de fleste tilfælde, der finder SKAT jo rent faktisk ud af hvem de skal ud og forhandle med bagefter. Altså, om de skal ned og snakke med Hollænderne om, at de skal acceptere at der skal være mere moms og der skal tilsvarende mindre til Holland. Det er fordi man har mulighed for at identificere; hvad vedrører problemet? Problemet vedrører en royalty for eksempel som skal til Holland, eller vedrører det et varekøb. Har der været 4 inde over billedet, så har man måske taget en forholdsmæssig fordeling.

Mads: Hvad er jeres vurdering? Hvor ofte laver man en præcis vurdering hvor man kan pin-pointe præcis hvad justeringen sker på baggrund af, og hvor tit er det en lumpsum – en EBIT justering for eksempel, eller hvad det nu ellers kan være hvor det ligesom er en overordnet betragtning.

Johnny: Altså, hvis nu vi siger at SKAT over de sidste år har lavet mellem 60 og 80 afgørelser om året, så er det måske 1 ud af 100, hvor det er den direkte pris. Ellers er det de her indirekte. Men ud af de her 60—80 afgørelser, der er der måske 10 eller 20 der vedrører en værdiansættelse af immaterielle aktiver der er overført. Altså der er faktisk kun.. jeg ved ikke hvor mange sager vi er nede på der vedrører varekøb. Der kommer flere af dem nu – der er en stigende tendens. Men i 2002 og 2003, var der måske 1 eller 2 om året der vedrørte varekøb. Ellers var det serviceydelser og IP.

Mads: Ja, altså jeg ved ikke om jeg tager helt fejl når jeg siger, at det næsten ikke engang er så vigtigt lige i det her tilfælde nødvendigvis hvad det vedrører.

Johnny: Det er jo få der vedrører direkte pris. Der er jo ikke moms på royalty, så i forhold til din problemstilling i din opgave, så skal det jo være, at der er måske – der er måske 5-10 sager om året der vedrører varekøb. De helt store milliardjusteringer – altså, hvis du nu skal perspektivere – hvis nu du finder ud af at der er et momsproblem og du skal perspektivere hvor meget det kan betyde; hvis du så bruger SKAT's forhøjelser til brug for din estimation, altså – de laver reguleringer for 20 milliarder om året, så skal du være opmærksom på, at størstedelen af dem vedrører immaterielle aktiver og royalties som.. altså, jeg ved sgu ikke om der er moms på når man sælger et patent for eksempel eller hvis der ryger noget "know-how". Den tror jeg er momsplichtig. Den må du selv løse.

Simon: Der er i hvert fald på services. Det er der også på "know-how" tror jeg.

Mads: Den 6., er faktisk den som også er med til at gøre det utroligt interessant for når de så bliver pålagt en regulering, bliver den så altid betalt? Eller kan man bare godt acceptere at så er min

indkomst blevet sat op, så skylder jeg mere i SKAT, men de penge kommer aldrig ind i min kasse fra mit datterselskab, eller fra mit koncernforbundne selskab.

Johnny: Det var meget relevant for nogle år siden. Men så ændrede man loven, sådan så virksomheder som er – eller kunne have været sambeskattet, der har det ikke nogen betydning. Det har ikke nogen betydning, og derfor er der ikke nogle krav om, at der er en efterfølgende payment-justering.

Mads: Men det har jo en momsmæssig betydning. For hvis der ikke sker en betaling, så er der ikke rigtig sket noget.

Johnny: Nårh, okay. Jamen så er de fleste ikke relevante, alene af den grund.

Mads: Så der sker faktisk sjældent en betaling?

Simon: Ja. Det vil så blive anset som et tilskud. Og det er skattefritaget.

Johnny: Og i de tilfælde hvor det ikke er skattefritaget, der har man mulighed for at lave dem over på en mellemregning.

Mads: Ja, det er klart.

Mads: I den her transaktion som Simon lavede før, der var en virksomhed som.. lad mig se en gang..

Simon: Ja, de tjente for lidt.

Mads: De skulle have tjent noget mere. Der var en regulering på – skal vi bare sige + 5?

Simon: Reguleringen er 10, ik?

Johnny: Ja, reguleringen er 10. Og de skal tjene mere. Så det vil sige, at de burde have givet..

Simon: 10 kr. mindre for deres varekøb. Så de har haft en besparelse på 10 kr. Så i princippet burde de betale tilbage – de der 10 kr. til den anden koncernenhed. Hvis ikke de gør det, så har de fået et tilskud. Det er det man kalder en følgeændring. En sekundær justering. Og i de tilfælde hvor man så vælger at lave en monetær transaktion – det er i de tilfælde hvor et sådan et tilskud ville være skattepligtigt. Og det vil sige, at det er det i de fleste tilfælde ikke.

Mads: Okay, det skal jeg lige.. jeg tror ikke jeg forstod helt – hvad er det der er afhængig af..

Simon: Så den udenlandske enhed skulle have givet 10 kr. til den danske enhed i det her tilfælde.

Mads: Ja, men det gør de ikke.

Simon: Det behøver de ikke, for det er et skattefritaget tilskud. Så det er kun skatteændringen fra de minus 5 til de plus 5 der kommer til at blive en konsekvens. Det er ligegyldigt når der sker en monetær – altså om de får de 10 kr. eller ej.

Mads: Det er ligegyldigt?

Simon: Ja.

Johnny: De har sparet – de skulle have betalt 10 kr. mere.

Simon: I SKAT. Den udenlandske enhed skulle have betalt til den danske. De skulle have betalt 10 kr. mindre.

Mads: Satte vi den ikke ned? Indkomsten?

Simon: Nej, jeg satte den op. Fra minus 5 til plus 5. Så de skulle have betalt 10 kr. mindre for deres..

Mads: Ahh, okay.

Simon: Så i det tilfælde skulle de have 10 kr. tilbage fra den udenlandske enhed.

Mads: Ja, så det er ikke så godt. Det er bedre den anden vej – hvor man sparer noget.

Simon: Ja, men her.. det vil jo.. de behøver ikke at modtage de 10 kr.

Mads: Nej, det behøver de ikke.

Simon: Nej, fordi det er i udlandet.

Mads: Ja, det skal jeg ikke være så bekymret for. Det er kun i tilfælde af, at den forøgede skattepligt rent faktisk blive rent faktisk bliver et problem for den enhed hvor det bliver forhøjet – at de ikke har penge i kassen til at betale for det.

Johnny: Ja, altså.. i de tilfælde hvor de skulle have betalt men ikke gør det, så har de jo sparet nogle penge. Den besparelse kan være skattepligtig. Og den måde du så kan komme ud af den skattepligt på, det er ved rent faktisk at foretage betalingen. Så slipper du for følgevirkningen.

Mads: Okay. Men i største graden af tilfældene, der bliver pengene ikke overført. Altså igen ser jeg måske også verden lidt simpel – lidt sort/hvid og tænker, at hvis vi får at vide at vi skal overføre forhøjelsen af en indkomst i det ene land, må jo betyde, at det land som det er blevet forhøjet fra, rent faktisk skal overføre det skyldige beløb. Men det sker så ikke kan jeg forstå?

Johnny: Nej, igen er det fordi det er pisse ligegyldigt. Det er derfor man ikke gør det. Det er jo bare SKAT der mener, at det skulle have været anderledes. Regnskabet er jo aflagt. Skal man så til at lave en pengejustering på grund af.. og hvad skal den så vedrøre? Så skal den vedrøre noget vedrørende sidste år. Altså, hvis nu.. der er jo aflagt et regnskab og SKAT er kommet 3 år senere og har fundet ud af, at det er forkert det der er lavet for 3 år siden. Hvis der så skulle en pengeoverførsel, så ville denne virksomhed så have en post der er kredit bank og debet et eller andet sted. Det vil så være enten en udgift eller et tilgodehavende vedrørende sidste år. Og hvis det er et tilgodehavende, så flytter man bare penge fra en aktivpost til en anden. Fra cash til debitorer. Og så kan man jo se om man kan skynde sig at udligne den. Og så vedrører det i øvrigt et tidligere år. Der er ikke rigtigt nogen incitament til at bøvlle med det.

Mads: Nej, rent skatteretligt er der ikke.

Johnny: Nej, det er kun der hvor det kan have en skattemæssig betydning, at hvis ikke man gør det, så vil man selvfølgelig gøre det.

Mads: Ja, det er klart. Okay, ja, for det er jo meget interessant rent momsmæssigt hvis der så ikke sker en efterfølgende indbetaling. For så findes det måske faktisk ikke.

Johnny: Ja, så skal du skrive, at der kan være betalingsstrømme i de tilfælde hvor det vil have en skattemæssig effekt hvis man ikke foretager noget.

Mads: Ja, hvis jeg så bliver lidt klarer i spyttet omkring hvorfor det er et problem med manglende moms, især hvis jeg forholder mig til at det hedder skatte- eller momsfritaget virksomhed, så vil det jo være ret nemt at tegne et billede af netop hvorfor det er et problem. Fordi at.. nu skal jeg lige vende det med Kasper, men det er jo som sådan ikke et problem for opgaven at forholde sig kun til momsfritaget virksomheder eller virksomheder med begrænset fradragsret. Det er sådan set ikke et problem.

Simon: Så skal du have fat i nogle virksomheder – der skal du lige snakke med nogle fra Corporate Tax og høre om den her regel der er omkring at det bliver anset for et skattefrit tilskud – hvornår er det at det ikke gælder. Altså det er.. hvornår pokker er det? Det er dem du ikke har kunne være sambeskattede med. Så det vil sige, at det er i lande som har en meget lavere skatteprocent for eksempel. Hvis du har transaktioner med Barbados og at du skulle have betalt mere til Barbados men det gjorde du ikke. Men det er jo så en inbound. Din opgave vedrører inbound, ik? .. Jo. Okay, så du skulle have givet mere for de her møbler til banken, og den her pengestrøm.. hvis du har købt dem fra Barbados – hvis du ikke retter op på dem, så vil du være skattepligtig af et tilskud. Hvis det er..

Mads: Men er det et skattepligtigt tilskud du sagde?

Simon: Ja, hvis det er et moderselskab.

Johnny: Ja, for så skal du passe på at det ikke er et datterselskab. Så havde det bare været et.

Simon: Ja, du skal passe på det ikke havde været et moderselskab der ligger dernede, for så havde det bare været et udbytte.

Mads: Ja.

Simon: Så, ja.. Det er.. tragten bliver smallere og smallere. Men derfor er det jo stadig spændende. Og du kommer jo omkring. Opgaven er jo egnet nok, for du kommer til at demonstrere at du kan navigere i et meget komplekst regelsæt. Så derfor er den jo fin nok. Og det har en relevans.

Mads: Ja, det skulle den også. Det er jo kun super godt at vi får stillet alle de her spørgsmål, for så får jeg jo en mulighed for at forklare det og afgrænse det sådan så censor ikke kommer til at sidde med netop de spørgsmål. Og på den måde så kommer han sikkert og slår mig i hovedet med nogle andre.

Simon: Altså, din karakter bliver for det første givet af, at det er en indsnævring af din problemformulering. Der er der hvor du får de fleste point. Altså, min tidligere svoger han var professor på CBS og han læste kun litteraturlisten og problemformuleringen og konklusionen når han gav karakter.

Mads: Okay.

Simon: De andre 60 sider læste han ikke. Ja, det er kunsten at kunne afgrænse sig skarpt hvad konklusionen er og så problematisere det. Tankevækkende – det er ikke sikkert at alle gør sådan, men det er pissevigtigt.

Mads: 7'eren, det er jo et meget åbent spørgsmål som måske næsten mest er henvendt til dig Johnny, men nu er jeg jo meget sent ude. Men jeg kunne godt ende op med at jeg godt kunne tænke mig at få snakket med nogle i SKAT. Om du ligesom kender nogen som kender nogen. Som har et billede af Tordenskjold.

Johnny: Det ved jeg sårme ikke du. Jeg kan godt hjælpe dig med at finde nogle du kan prøve at ringe til. Så skal det være en der har lidt hjerteblood for undervisning, fordi.. så skal du have fat i Kim i Korsør.

Mads: Der skulle også være smukt der på den her årstid.

Johnny: Ja, der er palmer. I kan mødes uden for Kalundborg. I Røsnæs. Hvad fanden er det han hedder? Kim et eller andet.

Mads: Altså, det behøver..

Simon: Ellers ring og snak med Stig Jakobsen. Han er sådan en rigtig nørd. Han kan godt lide sådan en god fagdiskussion. Hvis han er der endnu.

Mads: Ja, men det vil jeg. Jamen, tak de herrer.