

3. August 2021

Afgangsprojekt HD (R)



# Transfer Pricing Dokumentationskrav & Skønsmæssige ansættelser i Danmark

Udarbejdet af  
Jeppe Anderson - 693997

Vejleder  
Peder Reuther

Antal anslag: 155.257  
Sider: 76



## Indholdsfortegnelse

1. Metodeafsnit .....	3
1.1 Indledning.....	3
1.2 Problemformulering.....	5
1.3 Afgrænsning.....	5
1.4 Metode .....	6
1.5 Kildekritik.....	7
2. OECD .....	8
2.1 OECD – Modeloverenskomsten .....	9
2.2 OECD – Transfer Pricing Guidelines .....	11
2.3 Armslængdeprincippet.....	11
2.3.1 Opgørelse af armslængdevilkår, sammenlignelighedsanalyse .....	13
2.4 Delkonklusion .....	15
3. Transfer pricing i Danmark .....	15
3.1 Historiske baggrund for tilblivelsen af ligningsloven § 2 .....	15
3.2 Hvem er omfattet af Ligningslovens §2.....	19
3.2.1 Bestemmende indflydelse .....	19
3.2.2 Koncernforbundne selskaber .....	20
3.2.3 Nærtstående parter.....	21
3.3 Oplysningspligten.....	21
3.4 Dokumentationspligten.....	22
3.5 Begrænset dokumentationspligt .....	22
3.6 Dokumentationskrav .....	24
3.6.1 Transfer Pricing bekendtgørelsen .....	25
3.6.2 Fællesdokumentation.....	27
3.6.3 Landespecifik dokumentation.....	31
3.7.3.1 Sammenlignelighedsanalyse .....	33
3.7.3.1.1 Kontraktvilkår .....	34
3.7.3.1.2 FAR-analyse .....	34
3.7.3.1.3 Realydelsen.....	37
3.7.3.1.4 Økonomiske og markedsmæssige forhold .....	38
3.7.3.1.5 Forretningsstrategier .....	38
3.7.4 Sammenlignelige transaktioner .....	38
3.6.5 Transfer pricing-metoder.....	38

3.7 Land for land-rapportering .....	42
3.8 Proportionalitetsprincip .....	44
3,9 Delkonklusion .....	45
4.Skatteforvaltningen og dens rolle som kontrolorgan .....	46
4.1 Sanktioner, bøder og skattetillæg.....	46
4.1.1 Retsvirkning.....	47
4.2 Generelt om Skønsmæssig ansættelse .....	48
4.2.1 Skønsmæssig ansættelse af kontrollerede transaktioner .....	48
4.3 Gensidige aftaleprocedurer - Mutual Agreement Procedure (MAP) .....	50
4.4 Forhåndsprisaftale - Advanced pricing arrangement (APA) .....	51
4.5 Skatteforvaltningens fokus på Transfer Pricing .....	53
4.6 Delkonklusion .....	55
5. Skøn og bevisbyrden .....	56
5.1 Forvaltningens skøn .....	56
5.2 Domstolenes prøvelse af skønsmæssige ansættelser.....	56
5.3 Bevisbyrden .....	58
5.4 Gennemgang af udvalgte afgørelser .....	59
5.5 Bevisnød .....	64
5.5.1 Hvornår kan SKAT udøve et værdiskøn?.....	64
5.6 Ændring af Skattekontrolloven .....	65
5.7 Delkonklusion .....	66
6. Konklusion .....	68
7. Litteraturliste .....	71
Faglitteratur.....	71
Hjemmesider, Artikler og publikationer.....	71
Love, bekendtgørelser, cirkulærer og styresignaler .....	74

# 1. Metodeafsnit

## 1.1 Indledning

I disse år ser man at globale værdikæder vokser og bliver mere komplekse, dette ser man ved at udenlandske og danske koncerner vokser kraftigt og laver datterselskaber udover landegrænserne i det land deres moderselskab hjemhører.

I Danmark ser vi også at der kommer flere koncerner med udenlandske ejere samt danske koncerner med datterselskaber i udlandet. Dette er en global trend, hvilket naturligt resultere i at der handles meget på tværs af nationale grænser selv inden for samme koncern. Disse koncerninterne transaktioner vurderes til at udgøre ca. 60-70% af verdenshandlen målt på transaktioner.<sup>1</sup> I 2017 var der i Danmark mere end 44.000 store og små virksomheder med grænseoverskridende transaktioner.<sup>2</sup>

Transfer pricing vedrører prisfastsættelsen i koncerninterne transaktioner. Et selskab bliver en del af en koncern, hvis moderselskabet enten har mindst 50% af aktier- eller anpartskapitalen eller har bestemmende indflydelse i et selskab ved at råde over mere end 50% af stemmerne. Andre selskaber i samme koncernen, hvor der ikke er bestemmende indflydelse er stadig underlagt transfer pricing reglerne da de har samme ledelse i moderselskabet.

Reglerne skal sikre at selskaber altid handler på markedsmæssige vilkår også når der handels internt med sig selv. Altså at der skal handles ligesom hvis det var en handel med en tredjepart populært kaldt for armslængdeprincippet. Reglerne har til formål at indkomst skabt/genereret i et pågældende lands skatteterminatorie beskattes i det pågældende land, således at det ikke skal kunne lade sig gøre at flytte overskud til lav beskatningslande for at undgå skattebetalingerne.

Stigningen i internationale koncerner og koncerninternetransaktioner, har politisk verden over skabt en utryghed om koncerner via deres globale forretningsnetværk allokere overskud til beskatning i skattely eller lavbeskatningslande. Disse transaktioner fra multinationale koncerner har offentlighedens interesse og skattemyndigheder både i Danmark og i udlandet fortager i stigende grad skønsmæssige ansættelser mod koncerner der ikke laver den påkrævede transfer pricing dokumentation. Det generelle billede er at skattemyndighederne løbende har stort fokus på at få opdateret lovgivningen så den gør det nemmere for

---

<sup>1</sup>SKAT, Kontrolaktiviteter 2017: Andel af verdenshandlen, side 27: <https://www.skat.dk/getFile.aspx?id=133852>

<sup>2</sup> SKAT, Kontrolaktiviteter 2018: Antal virksomheder i Danmark med grænseoverskridende transaktioner, side 8 <https://www.ft.dk/samling/20171/almdel/SAU/bilag/177/1879773/index.htm>

myndighederne at fortage skøn, hvis skatteyder ikke har lavet sin dokumentation ordentligt eller indleveret til tiden.

Organization for E-conomic Co-operation and Development'(OECD) opdaterer løbende modeloverenskomsten den seneste er fra december 2017, Artikel 9 i denne omhandler transfer pricing som omhandler handel med koncernforbundene selskaber. Modeloverenskomsten er ikke folkeretligt bindende, men landendes kommentarer til denne er et udtryk for den fællesforståelse landende imellem. Landende opfordres til at bruge kommentarerne når de skal fortolke dobbeltbeskatningsoverenskomster. Den Danske pendant til armslængdeprincippet er (LL) §2 som udtrykker det samme som modeloverenskomstens artikel 9.

Virksomhederne skal løbende udarbejde transfer pricing dokumentationen og senest 60 dage efter selvangivelsestidspunktet indsende oplysningsskema til skatteforvaltningen. Dokumentationen skal indeholde vilkår og priser på kontrollerede transaktioner. Formålet med transfer pricing lovgivningen er at man forsøger at sikre at dobbeltbeskatning undgås på tværs af landegrænser, men også at selskaber ikke fortager transaktioner med formålet at opnå gunstige skattemæssige fordele ved fx i Danmark at lave transaktioner over markedsværdien til et udenlandsk moder- eller datterselskab og dermed reduceret skattegrundlaget i Danmark.

Diskussionen om hvad den korrekte pris er for en transaktion er imellem lande og selskaber fyldt med modstridende interesser for de involverede parter, uenigheder føre til at skatteforvaltningerne øger skattepligtiges indkomst med argumentet om at der ikke er handlet på markedsvilkår. Mens selskaberne selv har interesse i at der betales så lidt skat som muligt for at forøge deres overskud. Udredningen af disse konflikter forsøger man bl.a. i OECD'S modeloverenskomst artikel 9 at udglatte og skabe en fællesforståelse landene imellem på hvordan der skal beskattes, og undgå dobbeltbeskatning.

## 1.2 Problemformulering

Formålet med afgangsprojektet er at belyse udviklingen til kravene til udarbejdelse af transfer pricing-dokumentation, og en vurdering af om dette er tilstrækkeligt for skattemyndighederne til at kunne ansætte den skattepligtige indkomst. Og om der lovgivningsmæssigt er problemer for skat til at kunne foretage skønsmæssige ansættelser af kontrollerede transaktioner, når skattepligtige ikke har levet op til sin dokumentations- og oplysningspligt eller foretage indkomstforhøjelser for transaktioner der ikke vurderes til at have forgået på armslængdevilkår.

For at besvare ovenstående problemstilling, vil jeg besvare understående spørgsmål:

- Hvad er transfer pricing og begrebet armslængdeprincippet?
- Hvad er dokumentations- og oplysningskravene og hvem er omfattet af udarbejdelse af transfer pricing dokumentation for kontrollerede transaktioner og hvad er deadlines?
- Hvornår kan Skatteforvaltningen foretage skønsmæssige ansættelser af kontrollerede transaktioner
- Giver vedtagelse af L 28 skatteforvaltningen forbedrede muligheder for at lave yderligere skønsmæssige ansættelser?

På baggrund af ovenstående problemformulering vil jeg undersøge, hvilken betydning indførelsen af den nuværende Skattekontrollov har haft, og belyse om der er behov for skarpere krav til udarbejdelse af dokumentation samt vurdere Skatteforvaltningens muligheder for at foretage skønsmæssige ansættelser som senest blev strammet ved vedtagelsen af L 28, 3. december 2020.

## 1.3 Afgrænsning

Afgangsprojektet vil i udgangspunktet være en beskrivende opgave, hvor jeg belyser udviklingen og ændringer i lovgivningen samt kravene til udarbejdelse af transfer pricing dokumentation. Derfor vil opgaven være skrevet ud fra et lov- og skattemæssigt synspunkt.

I projektet vil regnskabsmæssige problemstillinger vil i udgangspunktet ikke blive berørt, med undtagelse af kontrollerede transaktioner. Selskabsretlige forhold, som f.eks. selskabsbeskatning vil ikke indgå i opgaven.

Afgangsprojektet omhandler primært dansk lovgivning og retspraksis samt skatteforvaltningens adgang til at foretage skønsmæssige ansættelser. Derfor vil der i udgangspunktet ikke blive inddraget lovgivning fra transfer pricing fra andre lande. Ved kapitlet omkring de danske regler på området, vil der blive draget paralleller til OECD's TPG-retningslinjer ved gennemgang af de danske regler, som er udarbejdet på

baggrund af disse, mens de internationale regler ikke vil blive analyseret dybdegående i opgaven her i blandt andet PATA (Pacific Association of Tax Administrators).<sup>3</sup>

Til beskrivelse af den historiske udvikling for at fortage skønsmæssige ansættelser vil jeg se på perioden efter oliedømmene i 1980'erne, da disse har påvirket lovgivningen meget. Frem til nyere domme fra sager som Tetra Pak Processing Systems og Microsoft. Da disse fortæller noget om hvordan retspraksis har flyttet sig frem til i dag.

Øvrige selskabsretlige og skatteretlige forhold som f.eks. selskabsbeskatning vil ikke blive gennemgået i afgangsprojektet.

#### 1.4 Metode

Denne opgave er skrevet ud fra en deduktiv teoretisk tilgangsvinkel med fokus på de danske transfer pricing dokumentations-regler. Opgaven vil bygge på lovtekster, artikler, data og andre offentlige instanser og domskendelser. Til besvarelse af problemstillingen vil der blive taget udgangspunkt i den juridiske metode, hvor jeg vil undersøge tilgængelige retskilder og vejledninger for hvad der er gældende på transfer-pricing området. Der tages udgangspunkt i de Danske regler, men OECD's Transfer Pricing Guidelines (TPG) vil også blive inddraget, da de danske regler ofte udspringer af disse retningslinjer.

Opgaven vil indledningsvis belyse baggrunden for transfer pricing-reglerne i Danmark ud fra tilblivelsen af OECD's vejledning inden for transfer pricing og bevæggrunden for fortsat at indføre nye transfer pricing-regler. Det første afsnit er en introduktion til hvad transfer pricing er og de vigtigste begreber, herefter en gennemgang af oplysnings- og dokumentationskravene for transfer pricing fra et historisk perspektiv og de udfordringer der er kommet frem undervejs og frem til i dag for at give bevæggrunden for indførsler og ændringer af reglerne. Gennemgangen af dette vil bygge på kilder som love, relevante domme, den juridiske vejledning og artikler.

Der vil i opgaven også være fokus skatteforvaltningens indsats på området og hvordan denne forsøger at sikre at koncern interne transaktioner bliver foretaget på armslængde vilkår. Specielt overdragelse af immaterielle aktiver, som kan være svære at værdiansætte, vil være et fokus punkt, da det er svært at finde gode sammenlignelige transaktioner. Omkring de nyere krav til dokumentationen, vil jeg vurdere på hvilke konsekvenser dette vil have for skatteyder og forvaltningens muligheder for at fortage skønsmæssige ansættelser. Det vil blive diskuteret udviklingen i dokumentationspligten og om skatteforvaltningens

---

<sup>3</sup>Skatteministeriet om PATA dokumentationspakke

<https://www.skm.dk/aktuelt/publikationer/rapporter/redegoerelse-om-multinationale-selskaber-og-transfer-pricing-oktober-2003/appendiks-b-pacific-association-of-tax-administrators-pata-transfer-pricing-documentation-package/>

skønsadgang er blevet bedre i takt med opdateringer af kravene til Transfer pricing dokumentation. Til belysningen af indsats vil der blive brugt data fra skat, domskendelser samt relevant artikler fra skat og oplysninger givet i redegørelser til folketinget samt artikler der understøtter hvad de arbejder med nu og fremadrettet på området.

I gennemgangen af domme vil der blive taget udgangspunkt i sager fra Landsretten og Højesteretten, hvor udfaldet af disse sager ved de forskellige retsindstandser vil blive diskuteret ift. Bevisbyrdens overgang og skatteforvaltningens muligheder for at lave skønsmæssige ansættelser. Hvilken retslig betydning udfaldet af sagerne har for transfer pricing området. Samt vurdering af om den skønsmæssige adgang er blevet forbedret ved ikrafttrædelsen 1 januar 2021 af L28 hvor skattekontrolloven og transfer pricing bekendtgørelsen påvirkes af ændringerne.

### 1.5 Kildekritik

Til projektet vil der primært blive brugt primære kilder alle de steder hvor det har været muligt. Som f.eks. Lovtekster, OECD, domsafsigelser, juridiske vejledning data fra skat. Der er i begrænset omfang anvendt sekundære kilder som bøger om transfer pricing og artikler, interviews eller udtalelser fra advokater og andre eksperter. Til at understøtte de primære kilder og sætte disse i en kontekst.

Til besvarelse af problemstillingen er det vigtigt at den anvendte data og teori stammer fra troværdigekilder, som f.eks. lovtekster, OECD, officielle domsafsigelser. Hvor det i vides muligt omfang undgår at sekundære kilder som skat, journalister og virksomheder påvirker hvad der er det faktiske retsfaktum ud fra deres personlige eller politiske holdninger og interesser til emnet. Så ved anvendelse af sekundære kilder vil det vides muligt kontrolleres op imod troværdige primære kilder. For at undgå at der ikke fremføres synspunkter eller data hvor validiteten er tvivlsom og dermed ikke bør indgå i rapporten.

Kilder fra myndigheder som skatteforvaltningen og andre offentlige myndigheder, er i udgangspunktet en part i et evt. skatteopgør med en virksomhed og derfor kan de artikler analyser og fortolkninger formodes at være påvirket af deres myndigheds rolle i relation til transfer pricing. Det vurderes endvidere at deres holder til teorien i den juridiske vejledning ikke er påvirket af deres holdninger til enkelte sager, samt af politisk indflydelse.

I opgaven hvor der bliver gennemgået domsafsigelser af TP-sagerne, vil det indgå redegørelser fra de forskellige parter og det er vigtigt at man forholder sig kritisk til de udtalelser, som kommer fra de involverede parter da de har interesse i sagen og dermed være juridisk uenige, for de har en interesse i sagen.



## 2. OECD

Dette kapitel har til formål at give en introduktion til emnet, de vigtigste begreber og undersøge hvordan transfer pricing-reglerne er blevet til det som vi har i dag.

Som tidligere nænt medfører den øgede globalisering en stigning i antallet af selskaber som handler eller udveksler ydelser på tværs af nationale landegrænser, fra når der laves datterselskaber, filialer, salgskontorer og produktion m.v. Disse selskaber handler koncerninternt med hinanden, som er det vi kalder for koncerninterne transaktioner. Transfer pricing handler om at finde den korrekte værdiansættelse af disse kontrollerede transaktioner, som i mange tilfælde er en kompleks størrelse at gisne den korrekte værdi af. Mange af de vare og ydelser der handles koncerninternt, vil være svære at finde sammenlignelige transaktioner til brug for fastsættelse af priser, da der er mange elementer og vilkår der kan påvirke prisen. Transaktionerne skal forgå på markedsvilkår som hvis en vare eller ydelse var handlet imellem 2 uafhængige parter. Priserne for disse transaktioner kan dog godt for samme type vare og ydelse være fastsat anderledes end umiddelbart lignende transaktioner, hvis der er forhold ved transaktionerne som gør at den pågældende transaktion på baggrund af realydelsens egenskaber og kontraktvilkår m.v. bør prisen lavere eller højere for at opnå den pris man mener 2 uafhængige parter ville have handlet til. Dette uddybes i senere kapitler.

Selskaberne har en naturlig interesse i at skatteoptimere så meget som muligt. Disse interne transaktioner er prissat internt i koncernen, hvilket giver en risiko for at disse transaktioner ikke sker på markedsvilkår, da selskaber kan prissætte for lavt eller for højt for at allokere skattebetalingen til det land den finder fordelagtigt.

I Lignings Lovens (LL) §2 stk. 1 og i ånden OECD'S modeloverenskomstens artikel 9 er det et krav at varer og ydelser skal være handlet på markedsvilkår som var de indgået imellem 2 uafhængige parter. Disse kontrollerede transaktioner er der krav om at virksomhederne oplyser og dokumenterer i koncernen da der er skattepligtige indkomster til forskellige lande

## 2.1 OECD – Modeloverenskomsten

De danske transfer pricing-regler læner sig ofte meget op ad artikler og vejledninger fra Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) Som blev stiftet i 1961<sup>4</sup>, i dag er der 220 medlemsnationer<sup>5</sup> Seneste transfer pricing guidelines udkom i 2017. <sup>6</sup> Et af hovedprioriteterne for OECD var dobbeltbeskatning i Artikel 9 i OECD's modeloverenskomst<sup>7</sup> beskrives det generelt i paragrafferne hvordan skattemyndigheder kan justere profit, som er lavet for at opnå skattemæssige fordele. Samt en diskussion om tyndkapitalisering og at artiklen ikke modvirker at stater selv kan lave nationale regler for at imødegå tyndkapitalisering så profitten justeres til at have været på armslængde. Samt dobbeltbeskatningsproblematikken og korresponderende justeringer til skattepligtiges indkomst og hvordan konflikter kan løses. Dette er i kortetræk den fælles forståelse som de enkelte medlemslande også hvor de har kommentarer kommentere deres holdning hertil. Hvordan disse transaktioner i praksis skal forgå besvare artiklen ikke, men der henvises i kommentarerne til "OECD's Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations" (TPG), som senest er udgivet i 2017. i disse er der en

---

<sup>4</sup> OECD Timeline: <https://www.oecd.org/60-years/timeline/#selectorBlock>

<sup>5</sup> OECD Countries: <https://www.oecd.org/denmark/>

<sup>6</sup> OECD TPG: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>

<sup>7</sup> Modeloverenskomst (2017) Artikel 9 [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en#page228](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page228)

uddybende beskrivelse af metoder til værdiansættelsen af koncernter interne transaktioner og armslængdeprincippet, som uddybes senere i opgaven.

## **COMMENTARY ON ARTICLE 9 CONCERNING THE TAXATION OF ASSOCIATED ENTERPRISES**

1. This Article deals with adjustments to profits that may be made for tax purposes where transactions have been entered into between associated enterprises (parent and subsidiary companies and companies under common control) on other than arm's length terms. The Committee has spent considerable time and effort (and continues to do so) examining the conditions for the application of this Article, its consequences and the various methodologies which may be applied to adjust profits where transactions have been entered into on other than arm's length terms. Its conclusions are set out in the report entitled *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*,<sup>1</sup> which is periodically updated to reflect the progress of the work of the Committee in this area. That report represents internationally agreed principles and provides guidelines for the application of the arm's length principle of which the Article is the authoritative statement.

*1 Uddrag fra OECD's modeloverenskomstens artikel 9*

Skatteforvaltningen har lavet følgende beskrivelse for hvornår de mener der er grundlag for at foretage en justering:

"Når to indbyrdes forbundne foretagender er hjemmehørende i hvert sit land, og de to foretagender har anvendt priser og vilkår for deres handelsmæssige og økonomiske forbindelser, der afviger fra de vilkår og priser, som to uafhængige foretagender, ville have anvendt, er der basis for en regulering. Hvert af landene kan regulere fortjenesten i det foretagende, som er hjemmehørende i det pågældende land. Reguleringen skal gå ud på at stille foretagendet, som om det havde handelsmæssige eller økonomiske forbindelser med en uafhængig part. Se artikel 9, stk. 1." <sup>8</sup>

I Dansk lovgivning er Armslængdeprincippet, som den danske pendant til modeloverenskomstens artikel 9 stadfæstet i LL §2, stk. 1 <sup>9</sup> Den skattepligtige indkomst som kommer til beskatning skal være sket på baggrund af handler og økonomiske transaktioner hvor vilkår og priserne er som der kunne være opnået

---

<sup>8</sup> Transfer pricing i overenskomstens forstand: <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2061315>

<sup>9</sup>LL §2 stk. 1: <https://www.retsinformation.dk/eli/Ita/2019/806>

imellem 2 uafhængige parter. Nærmere fortolkning af dette henviser skatteforvaltningen til TPG for hvordan man fortolker og anvender armslængdeprincippet.<sup>10</sup>

## 2.2 OECD – Transfer Pricing Guidelines

OECD som organ udgiver løbende transfer pricing guidelines (TPG) Disse retningslinjer henviser SKAT ofte til i deres vejledninger. Retningslinjerne skal hjælpe medlemslandene til hvordan de skal behandle og håndhæve transfer pricing problemstillinger.

Transfer pricing guidelines er et 612 siders dokument, som indeholder uddybende beskrivelser og forklaringer om armslængdeprincippet, transfer pricing metoderne og deres anvendelse, styrker og svagheder, dokumentationskrav, beskrivelse og forklaring af hvordan sammenlignelighedsanalyse foretages og udformes, administrative måder at undgå og løse transfer pricing konflikter og yderligere beskrivelser af problemstillinger omkring immaterielle aktiver, group services og omstruktureringer.

Transfer pricing guidelines er en række anbefalinger som man skal se som "Soft law" som lande kan implementere direkte i deres lovgivning lige som vi har gjort i Danmark ved LL § 2. mens andre lande har valgt ikke at implementere TPG eller har gjort dette med tilpasninger.

OECD har den 11. februar 2020 også udarbejdet Transfer pricing guidance for finansielle transaktioner og rammer for BEPS-handlinger<sup>11</sup>

## 2.3 Armslængdeprincippet

I almindelig prisdannelse på markedet vil en transaktion pris mellem 2 uafhængige parter afhænge af vilkår og markedskræfterne, hvilket giver de markedsmæssige vilkår for handel at en given vare eller ydelse. Når koncernforbundene selskaber handler med hinanden skal det som tidligere beskrevet forgå på markedsvilkår i overensstemmelse med LL § 2, OECD Artikel 9<sup>12</sup>. Dette er med til at sikre at indtægter beskattes der hvor de reelt er tjent.

I dansk lovgivning beskrives det i Ligningslovens § 2 stk. 1 hvem der er omfattet af loven.

---

<sup>10</sup> Transfer Pricing Guidelines: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017\\_tpg-2017-en#page2](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en#page2)

<sup>11</sup> OECD TPG on financial transactions: <https://www.oecd.org/tax/beps/transfer-pricing-guidance-on-financial-transactions-inclusive-framework-on-beps-actions-4-8-10.htm>

<sup>12</sup> Transfer Pricing Guidelines, Article 9 modeloverenskomsten: [OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 | READ online \(oecd-ilibrary.org\)](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en#page2)

Dette er fysiske og juridiske personer som udøver bestemmende indflydelse skal handle iht. armslængdeprincippet.

Ved bestemmende indflydelse skal der forstås at det er ejerskab eller rådigheden over stemmerettighederne dvs. at der direkte eller indirekte ejes mere end 50% af aktie/anpartskapitalen.

Koncernforbundne juridiske personer, er en kreds af selskabsdeltagere som har bestemmende indflydelse eller hvor der er fællesledelse.

OECD beskriver Armslængde princippet som understående.

### **Arm's length principle**

The international standard that OECD member countries have agreed should be used for determining transfer prices for tax purposes. It is set forth in Article 9 of the OECD Model Tax Convention as follows: where "conditions are made or imposed between the two 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".

*2 OECD Transfer pricing guidelines definition of armslængdeprincippet*

Selskaber kan have incitamenter til at påvirke deres skattemæssige resultat i forskellige lande således at overskud beskattes mildere i et land med lavere beskatning. Måden det forgår på kunne f.eks. være at en international Tech gigant som eksempelvis Microsoft har deres hovedkontor i Irland hvor de betaler 12,5%<sup>13</sup> i selskabsskat, hvilket er noget af det laveste i EU. Her vil det være incitament til at få overskuddet til beskatning til at være i dette land. EU-gennemsnittet er for 2020 faldt til 20,9%<sup>14</sup>

Skatteforvaltningen i Danmark har løbende været involveret i retssager vedrørende forhøjelser af skattepligtiges indkomst, da det har været vurderet at der ikke har været handlet på armslængde vilkår og indtægter har været sendt til beskatning i andre lande. Nogle af disse skatteretssager vil blive gennemgået i

---

<sup>13</sup>Selskabsskat Irland: <https://tradingeconomics.com/ireland/corporate-tax-rate>

<sup>14</sup>EU Average Corporate Tax Rate: <https://tradingeconomics.com/european-union/corporate-tax-rate#:~:text=Corporate%20Tax%20Rate%20in%20European%20Union%20is%20expected%20to%20reach,macro%20models%20and%20analysts%20expectations.>

et senere kapitel sammen med nyeste afgørelse i Tetra Pak sagen fra 26 april 2021 vedr. mangelfuld dokumentation i deres sammenligneligheds analyse.

### 2.3.1 Opgørelse af armslængdevilkår, sammenlignelighedsanalyse

Koncerninterne transaktioner skal lave en opgørelse over de kontrollerede transaktioner og sammenligne dem med sammenlignelige ikke kontrollerede transaktioner på denne måde sikres det at de koncern interne transaktioner er på markedsvilkår. Dette er en sammenlignelighedsanalyse, som består i at fastlægge kontrollerede transaktioner og omstændigheder der har betydning for prisfastsættelsen. Vælg den bedst egnede transfer pricing metode til brug for fastsættelse af armslængdeprisen i den kontrollerede transaktion.

Før man begynder at sammenligne en kontrolleret transaktion med en uafhængig transaktion, skal man sikre sig at de er sammenlignelige. Man kan anvende transaktionen hvis 1 af understående 3 betingelser er opfyldt.

1. Ingen forskel i transaktioner
2. Der er forskelle, men de påvirker ikke prisen
3. Forskelle, der påvirker prisen, men at der kan justeres for disse forskelle.

Koncerner skal være meget opmærksomme på at sikre og kontrollerer at disse transaktioner sker på armslængde vilkår i overensstemmelse LL §2. OECD gør dog kapitel 3.2 opmærksom på at en koncern skal sigte efter at finde de mest sammenlignelige transaktioner, men det er ikke et krav med en udtømmende analyse af samtlige lignende transaktioner for at have sammenlignelige transaktioner at bygge sin sammenlignelighedsanalyse på.

OECD har i deres guidelines kapital 3.4 lavet en beskrivelse af hvordan en sammenlignelighedsanalyse. Den juridiske vejledning, læner sig op ad denne. I 2021-1 version 3,6 29/1-2021<sup>15</sup> Er der 9 punkter som og underpunkter, som det anbefales, skal udgøre sammenlignelighedsanalysen. Punkterne er følgende:

1. Fastlæggelse af den periode analysen dækker
2. Overordnet beskrivelse af konkurrencemæssige, økonomiske, offentligt regulerede og branchemæssige omstændigheder

---

<sup>15</sup> Juridisk vejledning C.D.11.5: <https://skat.dk/skat.aspx?old=2060556&chk=217272>

3. Beskrivelse af den kontrollerede transaktion med udgangspunkt i de fem sammenlignelighedsfaktorer:
  - a. Kontraktvilkår
  - b. En funktions- og risikoanalyse (funktioner, aktiver og risici)
  - c. Produktets egenskaber (realydelsen)
  - d. Økonomiske og markedsmæssige omstændigheder
  - e. Forretningsstrategier
4. Undersøgelse af, om der er uafhængige interne sammenlignelige transaktioner
5. Undersøgelse af, om der er uafhængige eksterne sammenlignelige transaktioner
6. Valg af transfer pricing-metode og eventuel Profit Level Indicator
7. Udvælgelse af (de mest) sammenlignelige uafhængige transaktioner (herunder brug af databaseundersøgelser)
8. Sammenlignelighedsjusteringer
9. Tolkning og anvendelse af data til at fastlægge armlængdepriser og -vilkår.

## 2.4 Delkonklusion

Der er i verden en øget globalisering hvor selskaber har store og mere komplicerede koncernstrukturer end for nogle årtier siden. Denne globalisering har ført til en stigning i antallet af selskaber med kontrollerede transaktioner på tværs af landegrænser. Koncernerne har fokus på at optimere det samlede resultat og dette kan medføre, at nogle selskaber allokerer omsætning til lande med lavere skatter international kendt som Based erosion and profit shifting populært kaldet BEPS. De enkelte landes skattemyndigheder samt OECD har de seneste år tier forsøgt at dæmme op for denne adfærd hvor indkomst uhensigtsmæssigt allokeres til lande med lavere beskatning. OECD som international organisation er et forum for medlemslandene som drøfter forskellige internationale økonomiske forhold. Her i blandt transfer pricing hvor OECD udgiver retningslinjer for kontrollerede transaktioner, medlemsnationerne implementerer i deres lokale lovgivning i varierende omfang. Formålet med OECD er at der skabes en fælles forståelse så krav i staterne bliver mere ensrettet således det gør det nemmere at dæmme op for BEPS.

OECD har i modeloverenskomsten defineret armslængdeprincippet, som danner grundlag for almindelig prisdannelse i kontrollerede transaktioner mellem 2 uafhængige parter. I dansk lovgivning er dette stadfæstet i Ligningslovens § 2.

## 3. Transfer pricing i Danmark

I det forrige kapitel er der gennemgået de internationale regler for transfer pricing og tilblivelsen af de retningslinjer som største delen af den danske lovgivning på området er udarbejdet ud fra. I dette afsnit vil udviklingen i de danske regler på området og dokumentationskravene som er fastsat i dansk lovgivning blive gennemgået.

### 3.1 Historiske baggrund for tilblivelsen af ligningsloven § 2

Problemstillinger omkring samhandlen imellem selskaber på tværs af landegrænser og sambeskatningen af disse selskaber var der før indførslen af selskabsskatteloven (SEL) i 1960<sup>16</sup> ikke fandtes lovbestemmelser for sambeskatning. Det var vanskeligt at afgøre om der var tale om 1 eller flere selskaber i civilretlig sammenhæng, skattemæssigt blev det også relevant at se på om man kunne behandle flere selskaber under 1 ved sambeskatning. Før indførslen af selskabsskatteloven var der frivilligsambeskatning efter statsskattelovens af 1903 og senere opdatering i 1922 omkring datterselskabslempelse.

Skattemyndighederne var tilbøjelige til at godkende 1 skattesubjekt bestående af 2 eller flere selskaber når

---

<sup>16</sup>Historisk udvikling i Danmark: <https://www.skm.dk/aktuelt/publikationer/rapporter/rapport-fra-sambeskatningsudvalget-betaenkning-nr-1452-november-2004/2-historisk-udvikling-i-danmark>



disse selskaber udgjorde en fuldstændig økonomisk, administrativ og forretningsmæssig enhed. Dette var altså en udviklet praksis. Lempelsen i 1922 sammen med ændringer i aktieselskabsloven i 1930 mente skattemyndighederne at selskabers adgang til sambeskatning bortfaldt for selskaber optaget i aktieselskabsregistret som selvstændige selskaber.

Der var efter denne praksis ændring flere domme U 1936.715 H, U 1940.421 H og U 1943.784 H. hvor der i den første lægges vægt på at der stadig kunne ske sambeskatning mellem moder og datterselskaber. Da moder ejede datter 100% og selskaberne havde fælles bestyrelse og direktør og at disse selskaber dannede ene økonomisk enhed i et omfang at disse også i skattemæssig sammenhæng skulle behandles som en samlet enhed. Det samme gjorde sig gældende også for udenlandske datterselskaber ifølge den sidste af de 3 domme.

Ved indførslen af selskabsskatteloven i 1960 stod der som forudsætning i § 12 stk. 1<sup>17</sup> at hvis et dansk aktieselskab, som var kontrolleret af en udenlandsk virksomhed, i sine handelsmæssige eller økonomiske forbindelser med den udenlandske virksomhed er underkastet andre vilkår end dem, der ville gælde for et uafhængigt foretagende. Indkomsten må ansættes til det beløb den må antages at ville have andraget i almindelig uafhængig handel på frie vilkår. Alternativt kunne hjemmel til skønsmæssig ansættelse af indkomst hentes i statsskattelovens (SL) §§ 4-6, hvor princippet om rette indkomstbærer fremgår.

I perioden herefter var der flere domme som er kendt som oliedommene fra 1987 og 1988, hhv. Tfs 1987.60 Ø, Tfs 1988.292 H, Tfs 1999.730 V, Tfs 2002.821 Ø og Tfs 2002.336 V18

Da det viste sig at hjelmen til at fortage skønsmæssige ansættelse af kontrollerede transaktioner iht. selskabsskatteloven § 12 samt statsskattelovens § 4-6 har været minimal. Folketingsmedlemmet Erik Sigsgaard fra SF klagede over at skatteministeriet ikke havde anvendt SEL §12 i opgørelsen af udenlandsk olieselskabers og deres danske datterselskabers indkomster. Skatteministeriet undersøgte herefter foldelende for 7 af de mest dominerende olieselskaber med danske datterselskaber hvilket førte til flere retssager heriblandt Texaco sagen (Tfs 1987.60 Ø), som kom i landsskatteretten hvor dommen i landsskatteretten ikke mente at SEL §12 kunne anvendes skattemyndighederne tabte sagen. Det samme sker i Tfs 1988.292 H, BP-Oliekompagniet A/S (BP). Landsretten fandt at der var grundlag for en vis

---

<sup>17</sup> CIR nr 274 af 22/12/1961: <https://www.retsinformation.dk/eli/mt/1961/274>

<sup>18</sup> Karnov group:

<https://www.karnovgroup.dk/hubfs/Denmark/Karnovgroup.dk/Downloads/PDF%20Torben%20Bagge/R&R%202013%2003%20V%C3%A6rdians%C3%A6ttelse%20transfer%20pricing%20-%20bevisbyrdens%20placering.pdf?t=1477394421902>

forhøjelse af det danske BP-selskabs indkomst. Skattemyndighederne endte med at fortage en skønsmæssig ansættelse og forhøjede indkomsten med 43 mio. kr. for 1977-1978, men sagen endte for højesteret som ændrede afgørelsen.<sup>19</sup>

Spørgsmålet i sagerne var, hvorvidt de multinationale olieselskaber betalte den skat til Danmark, som ville fremkomme, hvis der blev foretaget korrekt prissætning for levering af olieprodukter til de danske datterselskaber. Afgørelserne i sagen og olie sagerne generelt viste i altovervejende udgangspunkt at SKAT har bevisbyrden for, at den anvendte pris eller prisfordeling ikke er skattemæssig acceptabel i de interne transaktioner, så SKAT er berettiget til at foretage en tilsidesættelse af en aftalt pris eller prisfordeling. Det gælder også i situationer, hvor parterne er interesseforbundne.

Skat har efterfølgende i cirkulærer nr. 136 af 07/11/1988<sup>20</sup> konkluderet at der ikke i SEL§ 12 var hjemmel til at fortage skønsmæssige forhøjelser uden klart bevisgrundlag for en urigtig selvangivelse.

Skatteforvaltningen konkluderede hermed, at bevisbyrden klart ligger hos Skatteforvaltningen.

Samtidig er der også et vist væsentlighedsprincip ifm. den skønsmæssige ansættelse. I OECD's retningslinjer er der ikke indført et væsentlighedsprincip, men Højesteret har slået fast, at hvis skatteforvaltningen skal laves en skønsmæssig ansættelse, skal priserne afvige væsentligt fra armslængdevilkår og ligge uden for en rimelig usikkerhed. Højesteretsdommen har dannet præcedens for fremtidige sager, for hvad angår skønsmæssig forhøjelse af kontrollerede transaktioner i almindelighed, og væsentlighedsprincippet.

I 1998 blev der afsagt højesteretsdom i sagen Tfs.1998.199H<sup>21</sup> Sagen omhandlede at skattepligtige havde solgt en del ejendomme til nogle anpartsselskaber, som han selv var ejer af igennem sit aktieselskab. Salget af disse modtog han ikke betaling kontant, men havde i stedet store tilgodehavender ved selskaberne disse tilgodehavender var rentefrie og uden sikkerhed derfor har skatteyder på sin vis ydet et rentefrilån til anpartsselskaberne. Skatteforvaltningen mente at der var tale om at lånet var skattemæssig indkomstforvridende motiveret og at det var usædvanligt forretningsvilkår og derfor forhøjet den skattepligtiges indkomst med en rentesats. Skatteyderen mente at lånter var begrundet i forretningsmæssige hensyn. I Øster Landsret fik skattemyndighederne medhold, men i Højesteret endte

---

<sup>19</sup>[57] Delbetænkning IV afgivet af Justitsministeriets udvalg om økonomisk kriminalitet og datakriminalitet <https://www.xn--betnkninger-c9a.dk/wp-content/uploads/2021/02/1388.pdf>

<sup>20</sup>cirk. nr. 136 af 07/11/1988: <https://www.retsinformation.dk/eli/mt/1988/136>

<sup>21</sup>Resumé Rentefikseringsdommen – Tfs.1998.199H: <https://learninglaw.dk/dom/rentefikseringsdommen-tfs1998199h/592>

det med at skatteyder fik medhold i at der ikke var lovhjemmel i statsskattelovens § 4 stk. 1, litra e til at tilsidesætte den indgåede aftale om rentefrihed.

Statsskattelovens (SL) § 4 stk. 1, litra e tager kun stilling til realiserede renter og ikke beskatning af en fiktiv renteindtægt. Man kunne godt fortolke SL § 4, stk. 1 litra e som en hjemmel til at beskatning ud fra en betragtning om at der er tale om interesseforbundne parter og at aftalen indgås med henblik på at undgå beskatning. Højesteretsdommen omstødte som tidlige nævnt landsrettens afgørelse og fastslog, at en sådan aftale om rentefrihed alene kunne tilsidesættes, hvis den var et forsøg på egentlig omgåelse. Da dette ikke var påvist, havde skattemyndighederne ikke hjemmel til at beskatte skatteyderen af en fikseret renteindtægt.

Efterspillet efter dommen blev indførelsen af Ligningslovens § 2 i 1998, som nu indeholder den fornødne hjemmel til at korrigere priser og rentevilkår som ikke er fastsat på armslængde vilkår. For at undgå at forbundene parter indgår aftaler på gunstigere vilkår end hvad der er markedsvilkår.

Dokumentations og oplysningskrav blev indført inden 1998, i overensstemmelse med TPG-udgaven af 1995 indførte dette. Kravene blev stadfæstet i skattekontrollovens (SKL) § 3B hvor det i stk. 4 var anført at dokumentationen skal være af en sådan art, at den kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter. Hvis skattemyndigheden dengang ville ændre den skattepligtiges indkomst, skulle der søges godkendelse heraf ved den centrale told- og skatteforvaltning. Hvilket gav skattemyndigheden forstærket hjemme til at fortage skønsmæssige forhøjelser af skattepligtiges indkomst. Dette gjorde at virksomhederne i stigende grad også skulle kunne dokumentere at deres interne transaktion blev handlet på armslængde vilkår. Ændringerne var samlet med til at lette bevisbyrden for skatteforvaltningen.<sup>22</sup>

---

<sup>22</sup> Skattekontrolloven 1998 [Bekendtgørelse af skattekontrolloven \(retsinformation.dk\)](#)

### 3.2 Hvem er omfattet af Ligningslovens §2

Armslængdeprincippet er som nævnt stadfæstet i LL § 2, hvor der står, at alle kontrollerede transaktioner skal være på armslængdevilkår. Der henvises til afsnit 2.3 for en mere detaljeret beskrivelse af dette. I dette afsnit behandles det hvem der er omfattet af ligningslovens §2.

I ligningslovens § 2, stk. 1 nævnes det hvem og hvornår skattepligtige er omfattet af kravet om at handle på armslængdevilkår, det er væsentligt at det er oplyst hvem som er omfattet af kravet og hvornår interessenter anses som værende uafhængige.

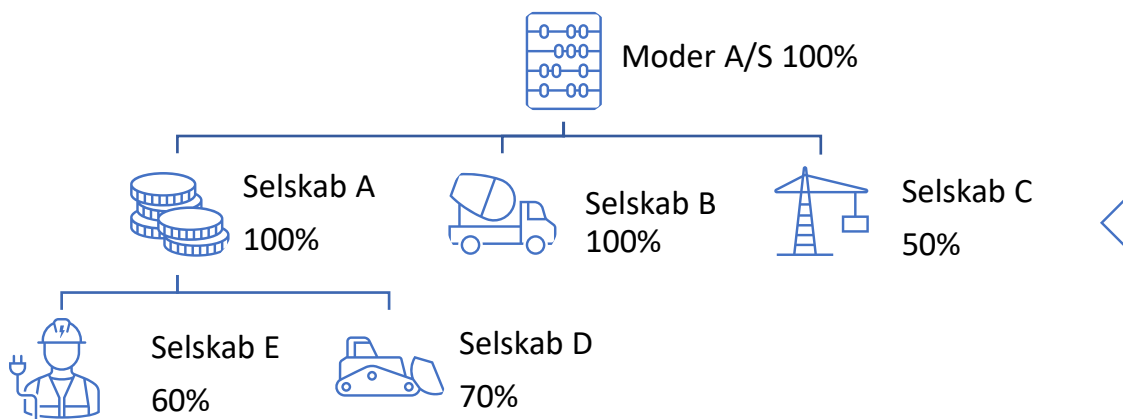
Skattepligtige,

- 1) Hvorover fysiske eller juridiske personer udøver en bestemmende indflydelse
- 2) er 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
- 6) der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med kulbrintetilknyttet virksomhed omfattet af kulbrinteskattelovens § 21, stk. 1 eller 4.

#### 3.2.1 Bestemmende indflydelse

Der er tale om bestemmende indflydelse hvis man både direkte eller indirekte er ejer af et selskab. For at have denne bestemmende indflydelse skal ejer, eje over 50% af aktie eller anparts kapitalen i et selskab. Alternativt skal ejer have over 50% af stemmerne. Grunden til at dette er nævnes i LL § 2 er at det er afgørende for om en skattepligtig har ret til at udøve bestemmende indflydelse over et selskab. Det skal ses som en juridisk kontrol over om en skattepligtig havde ret til at udøve bestemmende indflydelse. Ejerandelen gælder i flere led ned i de selskaber, som skattepligtige har kontrol over disse selskaber er omfattet af armslængdeprincippet så længe moderselskabet har bestemmende indflydelse.

I eksemplet herunder ses der et moderselskab som ejer 100% af Selskab A, B og igennem selskab A er der også bestemmende indflydelse over selskab D og E hvor der ejes henholdsvis 70 og 60% af disse selskaber. For Selskab C ejes der kun 50% af stemmerne, men hvis der fx i bestyrelsen er 5 pladser og Selskab A i bestyrelsen har formandsposten og retten til at udpege 2 andre bestyrelsesmedlemmer har selskab A stadig indirekte kontrol med selskab C og selskaberne i mellem skal stadig handle på armslængdevilkår selskaberne imellem.



Figur 3.3.1 Illustration af bestemmende indflydelse og kontrollerede transaktioner. Egen tilvirkning

### 3.2.2 Koncernforbundne selskaber

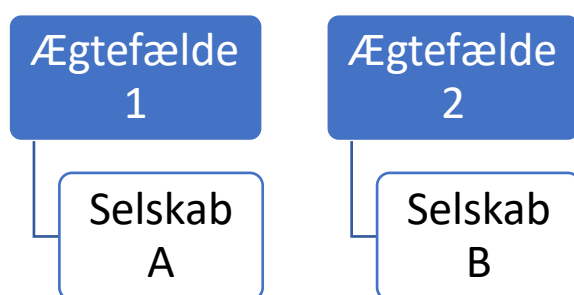
I ligningslovens § 2 stk. 3 definerer koncernforbundne selskaber som at man er koncernforbundet, når samme kreds af selskabsdeltagere har bestemmende indflydelse, eller hvor der er fælles ledelse. En anden beskrivelse af koncernforbundne selskaber findes i kursgevinstlovens § 4, stk. 2 hvor det forstås at selskaber er koncernforbundne i understående tilfælde:

- 1) selskaber og foreninger m.v., hvor samme aktionærkreds ved fordringens erhvervelse eller på noget senere tidspunkt direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af aktiekapitalen i hvert selskab,
- 2) selskaber og foreninger m.v., hvor samme aktionærkreds ved fordringens erhvervelse eller på noget senere tidspunkt direkte eller indirekte råder over mere end 50 pct. af stemmerne i hvert selskab,
- 3) en fond og selskaber, hvori fonden ved fordringens erhvervelse eller på noget senere tidspunkt direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af aktiekapitalen i hvert selskab, eller
- 4) en fond og selskaber, hvori fonden ved fordringens erhvervelse eller på noget senere tidspunkt direkte eller indirekte råder over mere end 50 pct. af stemmerne i hvert selskab.

Er der selskaber i koncernen der har sådan en struktur bliver de anset for at være koncernforbundne og skal også leve op til armslængdeprincippet hvis de laver kontrollerede transaktioner med hinanden, da de har samme ledelse. Dette gør sig også gældende i det forrige eksempel illustreret i figur 3.3.1

### 3.2.3 Nærtstående parter

Ud over ovenstående eksempler på koncernforbindelse mellem selskaber, vil der også være tale om koncernforbudne forbindelser hvis forskellige selskaber er kontrolleret af nærtstående parter. F.eks. Far og søn som har hvert sit selskab. Det skyldes, at nærtstående skal betragtes som en og samme person i relation til koncernforbundne parter. I LL § 16H, stk. 6, er der en oversigt over, hvilke personer som skal betragtes som nærtstående: Det kan være den skattepligtiges ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller. Eksempel illustreret herunder, disse selskaber skal stadig handle på armslængdevilkår fordi deres ejere er nærtstående parter.



Figur 4 3.3.1 Illustration Nærtstående parter, egen tilblivelse

### 3.3 Oplysningspligten

I Danmark er alle skattepligtige efter Skattekontrollovens § 2, stk. 1-4 (SKL) forpligtiget til at oplyse skatteforvaltningen om sin positive eller negative indkomst. Skattepligtige som modtager et oplysningsskema skal give oplysninger digitalt til told og skatteforvaltningen iht SKL § 5. Det er skatteministeren som bestemmer hvilke oplysninger om kontrollerede transaktioner oplysning skemaet skal indeholde jf. SKL § 41 Formålet med oplysningspligten er at give skatteforvaltningen de nødvendige informationer om at der forligger kontrollerede transaktioner i selskabet som er omfattet af LL§ 2 således at skatteforvaltningen kan indlede en skattekontrol og kontrollere om der er handlet på armslængdevilkår.

Skatte forvaltningen bliver ikke automatisk informeret om kontrollerede transaktioner, men virksomheder er forpligtet til selv at oplyse om eventuelle kontrollerede transaktioner de måtte have fortaget i året.

Skattepligtige som har haft kontrollerede transaktioner skal udfærdige og opbevarer dokumentationen løbende for kontrollerede transaktioner og iht. SKL § 38-39 give told og skatteforvaltningen oplysninger om art og omfang af handelsmæssige eller økonomiske transaktioner.

Der kan dog undlades at udfærdiges skriftlig dokumentation for kontrollerede transaktioner der i omfang og hyppighed er uvæsentlige iht SKL § 39, stk. 2. Der henvises til afsnit 3.6, hvor begrænset dokumentationspligt gennemgås.

Told- og skatteforvaltningen kan sanktionere den skattepligtige, når der ikke er givet oplysninger eller de ikke er blevet givet rettidigt. Der kan læses uddybende om sanktionsmulighederne i afsnit 4.1 for en gennemgang af sanktionsmulighederne.

### 3.4 Dokumentationspligten

For skattepligtige som er omfattet SKL § 38 og § 40, stk. 1 skal iht SKL § 39 udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for de kontrollerede transaktioner.

Den skriftlige dokumentation skal være af en sådan kvalitet, at den kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat, i overensstemmelse med hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter.

Den skattepligtige skal ikke udarbejde skriftlig dokumentation for kontrollerede transaktioner, der i omfang og hyppighed er uvæsentlige iht Stk. 2.

I stk. 3 står det beskrevet at den skriftlige dokumentation efter stk. 1 skal udarbejdes løbende og senest færdiggøres på tidspunktet, hvor oplysningsskemaet skal indgives til told- og skatteforvaltningen.

Den skattepligtige skal på told- og skatteforvaltningens anmodning indsende dokumentationen inden for en frist, som nærmere fastsættes af told- og skatteforvaltningen. Skattepligtige har minimum 60 dage til at indsende dokumentationen.

Den skattepligtige skal udarbejde skriftlig dokumentation i form af databaseundersøgelser, hvis told- og skatteforvaltningen anmoder herom. Told- og skatteforvaltningen fastsætter en frist for indsendelsen heraf. Fristen kan ikke være på mindre end 60 dage iht Stk. 4. Dokumentationskravene vil blive gennemgået i afsnit 3.7.

### 3.5 Begrænset dokumentationspligt

I skattekontrollovens § 38 står der at alle skattepligtige i oplysningsskemaet skal give told- og skatteforvaltningen oplysninger om art og omfang af handelsmæssige eller økonomiske transaktioner, når der er tale om kontrollerede transaktioner. Der er dog en undtagelse til dette i SKL § 40 som i begrænset omfang begrænser denne transfer pricing- dokumentationsbyrde for nogle virksomheder som falder under kategorierne herunder. Disse koncerner skal alene udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for,

hvorledes priser og vilkår er fastsat for kontrollerede transaktioner som falder under de 3 understående bullets.

Koncerner med begrænset dokumentations pligt er koncerner, der har under 250 medarbejdere og enten har en balance, der er under 125 mio. kr., eller en omsætning, der er under 250 mio. kr.

- Kontrollerede transaktioner med personer og virksomheder hjemmehørende i en stat, der ikke har en DBO med Danmark, og som ikke er medlem af EU/EØS
- Kontrollerede transaktioner med et fast driftssted i en fremmed stat, der ikke har en DBO med Danmark, og som ikke er medlem af EU/EØS
- Kontrollerede transaktioner med fast driftssted i Danmark, men hvor den skattepligtige er hjemmehørende i en stat, som ikke har en DBO med Danmark, og som ikke er medlem af EU og EØS.

Opgørelse skal være opgjort på koncern niveau konsolideret basis, og der skal ikke medregnes eventuel omsætning eller balanceposter, der er koncerninterne, samt interne kapitalandele. Har koncernen mere end 250 medarbejdere uanset om omsætningen og balancesum er under de ovenstående fastsatte grænser, så skal der udarbejdes transfer pricing dokumentation. Virksomheder som ikke er underlagt dokumentationspligten vil stadig være underlagt oplysningspligten, alle kontrollerede transaktioner skal indberettes<sup>23</sup> da man har ophævet den tidligere beløbsgrænse i oplysningsskemaet tilbage i 2019 som galt for kontrollerede transaktioner overstiger 5 mio. kr.<sup>24</sup>

Ud over at selskaber kan have begrænset dokumentationspligt er der, i henhold til SKL § 39, stk. 2, herudover ikke krav til udarbejdelse af dokumentation for kontrollerede transaktioner, der både i omfang og hyppighed er vurderet uvæsentlige. Dette kunne være transaktioner, der ikke indgår i virksomhedens primære drift, og som er af mindre karakter. Transaktionerne skal dog stadig oplyses i oplysningsskemaet selvom de uvæsentlige, så Told og Skatteforvaltningen er vidende om at der er fortaget transaktioner ved en eventuel skattekontrol.

Der er i reglerne ikke angivet specifikke krav til, hvilke transaktioner der anses som uvæsentlige, men blot, at det er transaktioner, der i omfang og hyppighed er uvæsentlige. Det er således op til den skattepligtige at vurdere, hvilke transaktioner de anser som værende af uvæsentlig karakter. I henhold til TP-

---

<sup>23</sup>Indberetning kontrollerede transaktioner: <https://www.fsr.dk/indberetning-af-kontrollerede-transaktioner-i-oplysningsskemaet-for-selskaber>

<sup>24</sup>Ændring af selskabsangivelsen vedr. TP-oplysningspligt (felt 67: <https://redmark.dk/Nyheder/Aendring-af-selskabsangivelsen>)



bekendtgørelsens § 3. skal uvæsentlige kontrollerede transaktioner skal ses i forhold til beskrivelser og analyser m.v., jf. § 5, alene angives de typer af transaktioner, som den skattepligtige har vurderet som uvæsentlige. Stk. 2. Transaktioner anses under § 5 for uvæsentlige, når der er tale om enkeltstående transaktioner af et beskedent økonomisk omfang. Dvs. at hvis der 2 år i træk er kontrollerede transaktioner er de ikke længere enkeltstående, men der er tale om en vis hyppighed og de vil i så falde uden for kravet om hyppighed skal være uvæsentligt.

Niveauet for disse grænser er fastsat inden for forventning om at mindre koncern vil have begrænset med interne transaktioner og det at udarbejde transfer pricing dokumentation byrden vurderes at ville være en tung administrativ byrde på virksomheder i denne størrelses orden. Grænsen giver proportionalitet i dokumentationskravene til størrelsen på virksomhedens dokumentationsbyrde samt dette letter den administrative byrde for skatteforvaltningen som i udgangspunktet vil fokusere på større koncerner i sin TP kontrolindsats, da der er et større antal og typisk mere komplekse kontrollerede transaktioner i større koncerner.

### 3.6 Dokumentationskrav

Kravet om TP-dokumentation har været lovfæstet i skattekontrollovens § 3b siden 1998<sup>25</sup> nogle år senere i 2002 udgav skatteforvaltningen en dokumentationsvejledning tiltænkt som vejledning transfer pricing-dokumentation. Der var i vejledningen ikke direkte formkrav til dokumentationen da et sådan formkrav vil vanskeliggøre dokumentationspligten i nogen henseender da transfer pricing dokumentation ikke er en eksakt videnskab og fastsættelsen af koncerners interne afregningspriser sker på individuelbasis.

Dokumentationsvejledningen blev erstattet i 2006 med transfer pricing bekendtgørelsen, som stadig er lovgrundlaget for dokumentationen dog med efterfølgende opdateringer som senest i 2018, som anvendes i dag. I bekendtgørelsen fra 2006 blev det opdateret således at der nu var minimumskrav til dokumentationen, som Told- og Skatteforvaltningen stiller til skattepligtige. Kravene hertil gennemgås i de kommende afsnit.

Selve dokumentationen er det materiale som skal danne grundlag for skatteforvaltningens vurdering udgangspunktet om der er handlet på armslængde vilkår efter LL § 2 eller om der er grundlag for en dybere skattekontrol og en eventuel skønsmæssig ansættelse af skatten for skatteyder, hvis materialet er af så ringe en art at det ikke danner tilstrækkeligt grundlag for prisfastsættelsen på de fortagende kontrollerede transaktioner. Det er derfor vigtigt at materialet er af en sådan art, at det kan bruges til at vurdere, om de

---

<sup>25</sup>Forslag til ændring af skattekontrolloven 1997: <https://www.retsinformation.dk/eli/ft/199712K00084>

indberettede oplysninger er opgjort korrekt iht. TP-bekendtgørelsen. Udviklingen på området er at der sker en stigning i antallet af kontrollerede transaktioner og i hvor komplekse disse strukturer kan være dette stiller krav og behov for en meget fyldestgørende dokumentation, således Told- og Skatteforvaltningen kan lave den bedst mulige vurdering af om reglerne er overholdt og om prisfastsættelsen skønnes at være korrekt.

### 3.6.1 Transfer Pricing bekendtgørelsen

Transfer pricing-bekendtgørelsen giver et overblik over alle de dokumentationskrav, som virksomhederne skal leve op til, og de kan med fordel bruge den som en tjekliste til at sikre, at de har indsendt al den krævede dokumentation til Told- og Skatteforvaltningen.

Dokumentationen består af 2 dele:

1. Fælles dokumentation for hele koncernen
2. Landespecifik for hver skattepligtig i koncernen.

Der er krav om et land for land-rapportering iht. bekendtgørelse 1304 af 14. november 2018.

Denne er dog kun gældende for koncerner med en omsætning på mere end 5,6 mia. kr.

Dokumentationskravene i bekendtgørelse er tilnærmelsesvis forenelige med den såkaldte master file, local file og CbC reporting i TPG, kapitel 5.18-5.26.

I de kommende afsnit gennemgå disse krav til dokumentation.

Baggrunden for dokumentationskravene i TP-bekendtgørelsen bygger på OECD "Action plan on Base Erosion and Profit Shifting" (BEPS) fra Den 19. juli 2013. udgivelsen af denne plan havde til formål at dæmme op for at virksomheder flyttede overskud rundt til lavbeskatningslande. Denne plan og de efterfølgende guidelines var med til at lukke flere af disse huller i lovgivningen. Planen indeholdt 15 handlinger som skal medvirke til at det bliver svære for virksomheder at udnytte huller i lovgivningen. Specielt handling 8-10 samt 13<sup>26</sup>, som omhandler transfer pricing. Handling 8-10 adresserer problemstillinger omkring immaterielle aktiver, risiko og kapital og andre transaktioner med højrisiko bliver handlet til korrekte priser internt i koncerner. Kontrollerede transaktionerne skal modsvares af en modydelse så transaktionen er fortaget på armslængde vilkår.

---

<sup>26</sup> OECD BEPS Actions: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/#:~:text=Developed%20in%20the%20context%20of,and%20where%20value%20is%20created.>

Handling 13 vedrører transfer pricing- dokumentation. Nærmere bestemt Country-by-Country rapportering. Problemet før denne handling har været mangel på transparens da de enkelte selskaber i en konstellation ikke nødvendigvis har haft adgang til at vide hvor profitten er for skattemæssige formål. Denne mangel på transparens gør det meget svært for skattemyndigheder at vurdere hvor profitten m.v. i selskabet er. Med ændringerne til transfer pricing guidelines sammen med lokal lovgivning er at i det land moderselskabet har hjemme skal der laves en Country-by-Country (CbC) rapportering det skulle give et klart overblik over profit, salg, antal medarbejdere, aktiver og betalte skatter. Skattemyndigheder skal således dele informationerne med skattemyndighederne i de enkelte lande hvor et selskab operer således de har den fornødne information til at vurdere hvordan profitten allokeres og kan agere her på ved eventuelle skønsmæssige ansættelser og forhøjelser i den skattepligtiges indkomst.

I 2015 udkom en vejledning til handling 13, som indeholdt krav om, at de skattepligtige skulle udarbejde en master file, en local file og Country-by-Country (CbC) reporting. I dansk lov er CbC-rapporten kun relevant for koncerner med en omsætning over 5,6 mia. kr. I dansk lovgivning, TP-bekendtgørelsen blev ift. ovenstående opdateret i 2016, således at den var konsistent med OECD's retningslinjer.

Handlingerne blev også indarbejdet i opdatering af transfer pricing guidelines som udkom i 2017 dette medførte ændringer i kapitel 5 omkring dokumentationskrav. Året efter i 2018 31. oktober kom der en ny transfer pricing bekendtgørelse men uden større væsentlige ændringer til dokumentationskravene (§§4-5)

Ved opdateringen i kapitel 5 i TPG udgav OECD nye retningslinjer ift. dokumentation kvalitet og proces. Ændringerne skulle gerne føre til en mere ensartet tilgang for alle medlemslandene, således at reglerne hovedsageligt er ens i alle medlemslande hvilket vil gøre det nemmere at operere i for virksomhederne og potentielt mindske de administrative omkostninger forbundet med udarbejdelsen af TP-dokumentation da de nu blot kan udarbejde det engang og så informationen kan deles landende imellem.

Tilbage i TPG fra 1995 var de fokus på at dokumentationen og det omfang både fra skattemyndighedernes og de skattepligtiges side skulle forgå uden en for stor administrativbyrde for de skattepligtige, denne holdning gjorde at kvaliteten af det indsendte materiale ofte ikke var særligt god til at danne grundlag for en reel vurdering. TPG af 1995 indeholdt heller ikke en liste over hvilke dokumentationskrav, vejledninger skattemyndigheder skulle stille over for skattepligtige. Det betød at både skatteyder, men også myndigheder på daværende tidspunkt ikke har haft den fornødne erfaring med udarbejdelse og analyse af transfer pricing-dokumentation samt evnen til at op bærer bevisbyrden for dokumentationen.

Siden de første guidelines i 1990erne er der sket en stor stigning i omfanget og kompleksiteten af kontrollerede transaktioner på tværs af landegrænser samt en stigning i skattemyndigheders prøvelse af

disse transaktioner. Dette har medført store administrative omkostninger for virksomhederne for at leve op til de øgede dokumentationskrav og retningslinjer som man ved indførslen af CbC-rapportering og masterfile har forsøgt at mindske dokumentationsbyrden igen da den kun skal udarbejdes en gang.

Det primære formål med dokumentationskravene er listet i kapitel 5, B i TPG, hvor OECD har listet de tre overordnede formål med transfer pricing-dokumentation:

1. At sikre, at skattepligtige har givet kontrollerede transaktioner tilstrækkelig omtanke ved fastsættelse af priser og vilkår for kontrollerede transaktioner og oplyst resultatet af disse transaktioner i deres skattepligtige indkomst
2. At skattemyndigheder skal have tilstrækkelig information til at kunne lave en risikovurdering af transfer pricing for en virksomhed
3. At skattemyndighederne skal have tilstrækkelig information til at kunne lave en grundig revision af transfer pricing for de enheder af koncernen, der vedrører deres skatteområde.<sup>27</sup>

### 3.6.2 Fællesdokumentation

I Transfer pricing bekendtgørelsens § 4 står der, hvilken dokumentation den skattepligtige skal levere vedrørende fællesdokumentationen. Meningen med fællesdokumentationen er at give skattemyndighederne i de forskellige lande, hvor en koncern har skattepligtige selskaber, et overblik over koncernen som helhed og de aktiviteter, der er i de forskellige lande. Fællesdokumentationen skal udarbejdes én gang, således det er samme version, der sendes til skattemyndigheder i de lande, hvor koncernen har skattepligtige koncernforbundne selskaber.

Alle punkter og underpunkter, der er nævnt i TP-dokumentationsbekendtgørelsen § 4, skal medtages i fællesdokumentationen. Har koncernen ikke de i punkterne anførte typer af aktiviteter, aftaler, transaktioner mv., så skal det positivt anføres, at koncernen ikke har sådanne aktiviteter, aftaler, transaktioner mv., i dokumentationen under det pågældende punkt.<sup>28</sup> Ellers risikerer koncernen at skattemyndighederne ser dokumentationen som mangelfuld.

---

<sup>27</sup>TPG se side 233 "Chapter V, B": [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017\\_tpg-2017-en#page233](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en#page233)

<sup>28</sup>C.D.11.13.1.1: <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2232480>

I TP- bekendtgørelsens § 4 er det oplyst hvad den skattepligtige skal oplyse, det er følgende som nærmere beskrevet herunder men man kan med fordel også se nærmere på den juridiske vejledning ved Skat.

- Koncerndiagram
- Koncernens forretningsmæssige aktiviteter
- Koncernens immaterielle aktiver
- Koncernens finansielle aktiviteter
- Koncernens regnskabsmæssige og skattemæssige positioner.

#### Koncerndiagram

Koncerndiagrammet skal være med til at give Skatteforvaltningen et overordnet overblik over koncernen og dens forbindelser til interne enheder. Der skal i oplysningskemaet inkluderes et diagram som viser den skattepligtiges koncerns juridiske og organisatoriske struktur. Diagrammet skal angive hvilke lande de forskellige enheder opererer i, samt ejerandelene i disse. Desuden skal der være en beskrivelse af deres forbindelser til forbundne parter. En beskrivelse af selskabers forretningsmæssige funktion<sup>29</sup>

#### Koncernens forretningsmæssige aktiviteter

Beskrivelse skal overordnet give et overblik over de værdiskabende faktorer, som driver profitten i koncernen. Der skal være en beskrivelse eller illustration med diagram af forsyningskæden for de top-5 vigtigste produkter/services målt på omsætning og antal. Der skal være en beskrivelse af væsentlige serviceaftaler, kunne fx være linjestab funktioner, som økonomi, HR og andre ydelser mellem forbundne parter i koncernen heriblandt hovedservicecentre i koncernen som varetager de anvendte transfer pricing-politikker, allokeringen af serviceomkostninger og fastsættelse af afregningspriserne for de koncerninterne serviceydelser. Dog kan forsknings- og udviklingsserviceaftaler undlades at blive beskrevet i dette område. Der skal være en beskrivelse af de vigtigste markeder for koncernen fordelt på omsætning for produkter og serviceydelser. Der skal udarbejdes en kort funktionsanalyse som beskriver enhedernes bidrag til den samlede værdiskabelse ift. væsentlige funktioner, risici og immaterielle, materielle og finansielle aktiver. Og en beskrivelse af eventuelle betydelige begivenheder så som omstruktureringer, tilkøb og frasalg indtruffet i løbet af indkomståret.<sup>30</sup> Der fremgår i lovgivningen ikke et formelt krav om, at koncerninterne aftaler skal være nedfæstet på skrift, men dette kan anbefales at disse bliver formaliseret, da det mindsker risikoen for, at Told og Skatteforvaltningen udfordrer aftalerne.

---

<sup>29</sup> Juridiske vejledning: C.D.11.13.1.1.1

<sup>30</sup> Juridiske vejledning: C.D.11.13.1.1.2

Koncernen skal også i den landespecifikke dokumentation oplyse hvem de anser for at være deres væsentligste konkurrenter.

### Immaterielle aktiver

I TP bekendtgørelsens § 4 stk. 3 henviser lovgiver til OECD's TPG Kapitel 6 for hvad og hvordan immaterielle aktiver i fællesdokumentationen skal beskrives.

Der skal være en generel beskrivelse af koncernens strategi for udvikling, ejerskab og udnyttelse af immaterielle aktiver, inklusive geografisk placering af koncernens primære forsknings- og udviklingsfaciliteter samt angivelse af, hvorfra disse aktiviteter ledes. En liste over immaterielle aktiver der har betydning for transaktionerne imellem forbundne parter og en angivelse af hvem der er den juridiske ejer af pågældende aktiver i koncernen. Der skal være en beskrivelse af CCA-aftaler (Cost Contribution Arrangements) imellem de koncernforbundne parter men også for forsknings- og udviklingsserviceaftaler samt licens- og royaltyaftaler. Generelt beskrivelse af koncernens TP-politikker vedr. forskning og udvikling samt overførsel af immaterielle rettigheder mellem de koncernforbundne parter med angivelse af enheder og tilhørende skattejurisdiktion i indkomståret.<sup>31</sup>

Denne del af dokumentationen kan for mange virksomheder være ret omfangsrig da immaterielle aktiver er svære at værdiansætte i en kontrolleret transaktion, da der typisk ikke er mange sammenlignelige transaktioner, en virksomhed kan anvende som benchmark for transaktionen. Rettighederne til et immaterielt aktiv vil typisk være flydende, og det vil ikke kun være et selskab, der ejer aktivet, og kan drage nytte af det. Dette kan f.eks. være, hvis en skattepligtig enhed i et land har tilkøbt eller opbygget et immaterielt aktiv, og dette aktiv også anvendes af andre selskaber i koncernen, så kommer det også dem til gode. I så fald skal det pågældende selskab som har udviklet og ejer aktive modtage en kompensation for dette.

---

<sup>31</sup> Juridiske vejledning: C.D.11.13.1.1.3

Til brug for vurderingen af et immaterielt aktiv har OECD defineret DEMPE-funktioner som er de vigtigste faktorer for værdiskabelsen af et immaterielt aktiv. DEMPE-konceptet er en proxy for funktionsanalyse inden for grænserne af immaterielle aktiver de beskrives i TPG kapitel 6 generelt mere specifikt afsnit 6.32-6.34. Der er primært 2 dimensionen inden for DEMPE Analyse hvor der skal allokeres inden for armslængdeprincippet mellem de forskellige enheder som fortager de forskellige roller i DEMPE-funktionerne.<sup>32</sup>

Dimissionerne problemstillingerne når man analyserer DEMPE funktionerne er:

1. Hvem er berettiget til profit?
2. Hvem er berettiget til omkostningsfordelings ift. den pådragende risiko.

Områderne i **DEMPE** Funktionerne er følgende:

**D**evelopment – Udvikling.

Det selskab, der står for udviklingen af det immaterielle aktiv.

**E**nhancement – Forbedring.

Det selskab, der står for forbedringer af det immaterielle aktiv.

**M**aintenance – Vedligeholdelse.

Det selskab, der står for vedligeholdelsen af det immaterielle aktiv.

**P**rotection – Beskyttelse.

Det selskab, der står for at beskytte det immaterielle aktiv.

**E**xploitation – Udnyttelse.

Det selskab, der får nytteværdien af det immaterielle aktiv.

*Finansielle aktiviteter*

---

<sup>32</sup> TP aspects of intangibles: How deep should DEMPE be?

<https://www.internationaltaxreview.com/article/b1kblpstc76wl3/tp-aspects-of-intangibles-how-deep-should-dempe-be>

I fællesdokumentationen skal den skattepligtige også oplyse om koncernens transfer pricing-politikker omkring finansielle aftaler imellem forbundne parter og deres finansielle aktiviteter der iblandt den aktuelle finansielle situation, hvordan de er finansieret og hvad er de vigtigste indgåede aftaler med

#### Regnskabsmæssig og skattemæssig position

Koncernen skal i fællesdokumentationen oplyse om den konsoliderede årsrapport for indkomståret og beskrive koncernens unilaterale APA'er, skatteaftaler og afgørelser mv. indkomstfordelingen imellem landene hvor koncernen har skattepligtige enheder i.

Man kan sige at kravene til den fællesdokumentation er omfangsrig og lægger en stor dokumentationsbyrde på den skattepligtige. Men reglerne er der især for at skattemyndighederne skal kunne have mulighed for at have en god dokumentation til at danne sig et helhedsbillede af koncernen og om den og dens datterselskaber betaler den skat de burde og om de kontrollerede transaktioner er handlet på armslængde vilkår mellem forbundne parter i koncernen.<sup>33</sup>

#### 3.6.3 Landespecifik dokumentation

Foruden fællesdokumentationen som udarbejdes for den samlede koncern, skal der udarbejdes en landespecifik dokumentation for enheder som er skattepligtige til Danmark efter TP-dokumentationsbekendtgørelses § 1. Det er beskrevet i TP-bekendtgørelsens § 5 hvad den landespecifikke dokumentation skal indeholde. Er der punkter som skatte subjektet ikke har fx APA'er skal det positivt anføres at selskabet ikke har dette. Overordnet kan man summere punkterne i §5 ned til 3 hovedområder for landespecifikdokumentation som følgende:

- Der skal være en detaljeret beskrivelse af virksomheden
- Informationer og beskrivelser vedrørende de kontrollerede transaktioner
- Materiale vedrørende finansielle og regnskabsmæssige data.

De danske enheder i en koncern skal kun indsende den landespecifikke dokumentation vedrørende den enkelte danske enhed. I tilfælde af at der måtte være flere danske enheder i en koncern, kan der ikke indsendes en samlet landespecifik dokumentation for alle de danske enheder dokumentationen skal indsendes for hver enkelt enhed. Den landespecifikke dokumentation skal kun indleveres til de skattemyndigheder, i det land hvor enheden er hjemmehørende.

#### Beskrivelse af virksomheden

---

<sup>33</sup> Juridiske vejledning: C.D.11.13.1.1.5



I den dokumentation af hvert enkelt selskab, skal der vedlægges en detaljeret beskrivelse af virksomhedens ledelsesstruktur og hvem den lokale ledelse rapporterer til, samt et lokalt organisationsdiagram. Dette organisationsdiagram skal jf. vejledningen vise transaktionerne for den lokale virksomheds koncernforbundne parter, og behøves ikke i koncerndiagrammet under fællesdokumentationen.

Der skal være en beskrivelse af den skattepligtige enheds forretningsstrategi på markedet og eventuelle informationer om væsentlige begivenheder så som omstruktureringer og overførsler af immaterielle rettigheder som har indvirkning på den skattepligtige samt hvem deres konkurrenter er på markedet. Skat har i deres juridiske vejledning anført at der også skal fremgå ejerandele for hvordan forskellige parter er forbundne og selskabets organisatoriske og forretningsmæssige funktion samt den stat som selskabet er skattepligtig til.

#### Informationer vedrørende de kontrollerede transaktioner

Informationer og de kontrollerede transaktioner skattepligtige har udført involveret igennem året. Dette område er det mest omfangsrige materiale som den skattepligtige skal udarbejde til skattemyndighederne.

Området skal indeholde en beskrivelse af alle kontrollerede transaktioner og en identifikation af forbundne parter for de kontrollerede transaktioner. Der skal beskrives sammenhængen, hvori de kontrollerede transaktioner har fundet sted samt en beløbsmæssig angivelse på de interne transaktioner fordelt på betaling af produkter, royalties, services og lignende samt specificeret skattejurisdiktioner for til og modtagende betalinger. Der skal indgive kopier af alle væsentlige kontrollerede aftaler som den skattepligtige har indgået. Området skal indeholde en sammenlignelighedsanalyse og funktions analyse af skattepligtige og relevante forbundne parter for hver kategori af de kontrollerede transaktioner og en beskrivelse af eventuelle ændringer fra tidligere år. Selskabet skal angive og begrunde hvilke transfer pricing metoder der er bedst egnede til brug for prisfastsættelsen i kontrollerede transaktioner for delt på kategori. Det skal angives og begrundes for valg af testet part samt forudsætninger redegørelser for justeringer, prisfastsættelsen inden for armslængdeprincippet. Oversigt over finansiel og regnskabsdata der ligger til grund for den valgte TP-metode og kopier af eventuelle unilaterale, bilaterale og multilaterale APA'er samt andre skatteaftaler og –afgørelser med fremadrettet virkning, som den skattepligtige ikke er part i, men som måtte være relevante i forhold til de udførte kontrollerede transaktioner.

Begrundelsen for valget af transfer pricing-metode og sammenlignelighedsanalysen er centralt i transfer pricing-dokumentationen, og der vil i følgende afsnit i kapitlet blive lavet en dybdegående gennemgang af disse.

#### Regnskabsmæssige data

Den skattepligtige skal indlevere årsrapporten og data og allokeringsskemaer for hvorledes regnskabs data er brugt ved den valgte transfer pricing-metode for interne kontrollerede transaktioner. Det kunne f.eks. være en beregning over hvordan royaltygrundlaget opgøres til brug for beregningen af royalties. Der skal som begrundelse for de kontrollerede transaktioner og vedlægges relevante oversigter og skemaer der viser den finansielle og regnskabsmæssige data for de valgte sammenlignelige uafhængige transaktioner, som skattepligtige har anvendt i sin analyse og kildehenvisning til denne.<sup>34</sup>

### 3.7.3.1 Sammenlignelighedsanalyse

Udførelsen af sammenlignelighedsanalysen er det mest centrale til at vurdere om der er handlet på armslængdevilkår i når man skal kontrollere eller sikre sig at de fastsatte priser er i overensstemmelse med armslængdeprincippet. OECD beskriver sammenlignelighedsanalysen og den samlede proces i kapitel 3 i transfer pricing guidelines. I TPG D.1, 1.33 beskrives 2 understående forhold som de vigtigste aspekter i udarbejdelsen af sammenlignelighedsanalyser.

1. En identifikation og beskrivelse af de forretningsmæssige og økonomiske forhold imellem de tilknyttede selskaber og en beskrivelse af de forhold og omstændigheder, der sikrer, at den kontrollerede transaktion er nøjagtigt beskrevet
2. En sammenligning af omstændigheder og økonomiske forhold relaterede til den kontrollerede transaktion samt en beskrivelse af samme forhold for en sammenlignelig transaktion imellem uafhængige parter

Sammenlignelighedsanalysen starter med at tage udgangspunkt i mindst to transaktioner, den kontrollerede transaktion og en så sammenlignelig referencetransaktion der kan findes. Den mest egnede referencetransaktion til brug for sammenlignelighedsanalysen tager udgangspunkt i at den skal have de samme faktorer som den kontrollerede interne transaktion eller have forskelle som der kan justeres for i fastsættelsen af prisen på den kontrollerede transaktion. Prisen på den kontrollerede transaktion fastsættes bl.a. på baggrund af de fem faktorer, TPG har opsat som listet herunder.

- Kontraktvilkår
- En funktions- og risikoanalyse (funktioner, aktiver og risici)
- Produktets egenskaber (realydelsen)
- Økonomiske og markedsmæssige omstændigheder
- Forretningsstrategier.

---

<sup>34</sup> Juridiske vejledning: C.D.11.13.1.2.3

Den typiske proces for udarbejdelse af en sammenlignelighedsanalyse er beskrevet i 9 steps TPG-A1, 3.4 Disse steps skal ikke nødvendigvis tages i samme rækkefølge og nogle af disse handlinger skal højst sandsynligt gentages flere gange for at opnå pålidelige resultater for korrekte justeringer og valg af TP-metoder. Generelt anbefales det at man kun sammenligner med sammenlignelige ukontrollerede transaktioner mellem 2 uafhængige parter eller mellem forbunden part og en ekstern tredjepart TPG 3.24. Kontrollerede transaktioner inden for den samme koncern mellem enheder er irrelevante som målestok for om armslængdeprincippet er overholdt. TPG fraråder derfor myndigheder at lave skønsmæssige transfer pricing justeringer på baggrund af sådanne transaktioner. Den Skattepligtige bør heller ikke anvende denne type transaktion da det giver en risiko for at skattemyndighederne vil udfordre denne transaktion, da man kunne argumentere for at den er valgt for at understøtte selskabets ønskede transfer pricing-politik.<sup>35</sup> Generelt er sammenlignelighedsanalysen vigtigt at have brugt tid på at udarbejde i sin transfer pricing dokumentation. I kapitel 5 vil jeg bl.a. gennemgå seneste Højesteretsdom af 26. april 2021 BS-19502/2020-HJR vedr. Tetra Pak Processing Systems hvor manglende sammenlignelighed analyse var en afgørende faktor i dommen.

#### 3.7.3.1.1 Kontraktvilkår

Kontrakter er det bagvedliggende aftalegrundlag når udføres kontrollerede transaktioner. Kontrakter indeholder bestemmelser for hvad der leveres, aftaleperiode, tidspunkter ansvar forpligtelser og rettigheder samt risici i forbindelse med transaktioner. Juridisk har vi fx tidligere i opgaven beskrevet hvordan retspraksis tidligere har været hvor man i større grad var tilbøjelig til at acceptere indgåede aftaler som de var, da der ikke altid har været lovhjemmel fra skattemyndighederne til i alle tilfælde at tilsidesætte aftalen og fortage skønsmæssige ansættelser. Historisk har der været meget fokus på selve prisfastsættelsen men det seneste årti er fokus flyttet mere over på at fastlæggelsen af øvrige vilkår i øvrigt også skal være på armslængde vilkår. Fastsættelsen af priserne skal ske ud fra de risici parterne påtager sig, hvis der er væsentlige forskelle i parternes adfærd efter en kontrakt blev indgået. Typisk vil det også være den faktiske transaktion der vil være gældende for indgåede aftaler.<sup>36</sup>

#### 3.7.3.1.2 FAR-analyse

Funktions- og risikoanalysen (Funktioner, Aktiver og Risici), formålet er at den skal give en beskrivelse af de funktioner, risici og aktiver parterne i transaktionen pådrager sig eller har kontrol over. Dette er en central del af sammenlignelighedsanalysen, som viser værdiskabelsen i transaktionen. Dette er en medvirkende faktor i prisfastsættes som bl.a. sker ud fra disse parametre. Udformningen af analysen skal gerne være i et

---

<sup>35</sup> TPG A.4.1, 3.25

<sup>36</sup> TPG D.1.1, 1.45

sådan omfang at skatteforvaltningen gerne skulle opnå en klar forståelse for de forbundne parter som indgår i transaktionen, analysen skal fortages på hver enkelt part så det er en samlet beskrivelse i analysen. Analysen Består af 6 trin og er i TPG 1.60 defineret som understående proces under beskrivelse af FAR punkterne.

### Funktioner

Funktionerne som er relevante værdifastsættelsen i prisdannelsen for den kontrollerede transaktion skal beskrives grundigt hvordan disse funktioner med deres kompetencer bidrager værdien af en pågældende transaktion. Der lægges mest vægt på hvilke af funktionerne som bidrager mest til indtjeningen ved den kontrollerede transaktion. Funktionerne kan være linjestab funktioner, ledelse, forskning, salg, marketing, produktion og transport. Ved de metoder som ikke er nettoavancebaserede f.eks. frimarkedspris metode (CUP), gensalgsmetoden (Re-sale) og cross plus metoden (CPM) vil eventuelle forskelle imellem transaktionen og referencetransaktionerne have en hvis betydning, hvor der ofte vil være behov for at fortage justeringer ift. funktionsforskellene imens forskelle ved de nettoavancebaserede metoder Transaktionsbaseret nettoavancemetode (TNNM) og Den Transaktionsbaserede avancefordelingsmetode (PSM) ikke har graden af den samme påvirkning for sammenligningsgrundlaget.

### Aktiver

I FAR-analysen skal det fremgå af beskrivelse hvem der ejer hvilke aktiver både materielle og immaterielle hos de involverede parter, og det skal forklares hvordan disse er medvirkende for værdiskabelsen af transaktionen. Der lægges mest vægt på de aktiver, som bidrager mest til indtjeningen. I beskrivelsen af aktiverne skal der bl.a. indgå information om arten af aktivet, aktivets værdi, aktivets geografiske placering, hvem der har haft risikoen og omkostningerne ved erhvervelse, udvikling, vedligeholdelse og evt. forbedring af aktivet; hvem bruger aktivet, og hvem har brugsret over aktivet. Se beskrivelse af DEMPE-funktionerne i område 3.7.2.

### Risici

At drive forretning og erhverve sig erhvervsindkomst er fyldt med Risici fra alt fra forskning udvikling, produktion markedet politisk tilstand m.v. Risiko på kortsigt er som regel relativt lav mens der kan være større usikkerhed på længere sigt hvilket giver større risici for investorerne i virksomheder har et (risk on return– trade off) forhold.<sup>37</sup> Risici i almindelighed kan være sværere at identificere end funktioner og aktiver og TPG har meget fokus her på, men risici er ikke nødvendigvis vigtigere end de andre områder.

---

<sup>37</sup> TPG 1.56-1.76

Risici der kan påvirke transaktionen, er fx strategisk, markeds, infrastruktur, drift, finansielle, transaktionsrisici og så kan der også være tilfældige risici som fx naturkatastrofer og ulykker.<sup>38</sup>

Risikoanalysen som vil blive beskrevet herunder, er en del af FAR- analysen den er inddelt i 6 trin

### 1. Identifikation af risici

I TPG 1.72 er der oplistet flere eksempler på relevante risici, som der skal tages højde for, når der skal identificeres risici:

- Strategisk risiko og markedsrisiko
- Infrastrukturrisiko og operationel risiko
- Finansiell risiko
- Transaktionsrisiko
- Hasardrisiko – risiko for uforudsigelige hændelser.

Det er kun de risici, som vurderes at være økonomisk væsentlige, og som kan opgøres enkeltvis, der har betydning for armslængdetesten. Som omtalt tidligere har investorer en (risk on return– trade off) Det er en økonomisk risiko kan som også kan defineres som sandsynligheden for, at det faktiske afkast af investorenes investering afviger fra det forventede afkast.

### 2. Opgørelse af antagelse om risiko

Opgørelse af risikofordeling, i en indgået aftalt i forbindelse med transaktionen eventuelt beskrevet i kontrakten. Den kontraktlige pådragelse af risiko er en forudgående aftale (ex ante) om at modtage eller bære resultaterne af den efterfølgende realisering af risiko (ex post). Hvis der efterfølgende påtages yderligere risiko, er det pr definition ikke en pådragelse af risiko, da man er bekendt med resultatet af transaktionen, og der derfor ikke er tale om en reel risiko<sup>39</sup>

### 3. Analyse af parternes varetagende funktioner i forhold til risiko

Analysen skal beskrive hvordan involverede parter pådrager sig risiko, hvem er beslutningstagerne og hvordan de styrer de væsentligste risiko i den interne transaktion. Analysen skal indeholde en oversigt over de funktioner, der er involverede i transaktionen, og hvilke risici de involverede parter påtager sig., samt hvilke beslutningstagerfunktioner der er involverede.<sup>40</sup>

---

<sup>38</sup> Jens Wittendorff Transfer pricing 3. Udgave, 13.4.2

<sup>39</sup> TPG 1.77-1.81

<sup>40</sup> TPG 1.82-.185

#### 4. Analyse af step 1-3

I step 4 analyseres fundene i step 1-3 for, herunder særligt om den kontraktlige pådragelse af risiko stemmer overens med den reelle risiko, som parterne påtager sig, og hvem der har kontrol over risikoen.

Har begge parter levet op til de kontraktmæssige forpligtelser og har de kontrol over de forventede risici ved transaktionen samt at de har de fornødne økonomiske kapacitet, kan man undlade trin 5 herunder.<sup>41</sup>

#### 5. Allokering af risiko

Viser analysen i step 4 at der ikke er overensstemmelse imellem den part, der påtager sig risikoen, og den part, der har kontrol over risikoen, eller at den part, der påtager sig risikoen, ikke har den fornødne finansielle kapacitet til at påtage sig risikoen, så bør risikoen allokere til den part, der har kontrol over risikoen og har den finansielle kapacitet til at påtage sig risikoen.<sup>42</sup>

#### 6. Prisfastsættelse af transaktionen

Når det er identificeret hvilket selskab som har pådraget sig risikoen ved den kontrollerede transaktionen skal dette selskab modtage betaling for den pådragende risiko. Kompensationen størrelse afgøres ud fra resultaterne af denne analyse, som skal reflektere Upside og downside for risikoen. Der skal være overensstemmelse imellem de identificerede risici funktioner og aktiver ifm. transaktionen.

#### 3.7.3.1.3 Realydelsen

I dette step i sammenlignelighedsanalysen foretages den faktisk sammenligning af den kontrollerede transaktion med en ukontrolleret uafhængig transaktion. Arten og kvaliteten har betydning for hvor sammenlignelig 2 transaktioner kan være. Derfor er det vigtigt at analysen er specifik i beskrivelsen af forskellen i egenskaberne mellem de 2 transaktioner, så de er identificeret og der justeres herfor så prisen bliver fastsat korrekt ud fra armslængdeprincippet. Anvendes der frimarkedsprismetode (C.U.P) vil der kunne foretages en direkte prissammenligning, der kan dog stadig være faktorer som kontraktmæssigt forpligtelser og immaterielle aktiver m.v. som gør at prisen kan være afvigende.

---

<sup>41</sup> TPG 1.87

<sup>42</sup> TPG 1.98, 1.99

#### 3.7.3.1.4 Økonomiske og markedsmæssige forhold

I TPG 1.110 beskrives økonomiske og markedsmæssige forhold som påvirker sammenlignelighedsanalysen. Hvad der er armslængdeprisen kan variere an efter hvor man er henne i verden geografisk, størrelsen på markedet, markedsvilkårene, købekraft og politiske reguleringer økonomiske konjunkturer. Der skal også beskrives hvor i produktets livscyklus produktet i øjeblikket befinder sig. Så fortager et selskab fx flere transaktioner med produkter/service med selskaber i forskellige lande hvor forholdene i FRA analysen væsentligt anderledes, kan der være behov for at lave flere sammenlignelighedsanalyser til at understøtte transfer pricing politikken for moderselskabet til disse markeder.

#### 3.7.3.1.5 Forretningsstrategier

Hvilke forretningsstrategier selskaberne forfølger kan påvirke hvordan priserne fastsættes fx ved indtrængning på nyt markeder føre man måske en anderledes prisstrategi for at vinde markedsandele som kan påvirke hvilke priser man ville anvende i transaktionerne. I dette tilfælde vil priserne skulle afspejles i salgsselskabet med lavere salgspriser eller øgede omkostninger til salg og markedsføring i forbindelse med markeds fremstød.

#### 3.7.4 Sammenlignelige transaktioner

Efter analyserne i ovenstående afsnit kan der nu laves en sammenligning efter armslængdeprincippet.

Fremgangsmåden er at sammenligne kontrollerede transaktioner med ikke-kontrollerede transaktioner. Referencetransaktionen skal være sammenlignelig med den kontrollerede transaktion og skal have fundet sted imellem uafhængige parter.

Ved valg af referencetransaktion, skal det først undersøges om der findes evt. interne sammenlignelige transaktion. Dette gør man på baggrund af at de interne transaktioner ofte er sammenlignelige når man vurderer på produktkarakteristika, kontrakter m.v. disse informationer vil koncernen oftest have flere data om end ved en ekstern transaktion. Der skal generelt ses på de 5 sammenlignelighedsfaktorer sammen med produktkarakteristika når transaktioner sammenlignes.

Er der ikke interne uafhængige transaktioner, skal det undersøges, om der er sammenlignelige eksterne transaktioner.

#### 3.6.5 Transfer pricing-metoder

I Transfer pricing guidelines kapitel 2 er de forskellige transfer pricing metoder beskrevet, der er 5 hoved metoder som kan inddeles i to kategorier traditionelle transaktionsbaserede metoder og transaktionsbestemte nettoavancemetoder. Valget af transfer pricing metode er en central del af vurderingen af om armslængdeprincippet er overholdt i transaktioner mellem forbundne parter.

Koncerner skal anvende den TP- metode, som giver den mest korrekte pris, viser metodevalget at der er overensstemmelse imellem den kontrollerede transaktion og den ukontrollerede transaktion, betragtes armslængdeprincippet som opfyldt, men for valget af transfer pricing metode skal der argumenteres for. Selve valget af metode i sig selv er ikke det vigtigste, men at det kan påvises at transaktionen er fortaget på armslængde vilkår når der testet op imod andre sammenlignelige transaktioner det vigtigste er at prisen skal være rimelig. Der kan derfor godt være situationer hvor skatteyder har valgt at anvende en TP-metode hvor skattemyndighederne er enige i at metoden er korrekt, men laver korrektioner af skatteydere anvendelse af metoden fordi de har en opfattelse af at anvendelsen ikke er korrekt. Skattemyndighederne kan så lave en skønsmæssigansættelse på baggrund af deres korrektioner som var tilfældet i denne sag SKM2020.105.ØLR. Herunder gennemgås de vigtigste elementer fra de 5 metoder. Det skal give en kort forståelse for hvad handler den enkelte metode om hvornår er forskellige metoder mere egnet end andre og er der elementer hvor man må dømmes dem uegnet som valg for transfer pricing metode.

#### **De traditionelle transaktionsbaserede metoder er:**

- CUP - Sammenlignelig ukontrolleret transaktion)
- RPM - Prisen ved videresalg
- Cost Plus Omkostninger+avance

#### **Transaktionsbestemte nettoavancemetoder:**

- TNMM - Netto avance af transaktionen
- Profit Split - Fordeling af overskuddet

#### **CUP – Comparable Uncontrolled Price Method**

CUP, på dansk kaldet den frie markedsmetode. Metoden sammenligner priser og vilkår for en kontrolleret transaktion med en sammenlignelig ukontrolleret transaktion, som er foregået under sammenlignelige vilkår. Metoden er den mest pålidelige at anvende, så hvis man kan finde en sammenlignelig reference transaktion, vil denne være bedst. Metoden er anvendelig hvis transaktionen omhandler et homogent produkt hvor varens pris typisk er selve markedsprisen. Dette vil gøre den velegnet til transaktioner inden for fx energi, råstoffer og lignende som har en værdi der som udgangspunkt handels hele tiden i frihandel på børserne mellem uafhængige parter. Man ser på at markedsprisen for en ydelse er det punkt hvor udbud og efterspørgsel skaber en ligevægt på produktmarkedet er den naturlige pris på et givent tidspunkt.



Er der en uoverensstemmelse imellem de to transaktioner når man sammenligner, vil dette som udgangspunkt betyde, at den kontrollerede transaktion ikke er foregået på armslængdevilkår efter ligningslovens §2.

Firmaer der ønsker at anvende CUP som TP-metode skal være parat til at have dokumenteret sammenligneligheden imellem forskellige ydelser/omkostninger og ligge til grund for den anvendte TP-metode. Ellers er der større risiko for at en domstol vil afvise metoden hvis ikke sammenlignelighedsdokumentationen er god nok. Transferprisen kan bygge på referencetransaktioner både interne og eksterne. Ofte vil virksomheder fortrække en interne reference transaktion da denne vil være nemmere at dokumenterer og forklarer sammenligneligheden af. C.U.P som TP Metode er ikke egnet til servicevirksomheder.

### RPM – Resale Price Method

Videresalgsmetoden tager udgangspunkt i at sammenligne Brutto Margin/(Margin G.M.) i en kontrolleret transaktion og en reference transaktion. Metoden anvendes på det købene selskab i en kontrolleret transaktion, som normalt udfører distribution. Bruttomargin i M/S skal kompensere D/S for den risiko der er ved at udføre en normal distributions funktion. Det økonomiske fundament for videresalgsmetoden er at en antagelse om at selskaber på samme produktmarkeder opnår samme betaling, for at udføre samme funktion. Der er hermed en ligevægt på produktmarkedet, hvis de påtager sig samme funktioner, risici og kontrakt vilkår m.v. så Transferprisen skal svare til en sammenlignelig pris man ville have fået ved en uafhængig part for at udføre denne funktion.

Metoden har nogle usikkerheder når forskellige aktørers BM/(GM) sammenlignes da distributionsaktiviteter bliver klassificeret som distributionsomkostninger og da denne omkostnings kategori ikke påvirker beregningen af bruttofortjenesten kan metoden medføre upålidelige resultater.

Eksempel herpå to, koncernselskab med BM på 40% og distributions omk. på 30 %, mens der som reference transaktion kan være en uafhængig distributør, med BM på 50% og distributions omk. På 40%. Forskellen i Brutto Margin kan henføres til 2 mulige punkter Distributøren er mindre effektiv i sin drift, 2. forskel i de varetagende funktioner i de enkelte selskaber som gør det svært at sammenligne, hvis der ikke er nok information tilgængeligt på den eksterne transaktion hvilket giver en usikkerhed i om grundlaget er sammenligneligt. Metoden er mest pålidelig hvis der er tale om produkter der sælges uden at der tilføres nogen merværdi af synderlig betydning. Man ser i sager som Eli-Lilly sagen at retten kan afvise videresalgsmetoden, hvis der fx som i denne sag var medicinalprodukter, som var produceret i et udenlandsk datterselskab og blev videresolgt til moderselskab i USA som havde anvendt sin Immaterielle

aktiver i salgsprocessen til at gøre produktet mere værdifuldt hvilket var en speciel ekspertise, hvilket gør transaktionen svær at sammenligne med andre distributører, som ikke har den samme ekspertise. I sådan en situation kan det være nødvendigt at anvende avancefordelingsmetoden.<sup>43</sup>

#### Cost plus method

Metoden anvendes på et sælgende koncernselskab, som udfører produktion eller tjenesteydelser. Kost plus margin skal kompensere selskabet for produktionsomkostningerne og efterlade en profit, som afspejler risici og investeret kapital. Svarende til det tredje mand ville have forventet at profiterer på transaktionen med identiske vilkår ud fra forventede realiserede produktionsomkostninger. Fastsættelse af en transferpris kan ske på baggrund af de forventede produktionsomkostninger ex ante jf. OECD, I USA anvender de standard omkostninger, realiserede omk. Jf. praksis, skal de variable omkostninger og en del af de faste i en situation, hvor selskabet var økonomisk trængt være dækket. De nationale regler kan variere fra land til land som beskrevet i TPG 2.54. Metoden er god til produktion og servicevirksomheder, men dårlig til handelsvirksomheder som udfører en salgsfunktion.

#### Transactional net margin method

Den transaktionsbaserede nettoavancemetode, sammenligner nettoresultatet i en kontrolleret transaktion med nettoresultatet hos en uafhængig part, der agerer med samme funktioner og samme grad af risici.

Sammenligningen sker ved anvendelse af relevante Profit Level Indicators (herefter PLI) baseret på nettoresultatet (nettoresultatet i forhold til aktiver, omsætning eller omkostninger. Af mulige PLI'er nævner OECD overskudsgrad, kostplus-margin, afkastningsgrad, Berry-ratio.

Et eksempel vil være, at man sammenligner overskudsgraden i to sammenlignelige virksomheder. Her er skal det sikres at virksomhederne er sammenlignelige, og i sammenlignelighedsanalysen skal man tage højde for ikke-driftsmæssige poster som f.eks. finansielle poster, som typisk ikke relaterer sig direkte til driften, for at få det mest nøjagtige sammenligningsgrundlag. Den valgte PLI skal være den der medfører det mest korrekte resultat.

---

<sup>43</sup> Jens Wittendorff, Transfer Pricing, 22.2.2

### Profit split method

Avancedelingsmetoden tager udgangspunkt i, at der er en samlet avance ved en transaktion og denne skal fordeles forholdsmæssigt ud fra den relative værdi, som de enkelte selskaber har bidraget med ift. transaktionen eller over flere transaktioner. Metoden skal eliminere specielle betingelser i forbindelse med en transaktion mellem forbundne parter, så profit bliver allokeret i overensstemmelse med en tilsvarende profit som tredje person ville have indgået i handlen.<sup>44</sup> Metoden er velegnet i situationer hvor begge selskaber der handler har betydelig værdifulde immaterielle aktiver som bidrager til værdiskabelsen, hvor der er et behov for at profitten allokeres til de aktører som bærer risiko, funktioner og aktiver som har bidraget til værdiskabelsen. Fordelingen her af er især kompleks med store internationale virksomheders konstellationer, som man ser i moderne værdikæder verden over.

### 3.7 Land for land-rapportering

Danmark underskrev i 2016 en international aftale om automatisk udveksling af skatteoplysninger inden for land for land rapportering. Land for land rapportering er et tillæg til fællesdokumentationen og den ladespecifikke dokumentation er at alle koncerner som er skattepligtige til Danmark efter SEL §1 eller FBL §1 og har en omsætning på mere end 5.6 mia. kr. (750 mio. EUR). skal indlevere en land-for-land-rapport (CbC-rapport). Danske virksomheder, som er en del af en international koncern med konsolideret omsætning på mere end 5,6 mia. har også pligt til at angive hvilken koncern der skal indgive land for land rapporten for kommende skatte år inden, indeværende skatteårs udløb. Land for land-rapporten skal indgives senest 12 måneder efter den sidste dag i det indkomstår, som land for land-rapporten skal indgives for.<sup>45</sup>

Formkravene for Land for land rapportering er beskrevet i SKL §§ 47-52 samt i bekendtgørelsen om land for land-rapportering. Det er vurderet, at ca. 10-15 % af de multinationale koncerner globalt er omfattet af land for land-rapporteringen jf. bemærkningerne til skattekontrol bekendtgørelsen.<sup>46</sup>

Rapporten skal som beskrevet i model A herunder tabel 1, 2 og 3 indeholde information som forklarer den multinationale koncerns globale indkomst, antal ansatte, betalte skatter beskrivelse af hvor vigtige materielle aktiver er lokaliseret samt bestemte indikatorer for, hvor den økonomiske aktivitet foregår inden for koncernen. Rapporten opgøres på koncern niveau specificeres ud på de forskellige skattejurisdiktioner,

---

<sup>44</sup> TPG 2.114

<sup>45</sup>Se Link til vejledning "CbC reporting guide of the Danish Tax Agency" <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2254604>

<sup>46</sup> Forslag om lovændring Skattekontrolloven 2015/1 LDF 46: <https://www.retsinformation.dk/eli/ft/201512L00046>

som koncernen er operer i. Rapporten skal som minimum indeholde tabel 1 og 2 illustreret herunder, der kan dog også medsendes tabel 3, hvis det er nødvendigt med yderligere informationer, for at gøre det lettere at forstå den obligatoriske basis dokumentationen, afgivet i CbC-rapporten.<sup>47</sup> Kravene til den i tabellerne medtagende information findes i bekendtgørelse om land for land rapportering. BEK nr. 1304 af 14/11/2018, § 4, stk. 1-4 Man kan også læse om kravene i afsnit C i annex III til kapitel V i OECD's Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, som den danske lovgivning læner sig op ad.

CbC-rapporten skal indleveres til skattemyndighederne i det land, hvor koncernens ultimative moderselskab er hjemmehørende, herefter bliver informationen delt med skattemyndighederne i de lande, hvor koncernen har en tilstedeværelse.

#### A. Model template for the Country-by-Country Report

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

Name of the MNE group: Fiscal year concerned: Currency used:										
Tax Jurisdiction	Revenues			Profit (Loss) before Income Tax	Income Tax Paid (on Cash Basis)	Income Tax Accrued – Current Year	Stated Capital	Accumulated Earnings	Number of Employees	Tangible Assets other than Cash and Cash Equivalents
	Unrelated Party	Related Party	Total							

Figur 5 Tabel 1i CbC-rapportering. Kopiret fra BEK nr 1304 af 14/11/2018

<sup>47</sup> Bekendtgørelse: BEK nr 1304 af 14/11/2018 [Bekendtgørelse om land for land-rapportering \(retsinformation.dk\)](https://www.retsinformation.dk)

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

Name of the MNE group: Fiscal year concerned														
Tax Jurisdiction	Constituent Entities Resident in the Tax Jurisdiction	Tax Jurisdiction of Organisation or Incorporation if Different from Tax Jurisdiction of Residence	Main Business Activity(ies)											
			Research and Development	Holding or Managing Intellectual Property	Purchasing or Procurement	Manufacturing or Production	Sales, Marketing or Distribution	Administrative, Management or Support Services	Provision of Services to Unrelated Parties	Internal Group Finance	Regulated Financial Services	Insurance	Holding Shares or Other Equity Instruments	Dormant
	1.													
	2.													
	3.													
	1.													
	2.													
	3.													

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

Table 3. Additional Information

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

Figur 6 Tabel 2 og 3 i CbC-rapportering. Kopieret fra BEK nr. 1304 af 14/11/2018

### 3.8 Proportionalitetsprincip

OECD har ved deres opdatering af retningslinjerne i TPG's kapitel 5 haft fokus på at der skal være en balance imellem de øgede dokumentationskrav og den administrative byrde, de nye regler medfører for skatteyderne. De forsøger med opdateringen af retningslinjerne at ramme så bredt som muligt, men med fokus på store multinationale koncerner. I de opdaterede retningslinjer medfører en mere ensretning af dokumentationen på tværs af medlemslandene, så dokumentationen er mere standardiseret, når der primært skal indleveres i moderselskabets hjemland. Hvilket skulle lette dele af omkostningerne der er ved at leve op til de nye dokumentationsretningslinjer og krav der efterfølgende bliver indført i den lokale lovgivning, som følge af opdateringen i TPG-kapitel 5. Forholdsmæssigt kan man dog sige at hvis man skal lave den fulde dokumentation som omtalt i område 3,6 vil der til at starte med for de mindre koncerner som er omfattet af reglerne forholdsvis stadig være en større arbejdsbyrde end for de store koncerner som er meget større om de omtalte krav. Størrelseskravene for koncerner der skal lave den fulde dokumentation, er at der er over 250 medarbejdere og enten har en balance, der er over 125 mio. kr., eller en omsætning, der er over 250 mio. kr.

### 3,9 Delkonklusion

Den historiske udvikling i de krav skattemyndighederne stiller over for skatteyder har en næsten ekspotentiel udvikling, hvor man løbende igennem historien sker nogle væsentlige hop hvor bevisbyrden og kravene til skatteyder i større grad blive lagt over på at skatteyder skal kunne vis på baggrund af sin dokumentation at der er handlet på armslængde. En af de større hop kommer på baggrund af oliedommene, hvor det blev slået fast at der ikke var tilstrækkelig lovhjemmel i SL § 4 og SEL § 12 til at foretage skønsmæssige ansættelser af skattepligtiges indkomst, når de kontrollerede interne transaktioner ikke var foretaget på armslængdevilkår. Disse erfaringer betød at man måtte lave ny lovgivning som sikrede lovhjemmel til om nødvendigt at foretage disse ansættelser. Lovgivningen om at der skal handles på armslængde er stadfæstet i ligningslovens §2 i 1998. Sammen med ligningsloven blev der også lovgivet om krav til udarbejdelse dokumentation over kontrollerede transaktioner i skattekontrollovens § 3B i 1998<sup>48</sup>

Specielt efter OECD lavede BEPS initiativet i juli 2013 har man set at skattemyndighederne i medlemslandene har ind yderligere lovgivning hvor der stilles større dokumentationskrav til skattepligtige. Blandt andet har vi fået TP bekendtgørelsen hvor skattepligtige nu skal indlevere en fælles dokumentation for hele koncernen, en landespecifik dokumentation og i de største koncerner også skal lave land for land-rapportering. Generelt skal selskaberne nu udarbejde en løbende og omfangsrig dokumentation for at interne kontrollerede transaktioner er handlet på armslængdevilkår og der skal laves en uddybende analyse hvor der bl.a. indgår en FAR analyse som indgår i sammenlignelighedsanalysen og det skal beskrive grundigt hvorfor man har valgt den transfer pricing metode til brug for fastsættelsen af transaktionsprisen for de enkelte transaktioner. Disse mange dokumentationskrav skal gøre det nemmere for skatteforvaltningen at vurderer om skatteydere har handlet på armslængdevilkår, hvis ellers kvaliteten af dokumentationen er tilstrækkelig.

---

<sup>48</sup>Skattekontrolloven 1998 [Bekendtgørelse af skattekontrolloven \(retsinformation.dk\)](#)

## 4. Skatteforvaltningen og dens rolle som kontrolorgan

Skatteforvaltningen ligger under skatteministeriet og er inddelt i 7 styrelser, hvor skattestyrelsen sikre at virksomheder og borgere betaler den korrekte skat <sup>49</sup> Denne samfundsopgave er kritisk da forvaltningen af den danske skatteforvaltning følges nøje af landets borgere så derfor skal skatteforvaltningen være en institution som har gode kompetencer og forudsætninger gennem information fra virksomheder og borgere at ansætte den korrekt skat. Ved skattestyrelsen er dygtig til at udføre denne rolle skaber den tillid til skatteforvaltningen som så igen på den anden side kan skabe en utilfredshed der kommer nogle dårlige sager som f.eks. udbytteskandalen.

Skatteforvaltningen har som led i forvaltningen retten til at ansætte den skat som borgere og virksomheder skal betale på baggrund af gældende lovgivning. I forhold til transfer pricing kan skatteforvaltningen fortage korrektion til den skattepligtiges indkomst, hvis de ikke mener at det selvangivende skat er korrekt ved interne transaktioner mellem koncernforbundne parter ikke er sket på armslængde vilkår.

Forvaltningen kan også udstede bøder m.v. hvis skattepligtige ikke har indgivet transfer pricing dokumentation inden tidsfristens udløb.

I forlængelse af dette kan der på baggrund af manglende dokumentation eller hvis dokumentation er af så ringe kvalitet der gør at denne kan tilsidesættes, fortages en skønsmæssige ansættelse af skattepligtiges indkomst. Dette vil blive uddybet yderligere i kapitel 5

Dette kapitel vil behandle hvilket værktøjer og sanktions muligheder skatteforvaltningen har, når virksomheder enten ikke indleverer oplysningsskema og CbC-rapport eller indleverer oplysninger, som vurderes at være utilstrækkelige for vurdering af om armslængdeprincippet er overholdt.

### 4.1 Sanktioner, bøder og skattetillæg

Skattemyndighederne har forskellige muligheder for at sanktionerer med bøder og fortage skønsmæssige ansættelser hvis ikke virksomhederne efterlever oplysningspligten og indsender den påkrævede dokumentation efter SKL §39. I SKL §46 og 74 giver bl.a. skattemyndighederne hjemmel til at fortage skønsmæssige ansættelser hvis ikke skattepligtige har udfærdigede sin dokumentation eller at den er af så ringe en kvalitet den ikke er anvendelig til vurdering af om armslængdeprincippet er overholdt. I Stk. 4. i § 74 er det dog nævnt at det ikke gælder for Stk. 1-3 ved skønsmæssige ansættelser af kontrollerede transaktioner, der er omfattet af § 46.

---

<sup>49</sup> Skatteforvaltningen: [Skatteforvaltningen | Skatteforvaltningen](#)

Skattepligtige skal, iht. SKL § 5, indberette oplysningsskema til Skatteforvaltningen, og dette skal ske senest 6 mdr. efter indkomstårets udløb, jf. SKL § 12. De administrative retsfølger af den manglende opfyldelse af oplysningspligten er beskrevet i SKL kapitel 8 Indberetter skattepligtige ikke oplysningsskemaet om anden lovpligtig dokumentation iht. oplysningspligten kan skatteforvaltningen pålægge de skattepligtige daglige tvangsbøder iht. SKL § 72. Fastsættelsen af bødestørrelserne gøres ud fra et almindeligt proportionalitetsprincip, så bødestørrelserne ikke står i misforhold til forseelsen. Størrelsen på dagbøderne starter typisk fra kr. 1.000 pr dag, og bruges som pressionsmiddel når bøden er betalt forfølger det ikke længere virksomheden. Skattemyndighederne har mulighed for at give skattetillæg efter SKL § 73, dog maks. kr. 5.000 af 200 kr. pr dag. Hvilket ikke har den store økonomiske konsekvens for koncerner af den størrelse orden.<sup>50</sup>

Ovenstående skattetillæg og dagbøder tager udgangspunkt i, at den skattepligtige ikke har overholdt sin oplysningspligt rettidigt. Giver skattemyndighederne en virksomhed besked på, at de skal indsende transfer pricing-dokumentation til Skatteforvaltningen, og de ikke har gjort dette inden for tidsfrist, eller kvaliteten af den indsendte dokumentation er vurderet til at være mangelfuld, kan skattemyndighederne pålægge en bødestraf, jf. SKL § 84. I den juridiske vejledning<sup>51</sup> kan man også se domme for manglende dokumentation som f.eks. SKM2017.216.BR, SKM2017.227.ØLR Bødens grundbeløb udgør 250.000 kr., men hvis den skattepligtige efter den fastlagte frist indsender dokumentationen, og vurderes kvaliteten af denne til at være af en høj nok kvalitet til at skattemyndighederne kan lave en vurdering, nedsættes bøden til 125.000 kr. Bliver skattepligtige idømt en indkomstforhøjelse, vil bøden derfor udgøre 10 % af indkomstforhøjelsen. Fortages der en indkomstforhøjelse på 500 mio. kr., vil skattepligtige blive pålagt yderligere 50 mio. kr. i bøde.

#### 4.1.1 Retsvirkning

Skatteforvaltningen har både mulighed for at fortage en korrektion eller skønsmæssig ansættelse.

Dette vil for det meste vil være en afgørelse, som giver en indkomstforhøjelse for skattepligtige, men det kan i sjældne tilfælde også være indkomstnedsættelser som skatteforvaltningen fortager. Da Skatteforvaltningen i udgangspunkt ikke har incitament til at foretage nedsættelser.

Indkomstforhøjelsen kan man der for ikke entydigt kalde en straf, da afgørelsen kan gå begge veje

---

<sup>50</sup> LOV nr 1535 af 19/12/2017: [Skattekontrolloven \(retsinformation.dk\)](https://retsinformation.dk)

<sup>51</sup> Juridiske vejledning [Skat.dk: C.D.11.13.1.3.3 Sanktioner ved manglende eller mangelfuld transfer pricing-dokumentation](https://skat.dk/C.D.11.13.1.3.3/Sanktioner%20ved%20manglende%20eller%20mangelfuld%20transfer%20pricing%20dokumentation)



Og derfor kan det ikke kaldes en sanktion, men det er en regulering af indkomsten til det skattemyndighederne og evt. en domstol dømmer vil være den korrekte transferpris, da indkomstreguleringen er en retsvirkning.

## 4.2 Generelt om Skønsmæssig ansættelse

Forvaltningen kan efter SKL §74 fortage skønsmæssigansættelse af skatten, hvis ikke skattepligtige har opfyldt sin oplysningspligt, ved at indsende oplysningsskemaet og tilhørende dokumentation, som skal danne grundlag for korrekt skatteansættelse. Hjemlen til at fortage skønsmæssige ansættelserne er todelt

- 1) Skattepligtige ikke har indleveret oplysningsskemaet rettidigt.
- 2) De indleverede oplysninger er ikke egnede, fordi materialet ikke er af en kvalitet som er egnede til skatteansættelse.

I tilfælde hvor skatteforvaltningen ikke har modtaget tilstrækkeligt materiale til brug for den skatteansættelse er skatteforvaltningen forpligtiget til at anmode den skattepligtige om yderligere oplysninger. Denne frist vil ikke være under 15 dage.

Har den skattepligtige ikke indleveret oplysningerne rettidigt kan skattemyndighederne med det samme fortage en skønsmæssig ansættelse<sup>52</sup>

I forvaltningslovens (FVL) § 24 er det fastsat at de anlagte skøn skal være realistiske, og ansættelsen skal indeholde en begrundelse, der opfylder begrundelseskravet i denne lov. Denne lov giver dog ikke hjemmel for skønsmæssig ansættelse af kontrollerede transaktioner. Hjemlen til at fortage skønsmæssige ansættelser i kontrollerede transaktioner findes i SKL § 46, som har den samme principper som i SKL § 74. Som begge bygger på at dokumentationen skal være af en sådan art, at den kan danne grundlag for en vurdering af, om de kontrollerede transaktioner er på armslængdevilkår.

### 4.2.1 Skønsmæssig ansættelse af kontrollerede transaktioner

Generelle skønsmæssigansættelse og ansættelse af skønsmæssige transaktioner minder meget om hinanden og følger de samme hovedprincipper. Efter SKL § 39 skal det leverede materiale være af en sådan art, at det kan danne grundlag for at vurdere, om de kontrollerede transaktioner er foretaget på armslængdevilkår og har den skattepligtige ikke indleveret materialet jf. § 39 så kan skatteforvaltningen fortage en skønsmæssig ansættelse efter SKL § 46. Vurdere skatteforvaltningen at det indleverede materiale indeholder væsentlige mangler, sidestilles dette med, at den skattepligtige ikke har udarbejdet materiale.

---

<sup>52</sup> Juridiske vejledning: A.C. 2.1.4.4.1

Kommer skatteforvaltningen til den konklusion at der i den kontrollerede transaktion ikke er handlet i overensstemmelse med armslængde-princippet, skal der foretages tre følgende korrektioner som beskrevet herunder: den primære korrektion, den korresponderende korrektion og den sekundære korrektion.<sup>53</sup>

### 1) Primær korrektion – indkomstforhøjelse/nedsættelse

Den primære korrektion er indkomstforhøjelse eller nedsættelse for den skattepligtige som er udtaget til kontrol. Typisk vil der være tale om en indkomst forhøjelse, som skal svare til den afvigelse der vurderes at være til armslængdeprisen. Det kan som eksempel være et Dansk selskab som har købt en ydelse eller produkt ved et udenlandsk forbundet selskab til en overpris ifølge skattemyndighederne som vurderer at der ikke er handlet på armslængdeprisen for den pågældende transaktion. Så vil der skulle foretages en nedsættelse af anskaffelsessummen for produkt eller ydelsen i transaktionen hvilket resultere i den sidste ende resultere i større avance og en højere skattepligtig indkomst ved skattepligtige.

### 2) Korresponderende korrektion – skatte korrektion

Den korresponderende korrektion består af en skattemæssig korrektion, som modsvarer den primære korrektion, for at der ikke sker en dobbeltbeskatning af den skattepligtige. I tilsvarende eksempel som nævnt herover vil der skulle foretages en nedsættelse af salgsprisen for det sælgende selskab således at indkomsten falder og den skattepligtige indkomst dermed bliver reduceret.

Den måde, den korresponderende korrektion forgår på, bliver gennemgået i afsnittet for gensidige aftaleprocedurer.

### 3) Sekundær justering

Efter de primære og korresponderende korrektioner er foretaget er disse skattemæssigt behandlet som at disse var foretaget på armslængde vilkår. Forud for disse korrektioner er der sket en fysisk overførsel af en økonomiske fordel mellem 2 parter. Denne fordel skal der reguleres for ved denne sekundær justering. En forudsætning for en sekundær justering er, at den udførte indkomstoverførsel i sig selv, udløser beskatning. Der justeres med andre ord for at der ikke er sket betaling i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Den økonomiske fordel beskattes som udbytte, tilskud, lån eller andet.

Det skal dog bemærkes at tilskudssambeskatning mellem selskaber i visse situationer er ophævet ved indførelsen af skattefri tilskud. SEL § 31 D i lov nr. 343 af 18. april 2007. Hvis tilskudsyderen direkte eller

---

<sup>53</sup> Juridiske vejledning: C.D.11.16

indirekte er moderselskab for tilskudsmodtageren og har bestemmende indflydelse i selskabet. Er der flere selskaber som lever op til betingelserne i SEL § 31 C stk. 2-6, vil moderselskabet være det selskab som faktisk udøver bestemmende indflydelse over selskabets økonomiske og driftsmæssige aktiviteter. Opgaven her vil ikke behandle det selskabsretlige område omkring skattefrie tilskud og betingelser nærmere, men der henvises til Den juridiske vejledning C.D.2.4.3.3.2

#### 4.3 Gensidige aftaleprocedurer - Mutual Agreement Procedure (MAP)

MAP-proceduren anvendes ved enhver form for uberettiget beskatning efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten, skattepligtige kan ved uberettiget beskatning igangsætte den Gensidige aftaleprocedurer. Procedurene er her for at undgå at selskaber bliver dobbeltbeskattet af den samme indkomst i flere skatte territorier. Til at løse af disse konflikter er der lavet Dobbeltbeskatningsoverenskomster (DBO'er) med 165 lande pr. 4/7-2021<sup>54</sup> til sammenligning er der 193 medlemmer i FN<sup>55</sup>

Som eksempel til ovenstående vis et skattepligtigt selskab i Danmark, får en indkomstforhøjelse, primær korrektion fordi Danske skattemyndigheder ikke mener den kontrollerede transaktion mellem det danske og f.eks. et svenske selskab er forgået på armslængde vilkår. For det Danske selskab sker nu en dobbeltbeskatning af indkomsten som gerne skulle modregnes med en korresponderende korrektion i selskabet i Sverige som er modtager af den økonomiske fordel i den internt kontrollerede transaktion.

Skattepligtige indleder gensidige aftaleprocedurer ved at kontakte den kompetente myndighed i et eller begge af disse lande. I Danmark er den kompetente enhed "skatteministeren eller dennes befuldmægtigede stedfortræder" I praksis tager skatteyderen kontakt til Skattestyrelsen som kontakter den kompetente myndighed i det andet land for at løse konflikten på dobbeltbeskatningen. Forhandlingerne forgår imellem de kompetente skattemyndigheder, om skattepligtige ikke selv være med til disse forhandlinger, men kun kan håbe på at myndighederne også varetager dennes interesser. Myndighederne er forpligtet til at forhandle med hinanden og bestræbe sig på at opnå en aftale om fordelingen af indkomsten, men de er samtidig ikke forpligtet til at opnå et resultat, så den skattepligtige kan i sidste ende stadig ende med at blive dobbeltbeskattet<sup>56</sup> I de fleste tilfælde finde de kompetente myndigheder en løsning som er acceptabel for alle parter, fortager herefter en komponerende transaktion, hvis skattepligtige acceptere den fremlagte aftale. Skatteyder afstår ved accepten af aftalen klage muligheder ved andre instanser samt sagsanlæg vedrørende samme emne og år. Se evt. modeloverenskomstens artikel

---

<sup>54</sup> Dobbeltbeskatningsoverenskomster (DBO): [Dobbeltbeskatningsoverenskomster | Skatteministeriet \(skm.dk\)](#)

<sup>55</sup> FN-medlemmer: [FN's 193 MEDLEMMER - Forenede Nationers \(unric.org\)](#)

<sup>56</sup> Juridiske vejledning: C.F.8.2.2.25.3

25. Kan skatteyderen ikke godkende aftalen, falder den bort. Skatteyderen kan herefter kun påberåbe sig nationale regler og der er herved risiko for at blive begrænset af gældende frister - til undgåelse af dobbeltbeskatning.

Er det en dobbeltbeskatningskonflikt imellem 2 EU-landes kompetente myndigheder, som ikke kan blive enige, er det påkrævet at den skattepligtige ikke skal dobbeltbeskattes. efter EU-voldgiftskonventionen <sup>57</sup>

MAP-proceduren skal igangsættes senest startes 3 år efter virksomheden har modtaget første underretning TP-reguleringen skattemyndighederne har 2 år til på embedes niveau at indgå en aftale 2 års fristen begynder når skattepligtige har fremlagt informationen til skattemyndighederne jf. Artikel 7 i EU-voldgiftskonventionen.

I henhold til EU-voldgiftskonventionens artikel 9, stk. 4, skal hver medlemsstat udpege 5 uafhængige personer til varetagelse af opgaverne i det rådgivende udvalg disse fremgår af EU's liste for uafhængige <sup>58</sup> Udvalget har 6 måneder til at komme med en udtalelse, som de involverede skattemyndigheder kan anvende, de behøves ikke bruge udtalelse, men der skal være en afgørelse inden for de efterfølgende 6 måneder som løser dobbeltbeskatningskonflikten.

#### 4.4 Forhåndsprisaftale - Advanced pricing arrangement (APA)

Den skattepligtige virksomhed som gerne vil undgå at få en skønsmæssig ansættelse eller korrektion til sin transfer pricing dokumentation kan udarbejde en forhåndsprisaftale med de kompetente skattemyndigheder i de lande hvor de operere, hvor der vil være kontrollerede interne transaktioner. Skattemyndighederne i disse lande godkender at de kontrollerede transaktioner er på armslængde vilkår inden disse transaktioner har fundet sted, således at der efterfølgende ikke er behov for at fortage en korrektion af skattepligtiges indkomst i de pågældende lande.

Efter et Skattepligtige har kontaktet skattestyrelsens kompetente myndighed, afholdes der et uformelt pre-filing møde nogle gange med I fere staters kompetente myndigheder herefter indsendes en officiel ansøgning til de kompetente myndigheder i de lande hvor den pågældende virksomhed planlægger at have sin drift og hvor der skal fortages kontrollerede transaktioner. Ansøgningen skal have en sådan karakter med information at skattemyndighederne vil være i stand til at vurdere at de fremtidige transaktioner vil komme til at blive handlet på armslængdevilkår. Myndighederne vurderer og forhandler om vilkårene for

---

<sup>57</sup> Juridiske vejledning C.D.11.15.2.3 EU-voldgiftskonventionen: [Skat.dk: C.D.11.15.2.3 EU-voldgiftskonventionen](https://www.skat.dk/C.D.11.15.2.3%20EU-voldgiftskonventionen)

<sup>58</sup> List of independent persons of standing, January 2021: [1990093.pdf \(europa.eu\)](https://ec.europa.eu/economy_finance/1990093.pdf)

APA'en og der indgås herefter en formel aftale om en APA. På denne måde godkender de involverede kompetente myndigheder transaktionen på forhånd.<sup>59</sup>

De nødvendige informationer til den formelle ansøgning kan variere da kravene for enkelte kompetente myndigheder kan være forskellige noget af dette vil være drøftet på pre-filing møde. Hovedelementerne i APA-anmodningen vil dog typiske være følgende punkter jf. C.D.11.15.3.5:

- En beskrivelse af virksomheden og markedet.
- En beskrivelse af de kontrollerede transaktioner, herunder en detaljeret sammenlignelighedsanalyse og funktionsanalyse.
- Beskrivelse af implementeringen af den foreslåede transfer pricing-metode.
- Afgørende forudsætninger (critical assumptions).
- Årlig afrapportering om overholdelse af aftalen.

Arten og omfanget af informationerne i APA-anmodningen skal overordnet set afspejle virksomhedens og transaktionernes kompleksitet og størrelse.

Når skattemyndighederne har vurderet og forhandlet, udarbejdes der som nævnt ovenover en Officiel APA, denne underskrives af begge kompetente myndigheder og er herefter gyldig i en årrække som er fastsat i aftalen. Der er dog en række forhold i aftalen som skal overholdes for at den er gældende og derfor kan man ikke sidestille en APA med et bindende svar, da nogle forhold i kontrakten i løbet af årene kan ændre sig og dermed gøre APA'en ugyldig og transaktionerne vil ikke længere være på armslængdevilkår.

Skattepligtige skal derfor løbende sikre sig at de forhold der fremgår af APA'en, fortsat er gældende, da virksomheden ellers kan risikere at der kan forekomme en skattemæssig korrektion fra de involverede skattemyndigheder.

Mængden af information påkrævet for at lave en APA-aftale er stadig rimelig ressourcekrævende proces og skattepligtige vil ofte have behov for ekstern rådgivning hertil. Derfor giver det ikke mening at lave APA'er for alle kontrollerede transaktioner, men APA'er udelukkende bør foretages for de kontrollerede transaktioner, der er svære at værdiansætte, hvilket er kontrollerede transaktioner hvor immaterielle aktiver som f.eks. varemærker, patenter eller lignende indgår i transaktionen.

---

<sup>59</sup> Juridiske vejledning C.D.11.15.3.3

## 4.5 Skatteforvaltningens fokus på Transfer Pricing

I de foregående kapitler har jeg beskrevet at der både fra Dansk og international side har været fokus på transfer pricing med øgede krav til selskabers transfer pricing dokumentation af kontrollerede transaktioner. Dette kapitel vil fokusere på skatteforvaltningens indsats på at føre en øge kontrol med transfer pricing-området.

Den 23/4-2021 annoncerede skattestyrelsen at styrke transfer pricing området med nyt analyse center i Aarhus hvor medarbejder staben forventes at stige fra 60 til 70 medarbejdere. De skal hjælpe med at sikre indsatsen imod skatteunddragelse.<sup>60</sup> Den seneste Transfer pricing redegørelse blev givet til skatteudvalget 23. august 2018 i redegørelsen er hovedpunkterne at der i 2017 blev gennemført 153 kontroller som førte til forhøjelser på i alt 6,1 mia. kr. og 39 nedsættelser på samlet 3,3 mia. kr. samt der ved udgangen af 2017 var 148 MAP-sager hvor der i året var blevet afsluttet 51 MAP-sager. Samt 27 APA'sager i gang og 6 blev afsluttet i 2017. Forventningerne til det generelle niveau vil være at TP-forhøjelserne vil ligge mellem 6-7 mia. kr. årligt. I understående tabel kan man dog for 2013 og 2014 se at tallene er meget højere, hvilket skyldes at der blev afsluttet særlige mange sager i disse år vedr. værdifulde immaterielle transaktioner.<sup>61</sup>

**Tabel 1. Gennemførte transfer pricing-forhøjelser, 2013-2017**

År	2013	2014	2015	2016	2017
Antal Kontroller	187	190	142	188	153
Beløb, mio.kr.	17.374	20.320	5.921	7.322	6.103

Kilde: SKAT

Note: En kontrol er defineret som en sag, der vedrører én person/virksomhed/juridisk person, der kontrolleres for ét hovedområde (skat, moms, told mv.) for ét bestemt år.

Tabel 1 SKAT, Transfer pricing-redegørelse 2017 J.nr. 18-0260577

De gennemførte forhøjelser/nedsættelser i perioden er ikke ensbetydende med at virksomhedernes indkomster ender med at blive forhøjet da de kan klage over forhøjelserne og påbegynde MAP procedurerne og få løst dobbeltbeskatningskonflikten. Behandlingstiden ved skatteankestyrelsen er ca. 33 måneder<sup>62</sup>

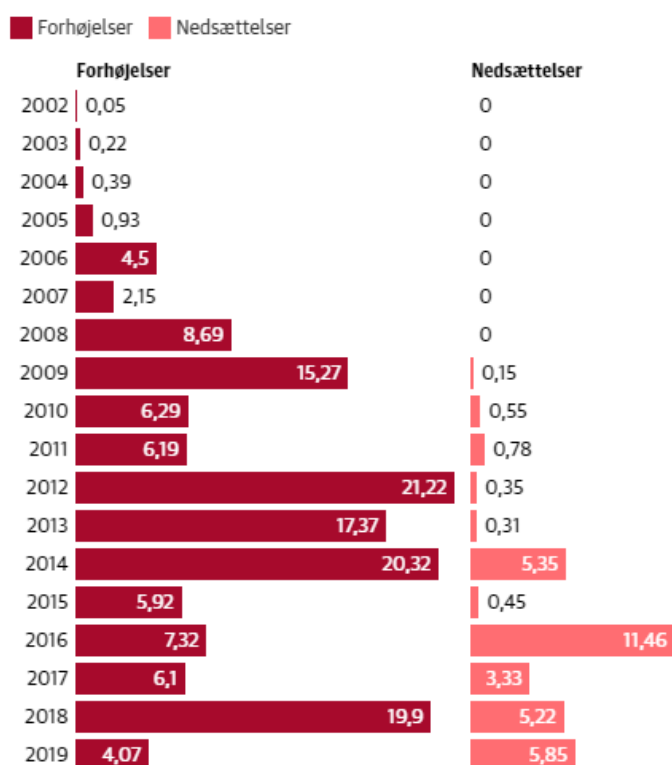
<sup>60</sup>Skattestyrelsens fokus på internationale skattetendenser styrkes med et nyt analysecenter i Aarhus:

[Skattestyrelsens fokus på internationale skattetendenser styrkes med et nyt analysecenter i Aarhus | Skattestyrelsen \(sktst.dk\)](#)

<sup>61</sup>Transfer pricing-redegørelse 2017 J.nr. 18-0260577: [SAU Alm.del Bilag 273: Transfer pricing-redegørelse 2017 \(ft.dk\)](#)

<sup>62</sup> Sagsbehandlingstider skatteankestyrelsen: [Sagsbehandlingen trin for trin | Skatteankestyrelsen](#)

Skattenedsættelser er sket efter anmodning fra virksomhederne, som ønsker ophævelse af dobbeltbeskatning, eller efter en forhandling med kompetent udenlandsk skattemyndighed via en MAP-procedure. I tabellen herunder kan man generelt se at nedsættelserne også er stigende dette sker fordi udlandet lige som Danmark også har fokus på koncerninterne kontrollerede transaktioner og andre lande har derfor også sager hvor der er anmodninger om korresponderende korrektion nedsættelse af skattepligtiges skat til Danmark. Myndighederne har en forventning om at dette også vil stige de kommende år.



Grafik: Jesper Høberg • Kilde: Skattestyrelsen

Tabel 2 finans.dk, skattestyrelsen, Indkomstforhøjelser og nedsættelser i Mia. kr.

Generelt peger tendenserne mod at der bliver flere Transfer pricing sager og at flere af disse bliver komplekse at løse da der ikke afsluttes lige så mange sager som der kommer til jf. understående tabel. Da landende forsøger at få så høj skatteindtægt som mulig, så indkomstforhøjelserne i et andet land end Danmark kan føre til nedsættelser i Danmark hvis der har været kontrollerede transaktioner mellem selskaberne i 2 lande.<sup>63</sup>

<sup>63</sup>Finans.dk: [Skattevæsenet lempet multinationale virksomheders skatter for milliarder af kroner - FINANS](#)

**Tabel 6. Antal verserende og afsluttede transfer pricing MAP-sager ultimo året**

År	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Antal verserende sager	76	89	105	129	149	148
Antal afsluttede sager	13	17	23	25	27	51

Kilde: SKAT

*Tabel 3 SKAT, Transfer pricing-redegørelse 2017 J.nr. 18-0260577*

Der er i forbindelse med opgørelserne af indkomstforhøjelser og nedsættelser usikkerhed om hvor stort det samlede provenuet bliver for området. Men ved sammenligning af tabellerne kan man konkludere at skatte forvaltningen har fokus her på og generelt fortager flere indkomst forhøjelserne end tilsvarende nedsættelser i tidligere retssager har det vist sig at være svært for skattemyndighederne at lave forhøjelser af de skattepligtige indkomster da det ofte har været svært at dokumentere at fortagende kontrollerede transaktioner ikke er fortaget på armslængde vilkår hvis ellers skattepligtige har fået udfyldt sin dokumentation for sine interne kontrollerede transaktioner korrekt og rapportere ind rettidigt. Den tunge bevisbyrde er noget man ved seneste domme ser at retspraksis virker til i større grad at skifte fra at ligge meget tungt ved skattemyndighederne til at skattepligtige skal sørge for meget grundig og fyldestgørende dokumentation, hvis ikke skattemyndighederne skal tilsidesætte dokumentationen, hvis den er af for dårlig en kvalitet til at de kan træffe en vurdering til ansættelse af skatten. Bevisbyrden vil blive drøftet dybere i efterfølgende kapitel.

#### 4.6 Delkonklusion

Skatteforvaltningen er måske den vigtigste funktion for samfundet, da den sørger for at der bliver ansat og opkrævet skatter hos borgere og virksomheder, så der er råd til at drive det offentlige. Da funktionen har stor samfundsøkonomisk interesse, er det derfor vigtigt at de har så gode betingelser som muligt til at håndhæve gældende skattelovgivning.

Derfor er det vigtigt at skattemyndighederne over for virksomheder og borgere har mulighed for at sanktionere de skattepligtige som ikke lever op til oplysningskravene med bøder og tillæg.

For selskaber der i transfer pricing sammenhæng ikke har indleveret oplysninger ifølge oplysningskravene eller at det indleverede har så ringe en kvalitet at skatten ikke kan ansættes ud fra indleveret materiale, må de fortage en skønsmæssig ansættelse af den skattepligtige indkomst, dette er en retsvirkning af at skattepligtige ikke har fulgt gældende lovgivning.



Man kan på Data fra SKATS redegørelser til folketinget aflede at antallet af transfer pricing sager som føre til indkomstforhøjelser er stigende lige som man kan se at udenlandske skattemyndigheder ligeledes har fokus på området da Skatte nedsættelser også er stigende hvilket skyldes anmodninger om korresponderende skattenedsættelser også er stigende og man forventer at dette fortsætter i fremtiden. Der tilføres i Danmark yderligere ressourcer til området, som har offentlighedens og politikernes interesse.

## 5. Skøn og bevisbyrden

Dette kapitel vil komme ind på undersøgelse af hvordan forvaltningen fortager skøn, domstolenes prøvelser af skønnene, bevisbyrde der skal op bæres af den kompetente myndighed. Gennemgang af udvalgte, seneste transfer pricing sager og opsamling på ny lovgivning.

### 5.1 Forvaltningens skøn

Skatteforvaltningens primære opgave er et opkræve skatter og afgifter og sikre at borger og virksomheder betaler hvad de bør til fællesskabet. Skatteforvaltningen træffer beslutninger på grundlag af love eller anordninger. Indeholder et emne i disse love ingen eller en meget upræcis beskrivelse af rets faktum, må forvaltningen nødsaget til at fortage en skønsmæssig beslutning. Skattepligtige skal have at vide hvad der skal betales i skat, foreligger der ikke nødvendige oplysninger skal det besluttes skønsmæssigt hvad skatten er for skattepligtige.

Skatteforvaltningens beføjelser og almindelige krav er lovfæstet i Skattekontrollov (SKL) Hvor der ligges vægt på at den skønsmæssige ansættelse skal være velbegrundet og dokumenteret. Når forvaltningen kommer så langt ud at de er i bevisnød og er nødsaget til at fortage et forvaltningsretligt skøn, dette skyldes manglende eller upræcise beskrivelse af retsreglerne<sup>64</sup> og faktum til at kan ansætte skatten, derfor suppleres retsreglen med skatteskøn, som fx er værdiansættelsen af et aktiv, fx et immaterielt gode der kan være svært at værdiansættes, hvis det indgår i en transfer pricing sammenhæng. Skatteskøn er ikke retsreglen som der er udfordringen, men skatteskønnet supplerer ikke den manglende beskrivelse af retsfaktum og retsfølge, men skønnet erstatter beviset.

### 5.2 Domstolenes prøvelse af skønsmæssige ansættelser

Den skattepligtige har mulighed for at klage over den kompetente myndigheds skønsmæssige ansættelse af sin indkomst og dette kan føre til en retssag. Historisk har domstolene taget stilling om forvaltningen har den nødvendige hjemmel til at udfører et skøn og ikke til om forvaltningens skattemæssige disposition var

---

<sup>64</sup>Retsregel: ordforklaring [retsregel — Den Danske Ordbog \(ordnet.dk\)](https://ordnet.dk)

rimelig eller hensigtsmæssig. Det kalder man for en legalitetsprøve, da domstolene har begrænset prøvelsesret ift. vurdering af om forvaltningens skøn er rigtigt. Det er forvaltningens opgave at udfører skøn som den kompetente myndighed, da domstolene i almindelighed ikke er i besiddelse af de faglige kundskaber til at gøre dette.

En årsag til at domstolene historisk har været tilbageholden til at bevæge sig ind og prøve forvaltningens skøn skal findes i grundlovens §63 ridset op herunder med kommentarer<sup>65</sup> :

Stk. 1. Domstolene er berettigede til at påkende ethvert spørgsmål om øvrighedsmyndighedens grænser. Den, der vil rejse sådant spørgsmål, kan dog ikke ved at bringe sagen for domstolene unddrage sig fra foreløbig at efterkomme øvrigheds befaling.

Stk. 2. Påkendelse af spørgsmål om øvrighedsmyndighedens grænser kan ved lov henlægges til en eller flere forvaltningsdomstole, hvis afgørelser dog skal prøves ved rigets øverste domstol. De nærmere regler herom fastsættes ved lov.

Kommentar:

Stk. 1. 'Øvrighedsmyndighed' betyder den udøvende magt. Det er ministerier, kommuner, særlige nævn m.m. Hvis man som borger mener, at f.eks. staten eller kommunen har gjort noget forkert, kan man rejse sagen ved en domstol. Mens sagen føres, er man dog nødt til at rette sig efter det, staten eller kommunen har bestemt. Retssagen har ingen 'opsættende virkning'. Denne bestemmelse stammer helt tilbage fra den første grundlov i 1849. Dengang var det vigtigt at slå fast, at man kunne føre sag mod forvaltningen uden kongens tilladelse. Under enevælden kunne man nemlig ikke lægge sag an mod forvaltningen (som i virkeligheden var kongen) uden først at have kongens tilladelse.

Stk. 2. Folketinget kan oprette særlige forvaltningsdomstole til at tage sig af sager mod forvaltningen. Det kunne f.eks. være aktuelt, hvis politikerne ville sikre, at dommerne fik en særlig ekspertviden inden for forvaltnings spørgsmål. Men afgørelser fra en forvaltningsdomstol skal altid kunne indbringes for Højesteret. Bestemmelsen blev sat ind ved den seneste grundlovsændring i 1953. Men der har endnu ikke været oprettet forvaltningsdomstole.

Formuleringerne i denne loven er rimeligt åbne for domstolene at fortolke, som det står i stk. 2, kan der nedsættes forvaltningsdomstole for forskellige områder. Skatteskøn adskiller sig dog for almindelige forvaltningsretlige skøn, da retsreglens beskrivelse af retsfaktum og/eller retsfølgen er tom eller meget upræcis. Ift. Domstolene kan ændre på deres fortolkning og vurdering af egen kompetence til at vurderer skøn.

I start nullerne har praksis ændret sig mere i retningen af at domstolene hvis skattepligtige anfægter rigtigheden og rimeligheden af et skøn vil domstolene tage denne indsigelse under påkendelse og efterprøve, om der i det konkrete tilfælde har været grundlag for forvaltningen til at udøve et skøn, og om skønnet hviler på et sagligt, korrekt og fyldestgørende grundlag. Ift. Til det egentlige skøn er domstolene stadig tilbageholdende med at tilsidesætte skønne med mindre at skønnet åbenlyst forkert eller urimeligt

<sup>65</sup> Grundloven: [§ 63 / Folketinget \(ft.dk\)](#)

med det resultat domstolene kommer frem til.<sup>66</sup> Det er fast praksis, at domstolene ikke sætter deres eget skøn i stedet for skattemyndighedernes, men blot prøver skønnet.

I praksis resulterer domstolenes tilsidesættelse af skønne i at det hjemviser en sag til fornyet behandling, hvilket efterfølgende for skatteforvaltningen ofte lander på det samme resultat eller tæt på og retsopgøret fortsætter så videre til højesteret.

Retspraksis der er bygge op, har dog nogle uskrevne krav til forvaltningens skønsmæssige afgørelser som skal respekteres: Lighedsgrundsætningen, magtfordrejning, kravet om lovlige hensyn, forbud mod at sætte skøn under regel og proportionalitet mellem mål og middel. Disse er dommerskabte.<sup>67</sup>

Domstolene anvender ofte ifm. Værdiansættelses skøn af fx ejendomme eksterne neutrale eksperter til at vurderer skatteforvaltningens skøn. Iht retsplejelovens (RPL) § 344 er der et princip om fri bevisbedømmelse hvor det er op til retten at afgøre hvilket fremlagte beviser fra parterne der skal lægges vægt på i bevisførelsen for den enkelte sag.

### 5.3 Bevisbyrden

Skatteforvaltningen har historisk haft en rimelig tung bevisbyrde i forhold til at kunne bevise at kontrollerede transaktioner i en koncern ikke har været på markedsmæssige vilkår. I de sager som de har været involveret i vedrørende skønsmæssige ansættelser. Denne udfordring med at op bære bevisbyrden har været et diskuteret emne af flere omgange, hvor flere eksperter, politikere og dommere skriver artikler og diskuterer om bevisbyrden er for tung og om bevisbyrden skal flyttes fra forvaltningen og over til skattepligtige.

Fra politisk hold når spørgsmålet om at internationale selskaber, som allokere indkomsten således at der ikke er overskud til beskatning i Danmark. Ender diskussionen ofte på et Cost/benefit, da Danmark også har behov for internationale virksomheder, investerer og skaber arbejdspladser i Danmark, som også generer skatteindtægter. Ved ændring af selskabsloven i 1985 var der i betænkning nr. 1060 fra 1985, hvor det i et ændringsforslag til den daværende SEL § 12 fremgik, at det kunne overvejes at fastsætte regler om omvendt bevisbyrde, som Villy Søvnald fra SF også stillede forslag om. Politisk frygter man dog at det kunne skræmme virksomheder væk fra Danmark, hvilket heller ikke er en optimal løsning for statskassen og samfundet.

---

<sup>66</sup>Domstolenes hjemvisning af skattesager til ligningsmyndighederne: [Notat af 2. juni 2005 om domstolenes hjemvisning af skattesager til ligningsmyndighederne | Skatteministeriet \(skm.dk\)](#)

<sup>67</sup>Artikel 2015 vedr. Skøn af Højesteretsdommer Hr. Jens Peter Christensen: [\(Dommerne sk\370nnet og klogskabssp\370rgsm\345let - artikel i Advokaten nr 8 2015.pdf\) \(domstol.dk\)](#)

Det fremgår klart, at bevisbyrden ligger hos Skatteforvaltningen, hvilket er i overensstemmelse med almindeligt retsprincip og kravet om fri bevisbedømmelse efter RPL § 344. Skulle en omvendt bevisbyrde blive indført, ville dette vende op og ned på udgangspunktet for kontrollerede transaktion da præmissen vil blive ændret til at transaktionerne som udgangspunkt ikke er på armslængdevilkår.

Til at afhjælpe problemstillingen ved skatteforvaltningen har man politisk i de seneste år været indført skrappe krav til skattepligtiges dokumentation af kontrollerede transaktioner. Så skatteforvaltningen har de bedste muligheder for at ansætte skatten. Dette ses ved de øgede krav til udarbejdelse af oplysninger og dokumentation hvor der er krav om at dokumentationen skal udarbejdes løbende og senest være færdiggjort og indsendt senest 60 dage efter indsendelse af oplysningsskemaet. Jf. vedtagelsens af L28

#### 5.4 Gennemgang af udvalgte afgørelser

I foregående afsnit har gennemgået diskussionen vedrørende bevisbyrden og hvorfor det er et følsomt område ift. retssikkerheden. I dette afsnit vil jeg gennemgå udvalgte vigtigere sager i nyere tid på området for at give et generelt billede af skatteforvaltningens mulighed for fortage en skønsmæssig ansættelse vedrørende transfer pricing.

##### SKM2019.136.HR- Dom afsagt 31. januar 2019

###### *Resumé af sagen.*

Sagen omhandler, hvorvidt Microsoft Danmark var blevet honoreret for sine markedsføringsaktiviteter af det irske Microsoft-selskab MIOL. Skatteforvaltningen havde både i både LSR og ØLR tabt sagen og havde anket dommen til Højesteret. Sagen vedrører MDA – aftalen mellem Microsoft Danmark og Microsoft Ireland Operations Limited (MIOL) ift. <sup>68</sup>

###### *Skatteforvaltningen anbringer i sagen jf. domsteksten:*

1. At transfer pricing-dokumentationen ikke var udarbejdet rettidigt, hvorfor de, jf. den daværende SKL § 3b, stk. 8, jf. § 5, stk. 3, var berettigede til at foretage en skønsmæssig ansættelse, når dokumentationen ikke forelå ved selvangivelsesfristen
2. At den indsendte dokumentation var utilstrækkelig til at forvaltningen kunne fortaget en ansættelse på baggrund af indsendt materiale til vurdering af, om armslængdeprincippet var overholdt, hvorfor forvaltningen havde lavet en skønsmæssig ansættelse. Skatteforvaltningen havde forhøjet selskabets indkomst med i alt 306 mio. kr. for årene 2004-2007.<sup>81</sup>

---

<sup>68</sup> Højesteretsdom: [Danmark vs. Microsoft Danmark, januar 2019, Højesteret, Sag nr SKM2019.136.HR | TPCases.com](#)

Sagens kerne omfatter Skatteministeriets fortolkning af aftalen som domstolene ender med at være enige med skattepligtige i ved 3 af 2 i favør for Microsoft.

*Hovedpunkter ved konklusionen:*

1. Armslængde: Højesteret slår fast at der er handlet til den pris 2 uafhængige parter vil have opnået. På baggrund af aftalt kommissionsprocenterne var disse på markedsvilkår og SKAT havde ikke anfægtet korrektheden af dette vedr. salg af pakke licenser til slutbrugere i Danmark og ej heller Original Equipment Manufacture- licenser til små og mellemstore computerproducenter i Danmark, så kommissionen var beregnet iht aftalen. Selv om skatteministeriet ikke mente det var armslængde da salget til OEM-Licenser sker gennem andre internationale selskaber som præinstalleret software, f.eks. producenter som DELL.
2. Dokumentationskrav: Skatteforvaltningen kunne ikke lave skønsmæssig ansættelse jf. SKL § 3B stk. 8 som indtil den 2. juni 2005 var stk. 5), jf. § 5 stk3.

Højesteret konkluderede, at der hverken i ordlyden eller i forarbejderne til de relevante bestemmelser var et tilstrækkeligt grundlag til at understøtte Skatteforvaltningens opfattelse af, at der kunne laves en skønsmæssig ansættelse, efter SKL §3B stk. 8 hvis oplysningerne ikke forelå ved selvangivelsestidspunktet. Højesteret fandt ikke dokumentationen som skattemyndighederne havde modtaget på selvangivelsespunktet for utilstrækkeligt sådan et omfang at den kunne tilsidesættes som manglende dokumentation. I Dokumentationen fremgik det også klart at OEM-licenser salg igennem præinstalleret produkter ikke indgik i beregningen af honoreringen.

Hovedspørgsmålet i sagen har været om Microsoft Danmark reel har ydet en markedsindsats vedr. OEM-Licenserne, som ville have været blevet honoreret, hvis det var salg imellem 2 uafhængige parter.

Landsretten og Højesteretsfortolkning af MDA-aftalen er at Microsoft Danmark står for markedsføringen af alle Microsoft produkter også OEM- licenserne, også selv om det indirekte er solgt igennem præfabrikeret produkt og videresolgt til slutbrugeren.

Microsoft blev frifundet og sagen blev herefter hjemvist til fornyet behandling ved skattestyrelsen.

En direkte konsekvens af domme er at skatteforvaltningen udgav d. 12. juli 2019 udsendte et styresignal, hvor de kalder det for en ændring af praksis, at skønsmæssige ansættelser ikke kan foretages, alene fordi transfer pricing-dokumentationen ikke forelå på selvangivelsestidspunktet.<sup>69</sup> Styresignalet har alene

---

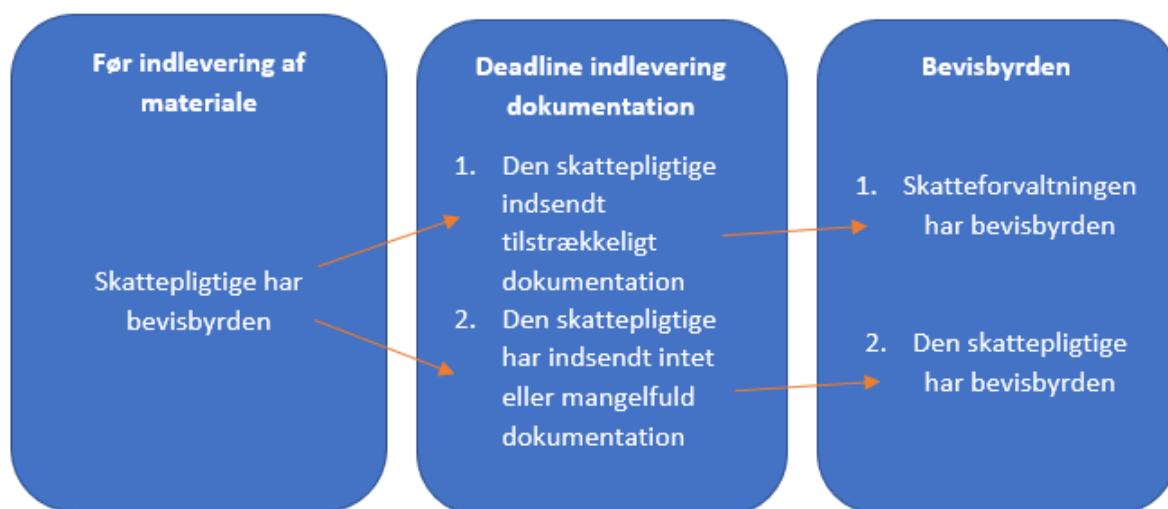
<sup>69</sup> Styresignal: [Skat.dk: Styresignal - manglende transfer pricing-dokumentation på selvangivelsestidspunktet - genoptagelse - ændring af praksis](#)

betydning for indkomstår før lovændringen af skattekontrolloven lov nr. 1535 af 19. december 2017 trådte i kraft. Da dette nu er ny praksis, kan de sager før denne periode blive genoptaget, hvor der er sket en skønsmæssig ansættelse med henvisning til, at transfer pricing-dokumentationen ikke forelå på selvangivelses-tidspunktet.

De ovenstående eksempler viser, at der skal være en klar bevisnød eller væsentlige mangler i den udarbejdede dokumentation, hvis Skatteforvaltningen skal have mulighed for at anlægge en anden skattepligtig indkomst end den som skattepligtige har indgivet og dokumenteret. Foreligger der en klar bevisnød eller væsentlige fejl i det indsendte materiale, har Skatteforvaltningen stadig en tung bevisbyrde i forhold til at skulle redegøre for hvad den skønsmæssige forhøjelse skal være.

I figuren herunder er der vist en simpel oversigt, som viser, hvornår den skattepligtige har bevisbyrden, og hvornår Skatteforvaltningen har bevisbyrden. Inden skattepligtige indleverer materiale, har skattepligtige bevisbyrden, da de er omfattet af dokumentationspligten for at der er handlet på armslængde vilkår og at dokumentationen er tilstrækkelig til at understøtte dette. Når skatteforvaltningen har modtaget materialet, skal de foretage en vurdering ud fra tilstrækkelighed, hvor de kan gå 2 veje

1. Den skattepligtige har indsendt tilstrækkeligt materiale til at skatten kan ansættes - skatteforvaltningen overtager herfra bevisbyrden. Hvis de altså er enige i det indsendte materiale.
2. Den skattepligtige indsender enten intet eller mangelfuld dokumentation – Den skattepligtige har bevisbyrden. Denne vil ofte føre til at skattestyrelsen beder om yderligere dokumentation og ellers køre på med de sanktioner som er gennemgået i kapitel 4. Er dokumentationen så mangelfuld, at den kan sidestilles med ingen dokumentation, kan der foretages et værdiskøn, hvorimod der ellers blot er tale om en korrektion.



Figur 7 Simple oversigt overgang bevisbyrden. Egen tilvirkning

*Resumé af sagen.*

Sagen omhandler om den indleverede transfer pricing dokumentation Tetra Pak Processing Systems A/S(TPH) havde lavet vedrørende selskabets handel med Tetra Pak-koncernens salgsselskaber var så mangelfuld, at Skattestyrelsen havde været berettiget til skønsmæssigt at ansætte TPH's skattepligtige indkomst i skatteårene 2005-2009.

*Hovedpunkter i sagen*

Højesteret var enige med landsretten i at TP- dokumentationen ikke levede op til kravet om, at TPH skulle oplyse, hvorledes priser mellem TPH og salgsselskaberne rent faktisk var fastsat, og som heller ikke indeholdt en sammenlignelighedsanalyse, som det kræves efter den dagældende SKL § 3 B, stk. 5, i skattekontrolloven og § 6 i transfer pricing-bekendtgørelsen.

Højesteret nåede frem til at den manglede en sammenlignelighedsanalyse, som er en væsentlig del af transfer pricing dokumentationen gjorde at skatteforvaltningen kunne tilsidesættes dokumentationen, da den indleverede dokumentation var så mangelfuld at skatteforvaltningen ikke kunne vurdere om armslængdeprincippet var overholdt. Skattepligtige havde ikke godtgjort at skatteforvaltningens skøn hvilede på et forkert eller mangelfuldt grundlag eller at skønnet førte til et åbenbart urimeligt resultat.

Derfor kunne skatteforvaltningen fortage en skønsmæssig ansættelse af skattepligtiges indkomst for regnskabsårene 2005-2009, da der ikke var grundlag til at se bort fra at skatte forvaltningen kunne ansætte indkomsten. Oprindeligt havde skatteforvaltningen forhøjet indkomsten på i alt kr. 353.384.000, Landsretten nedsatte dette til 324.925.000, som stadfæstes i denne højesteretsdom. Lignende domme om manglende dokumentation er bl.a. (31. januar 2019 UfR 2019.1446 og 25. juni 2020 UfR 2020.3156), som slår fast at er der manglende eller dårlige kvalitet af dokumentationen giver dette grundlag for at tilsidesætte dokumentationen som manglende, så skatteforvaltningen kan ansætte indkomsten.

Skattepligtige havde i sin dokumentation brugt videresalgsmetoden og taget udgangspunkt i en gennemsnitlig avance på EBIT-niveau på 7% som er deres "Commercial judgment" Så deres anvendte avance bygger ikke på en konkret undersøgelse af hvad der er en rimelig avance til salgsselskaberne. TPH skulle have lavet en sammenlignelighedsanalyse og set på hvilken avance salgsselskaberne ville kunne have opnået ved lignende handel med uafhængige parter.

Skattestyrelsen har valgt at anvende transaktionsbestemte nettoavancemetode (TNMM) Ud fra OECD pkt. 3.18. Her vil man oftest vælge den mindst komplekse part med hensyn til test af funktioner mv., men den forudsætning, at man har de nødvendige oplysninger for at foretage en pålidelig test af denne part.

Da salgsselskabernes indtjening indeholder en betydelig usikkerhed ift. måden indtjening fra selskaber der ikke er købt ved TPH gør, at man ikke kunne bruges salgsselskaberne som den testede part. Derfor har man haft testet TPH, hvor der var lavet en benchmark analyse ud fra Amadeus, hvor der til benchmark analysen er udvalgt sammenlignelige selskaber ift. funktioner, aktiver og risici m.v.

Resultatet blev at TPH blev dømt til at betale sagens omkostninger 1.500.000 til skatteministeriet, indkomstforhøjelsen kr. 324.925.000 består. plus 10% bøde af indkomstforhøjelsesbeløbet ift. Alm. praksis<sup>70</sup>

Dommen slår fast at når man indsender transfer pricing dokumentation skal den leve op til betingelserne i den også dagældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 5.<sup>71</sup> I 2006 blev lovgivningen på området opdateret og vi fik en opdatering af SKL samt en transfer pricing bekendtgørelsen som er blevet opdateret flere gange herefter senest i 2018 BEK nr. 1297 af 31/10/2018 hvor det i dag i beskrives i TP-bekendtgørelsen § 2.<sup>72</sup> landespecifikke dokumentation, at den indgivende dokumentation skal kunne danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter. Den manglende sammenlignelighedsanalyse er så væsentligt en mangel at den sidestilles som manglende dokumentation.

Når dokumentationen er manglende, er det at bevisbyrden flipper over fra at være ved skatteforvaltningen til at blive pålagt skattepligtige, at kunne dokumentere at der er handlet på armslængde vilkår.

---

<sup>70</sup> TPcases.com: [Danmark vs Tetra Pak Processing Systems A/S, april 2021, Højesteret, sag BS-19502/2020-HJR | TPcases.com](#)

<sup>71</sup> Forslag til ændring af skattekontrolloven 1997: <https://www.retsinformation.dk/eli/ft/199712K00084>

<sup>72</sup> BEK nr 1297 af 31/10/2018: [Bekendtgørelse om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner \(retsinformation.dk\)](#)



## 5.5 Bevisnød

Det væsentlige for diskussionen om bevisnød er at få kortlagt, hvornår Skatteforvaltningen er berettiget til at fortage et værdiskøn for at se, om det er skatteyder eller forvaltningen der har bevisbyrden. Ovenfor er det beskrevet, at bevisnød kan opstå både ved manglende og utilstrækkelig dokumentation, når skatteyderens transfer pricing-dokumentation afviger væsentligt fra armslængdeprisen, kan dette sidestilles med en sådan bevisnød, som giver skatteforvaltningen ret til at udøve et værdiskøn, er det skatteyderen, der har bevisbyrden.<sup>73</sup>

Det kan være svært at vurdere hvornår skatteforvaltningen er i 'nok' bevisnød til at have juridisk grundlag for at fortage en skønsmæssig ansættelse. For at finde ud af hvor niveauet og grænserne går i praksis kan vi se at skatteforvaltningen har prøvet grænserne af ved at lave skønsmæssige ansættelser af kontrollerede transaktioner. Sagerne ender ved domstolene som man kan se i transfer pricing sager når der bliver afsagt dom også kan have forskellige resultater, hvilket viser at også domstolene kan have svært ved at vurdere hvornår der er hjemmel til at fortage skønsmæssige ansættelse af en kontrolleret transaktion. Domstolene har en dybere forståelse af lovgivningen, hvor de også vurderer officialprincippet og proportionalitetsprincippet når de skal vurdere sager om skønsmæssige ansættelser.

I sagerne der er gennemgået i afsnit 5.4, kan man se at det ikke er altid at skatteforvaltningen så nemt som de først har antaget kan ansætte indkomsten skønsmæssig. For skatteyderne kan det også være svært at vurdere om skatteforvaltningen har haft den nødvendige hjemme til at fortage et værdiskøn, hvilket kan føre til at mange virksomheder indvi ligere i at indgå et forlig.

### 5.5.1 Hvornår kan SKAT udøve et værdiskøn?

Skatteforvaltningen kan i udgangspunktet ikke skønsmæssigt ansætte skatten, hvis der foreligger fyldestgørende transfer pricing-dokumentation og hvis transfer pricing-dokumentationen ikke er kvalificeret som værende mangelfuld. Skatteforvaltningen kan i udgangspunkt ikke udøve et værdiskøn, der "erstatte" den foreliggende transfer pricing-dokumentation fra skatteyder. Skatteforvaltningen kan kun i sådanne tilfælde udøve et værdiskøn, hvis der foreligger tilstrækkelig bevisnød.

Bevisnød foreligger, når skatteyderens transfer pricing-dokumentation resulterer i en pris, der væsentligt afviger fra den pris 2 uafhængige parter ville have nået fra til. Skatteforvaltningen skal i sager, hvor der foreligger tilstrækkelig transfer pricing-dokumentation, løfte bevisbyrden for, at den foreliggende transfer pricing-værdiansættelse afviger fra hvad uafhængige parter ville være kommet frem til.

---

<sup>73</sup> Artikler Transfer pricing og værdiskøn af advokat Eduardo Vistisen, Vistisen skatteadvokater: [Untitled \(webflow.com\)](https://www.webflow.com)

Domstolene prøver om skatteforvaltningens påståede bevisnød er til stede til at de kan fortage værdiskøn. Hvis der ikke var tilstrækkelig bevisnød eller stede tilsidesætter domstolene skatteforvaltningens beslutning om at udøve skatteskøn.

## 5.6 Ændring af Skattekontrolloven

I den seneste vedtagende skattekontrollov (SKL) fra 2017, med virkning fra 1. januar 2019, blev det et krav at transfer pricing-dokumentationen skal udarbejdes løbende og senest færdiggøres ved deadline for indsendelse af oplysningsskemaet, som for selskaber der har regnskabsperiode pr. 31.12 er d. 30. juni, jf. SKL § 39, stk. 3. Hvis dokumentationen på oplysningstidspunktet tidspunktet ikke forelå havde skatteforvaltningen grundlag for at foretage en skønsmæssig ansættelse af skattepligtiges indkomst.

Højesteretsdommen i Microsoft-sagen har dog sået tvivl om fortolkningen af reglerne, idet Højesteret har stadfæstet, at hvorvidt dokumentationen foreligger oplysningstidspunktet ikke er det vigtigste men at dokumentation skal være til stede på ansættelsestidspunktet som er afgørende for Skatteforvaltningens adgang til vurderer indsendte dokumentation og ansætte skatten. Fremfor blot at lave en skønsmæssig ansættelse på baggrund af at dokumentationen ikke var der på oplysningstidspunktet. Skatteforvaltningen vil dog fortsat have mulighed for at udstede bøder mv., hvis dokumentationen ikke er indsendt rettidigt til skatteforvaltningen.

Som en direkte konsekvens af Microsoft domme fremsatte skatteministeriet nyt lovforslag i efter året 2019, som indeholder ændringer til skattekontrolloven vedrørende forbedringer til skønsmæssig adgang, så skatteministeriet holdet sig ajour med retsafgørelser og tilpasser løbende lovgivningen. Loven "L28" blev vedtaget 3 december 2020 Loven træder i kraft den 1. januar 2021. og har påvirkning for indkomstår der påbegyndes efter 1 januar 2021. Generelt kan man sige at formuleringerne i skattekontrolloven er blevet præciseret således at skattepligtige i større grad skal være skattepligtige der aktivt sørger for at oplysningspligten bliver overholdt.

Væsentligste formål med ændring blev at den skriftlige dokumentation efter stk. 1 stadig skal udarbejdes løbende og være klar på oplysningstidspunktet. Dokumentationen skal nu indgives til Told- og skatteforvaltningen senest 60 dage efter fristen for indgivelse af oplysningsskemaet, jf. §§ 11-13. Dokumentationen anses kun for at være udarbejdet rettidigt, hvis den er indgivet inden for 60 dage og i overensstemmelse med SKL § 39 stk. 3.<sup>74</sup>

---

<sup>74</sup> L28 – Folketingstidende Tillæg C: [L 28 - 2020-21 \(oversigt\): Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven og forskellige andre love. \(Justering af definitionen af fast driftssted, fradrag for endelige underskud i udenlandske datterselskaber m.v., tydeliggørelse af muligheden for skønsmæssige ansættelser ved transfer pricing-forhøjelser og ændring af opbevaringsperiode for grundlaget for indberetning af finansielle konti m.v.\). / Folketingstidende](#)

De opdaterede formuleringer skulle gerne gøre det gældende at oplysningstidspunktet er skæringsdagen for udarbejdelse af dokumentation og for indsendelse af dokumentationen senest 60 dage herefter. Det er altså ikke længere nok at den blot forelå på skatteforvaltningens ansættelsestidspunkt, som var resultatet Microsoft dommen viste. Fremtidige domme må vise om domstolene dømmes efter ovenstående præmis, eller om de stadig vil anse det som uvæsentligt hvornår der er indberettet når blot dokumentationen foreligger på ansættelsestidspunktet.

I bemærkningerne til loven står der: "Skatteforvaltningen skal dog fortsat ved foretagelsen af ansættelsen inddrage det materiale, som er modtaget inden ansættelsen." Skatteforvaltningen skal derfor anvende det alt det materiale, af tilstrækkelig kvalitet, som de måtte få tilsendt, blot dette sker inden ansættelsestidspunktet.

Skatteforvaltningen kan dog stadig foretage en skønsmæssig ansættelse, eftersom at dokumentationen ikke forelå på indgivelsesfristen. Dette er en fordel for skatteforvaltning, da bevisbyrden nu ligger hos den skattepligtige, når Skatteforvaltningen er berettiget til at foretage et værdiskøn på grund af for sent indleveret dokumentation.

## 5.7 Delkonklusion

Skatteforvaltningens rolle er at ansætte skattepligtiges skat, de er nødt til at træffe afgørelser om ansættelsen af skatteydere skat inden for en præcis beskrivelse af retsfaktum, kan forvaltningen ikke fastsætte skatten inden for retsfaktum, ansættes skatten skønsmæssig.

Skatteforvaltningen ansætter skatten på baggrund af den tilgængelige dokumentation de har til rådighed på ansættelsestidspunktet. Er dokumentationen ikke indsendt inden 60 dage efter oplysningsfristen og er evt. indsendt dokumentation af en så mangelfuld kvalitet at den ikke kan danne grundlag for ansættelse af skatten. Så kan skatteforvaltningen lave et skatteskøn, da skatteforvaltningen vil være i bevisnød.

Skatteskøn adskiller sig fra andre forvaltningsretlige udøvelse af skøn, idet skatteskøn ikke erstatter den manglende beskrivelse af retsfaktum, men erstatter beviset.

Udviklingen i domstolsprøvelsen af skatteskøn viser at hvor domstolene tidligere har været fokuseret på en prøvelse af, om forvaltningen har haft hjemmel til at udføre skatteskøn. Til at retten i dag også prøver den værdimæssige og rimeligheds betragtning af skatteskønnet, så det svarer til en fuld prøvelse af skønnet.

Afgørelser i specielt Microsoft sagen viser at skatteforvaltningen stadig har en rimelig tung bevisbyrde når det skal bevises i retten at skatte forvaltningens skøn er mere korrekt end den pris skattepligtige var kommet frem til for de kontrollerede transaktioner.

Samtidig kan vi se, at Skatteforvaltningen har en ret tung bevisbyrde, når det kommer til at bevise, at Skatteforvaltningens skøn er mere rigtigt end den pris, som den skattepligtige har anvendt. Juridisk viser dommene at det ligger klart, at der skal foreligge en reel bevisnød, før Skatteforvaltningen kan ansætte en indkomst skønsmæssigt.

Skatteforvaltningens skønsadgang skulle ved ikrafttrædelsen af L28 gøre det nemmere for forvaltningen at opnå bedre arbejdsbetingelser, da de vil kunne foretage skøn, i tilfælde af at dokumentationen ikke foreligger inden for tidsfristen for indlevering af dokumentationen og ikke blot ansættelsestidspunktet. Dette gælder, uanset om der efter tidsfristen måtte være indsendt dokumentation kunne anvendes til ansættelsen. Der vil stadigvæk være tale om et skøn, hvorved bevisbyrden ligger hos den skattepligtige, løfte bevisbyrden for, at armslængdeprincippet er overholdt, såfremt den skattepligtige vil anfægte skatteforvaltningens skønsmæssige ansættelse af indkomsten.

## 6. Konklusion

Målet med dette afgangsprøve har været at give læseren et overblik over de danske lovkrav og en forståelse for udviklingen af lovkravene til udarbejdelse af transfer pricing-dokumentation. Derudover en undersøgelse af skatteforvaltningens muligheder for at foretage indkomstforhøjelser samt skønsmæssigt at kunne ansætte værdien af kontrollerede transaktioner ved skattepligtige.

Transfer pricing er et begreb for prifsættelsen af en internt kontrolleret transaktion mellem 2 afhængige parter i en koncernkonstellation. Disse transaktioner skal være handlet til en pris 2 uafhængige parter ville have indgået handlen til. I Dansk lovgivning er kravet stadfæstet i Ligningslovens § 2, som er inspireret af OECD's modeloverenskomst artikel 9. Mange lande har en fælles forståelse for de principper beskrevet i modeloverenskomsten, uden juridisk at være bundet op på modeloverenskomsten, da lovgivningen nationalt er den gældende, selv om de fleste lande indfører lovgivning der lægger sig tæt op ad OECD's model overenskomst. Grunden til at landene har en interesse i internationalt samarbejde er at landene gerne vil bekæmpe base erosion and profit shifting (BEPS) Som er at koncerner foretager internt kontrollerede transaktioner, som ikke er på armslængde med enten produkter, services eller værdifulde immaterielle aktiver til andre lande typisk for at opnå en skattemæssig fordel. Andelen af kontrollerede interne transaktioner på tværs af landegrænser er stigende, hvilket har betydet at mange lande i verden har et stort fokus på om disse transaktioner forgår på armslængde vilkår. Fokusset har betydet at der de seneste årtier er blevet lavet en del nye love og opdateringer til eksisterende love for at dæmme op for problemet omkring BEPS. Dette har ført til kraftige stigninger i antallet af transfer pricing sager og værdien af indkomstforhøjelser. De stigende Danske indkomstforhøjelse modsvares i nogen grad også fra udlandet hvor der kommer transfer pricing sager hvor det forventes at resulterer i en stigning i transfer pricing nedsættelser.

I Danmark er oplysningskravene beskrevet i lov SKL §38-39 og dokumentationskravene beskrevet i lov TP bekendtgørelsens §4 for fællesdokumentation og §5 for landespecifikdokumentation for gældende lovgivning.

Det skal dog bemærkes at flere af de seneste afsagte domme bygger på et andet lovgrundlag, som var gældende for de pågældende indkomst år disse transfer pricing sager vedrørte.

Efter en større opdatering af transfer pricing guidelines i 2017 har der været meget fokus på selve transaktionen hvor der specielt ses på FAR- analysen og sammenlignelighedsanalysen hvor der laves en armslængdetest, hvor transfer pricing prisen for en given transaktion skal være sammenlignelig med en gerne flere eksempler for reference transaktion, hvor der er handlet på sammenlignelige vilkår eller at der

kan justeres for evt. forskelle. Før opdateringen af TPG 2017 har domstolene været mere fokuseret på kontraktlige vilkår for transfer pricing transaktion, hvilket nogle steder i verden fx Kina stadig er et fokuspunkt for lokale regler, men specielt i vesten er fokus skiftet over på at det handler om transaktionen og de forbundne attributter og sammenlignelighed, der er afgørende faktorer for korrekt prisfastsættelse af den internt kontrollerede transaktion.

Historisk kan man se fra oliedømmene i 80'erne og 90'erne at skatteforvaltningen i flere omgange har haft svært ved at fortage skønsmæssige indkomstforhøjelser af skattepligtiges indkomst. Da skattepligtige har anfægtet resultatet hvilket endte i retssager, som skatteforvaltningen tabte da de domstolene ikke mente der var den fornødne lovhjemle i daværende selskabsskattelov § 12 og statskattelovens § 4-6 i 1998 blev Ligningslovens § 2 omkring armslængdeprincippet stadfæstet. Samt man indførte den dagældende skattekontrolloven hvor der bl.a. i SKL § 3b skulle give skatteforvaltningen forbedrede arbejdsbetingelser til at kunne fortages skønsmæssige ansættelser af indkomsten. Dette har dog stadig efterfølgende vist sig ved senere retssager stadig i nogen situationer at være utilstrækkeligt til at kunne gennemføre de skønsmæssige ansættelser.

Domstolene har udviklet sig til ikke blot at tjekke om forvaltningen havde den nødvendige hjemmel til at udfører et skøn, som kaldes for en legalitetsprøve. De har i start nullerne skiftet fokus mod også at vurdere rigtigheden af forvaltningens skattemæssige disposition og rimeligheden af et skøn, hvis den skattepligtige anfægter skats disposition.

I forhold til skatteforvaltningen muligheder for at fortages skønsmæssige ansættelser viser højesteretsdommen i Microsoft sagen at det i praksis at skatteyder ikke havde indgivet sin TP-Dokumentation senest på indgivelsesfristen for dokumentation, som er maksimalt 60 dage efter selvangivelsestidspunktet. Ikke var den væsentlige dato, da skatteforvaltningen inden ansættelsestidspunktet for skatten havde modtaget fyldestgørende dokumentation af en kvalitet retten ikke fandt kunne tilsidesættes. Dermed er det ansættelsestidspunktet der blev til en afgørende skæring, da den indleverede dokumentation skal indgå i skatteforvaltningens vurdering ifm. ansættelse af skatten.

Ved indførelsen af L28 med ikrafttrædelse 1. januar 2021 har det været lovgivers hensigt at lukke den fortolkning om skæringstidspunktet er ansættelse eller oplysningstidspunktet. Skæringen er oplysningstidspunktet, som er senest 60 dage efter selvangivelsestidspunktet. Herefter har skatteforvaltningen ret til at lave en skønsmæssigansættelse af skattepligtiges indkomst for det pågældende indkomstår også selv om skattepligtige efterfølgende måtte indsende fyldestgørende dokumentation, som kunne fjerne bevisnøden. Skattemyndighederne fortager efter de 60 dage en

skønmæssigansættelse, hvor bevisbyrden ligger ved den skattepligtige, hvis denne ønsker at anfægte indkomstreguleringen og tage sagen i retten.

## 7. Litteraturliste

### Faglitteratur

- Wittendorf, Jens | Transfer pricing | 3. udgave | Karnov Group | 2020 | Danmark

### Hjemmesider, Artikler og publikationer

- Louise Fjord Kjærsgaard, Michael Tell og Henrik Guldhammer Nielsen | Transfer pricing – status på kønsmæssige ansættelser | R&R Online, corit-advisory.com | 2019.11.0062 | : [Untitled \(corit-advisory.com\)](#)
- Danske datterselskaber i udlandet | Danmarks statistik. | 2019 | : [Danske datterselskaber i udlandet - Danmarks Statistik \(dst.dk\)](#)
- Udenlandske firmaer i Danmark | Danmarks statistik. | 2018 | : [Udenlandske firmaer i Danmark - Danmarks Statistik \(dst.dk\)](#)
- 2. Historisk udvikling i Danmark | 2004 | Skatteministeriet: [2. Historisk udvikling i Danmark | Skatteministeriet \(skm.dk\)](#)
- OECD Countries | set 17/4-2021 | OECD: [Our global reach - OECD](#)
- OECD Modeloverenskomsten 2017 | 21 November 2017 | OECD: [Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 | READ online \(oecd-ilibrary.org\)](#)
- OECD Transfer Pricing Guidelines | July 2017 | OECD: [OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 | READ online \(oecd-ilibrary.org\)](#)
- Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions: Inclusive Framework on BEPS: Actions 4, 8-10 | 11. februar 2020 | OECD: [Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions: Inclusive Framework on BEPS: Actions 4, 8-10 - OECD](#)
- Ireland Corporate Tax Rate | 1981-2021 Data | 2022-2023 Forecast | Tradingeconomics.com: (Ireland Corporate tax rate) [Ireland Corporate Tax Rate | 1981-2021 Data | 2022-2023 Forecast | Historical | Chart \(tradingeconomics.com\)](#)
- European Union Corporate Tax Rate | 1981-2021 Data | 2022-2023 Forecast | Tradingeconomics.com: [European Union Corporate Tax Rate | 1996-2021 Data | 2022-2023 Forecast | Historical \(tradingeconomics.com\)](#)
- Tpcases.com: [Transfer Pricing Case Law and Guidelines from around the World \(tpcases.com\)](#)
- Sebastian Persson, Journalist | Højesteret slår fast: Skat taber sag om 307 millioner kroner til Microsoft | 31. januar 2019 | Berlingske | Danmark: [Højesteret slår fast: Skat taber sag om 307 millioner kroner til Microsoft \(berlingske.dk\)](#)



- Henrik Lund, Johnny Bøgebjerg | Tax Matters Microsoft vinder principiel skattesag om transfer pricing | 31.01.2019 | KPMG Acor Tax | Danmark: [Tax Matters - TP sag mod Microsoft \(assets.kpmg\)](#)
- Maria Khusseyin | Depechen-artikel: Nu skærpes reglerne for transfer pricing–dokumentation | 18. september 2019 | BDO | Danmark: [Nu skærpes reglerne for transfer pricing–dokumentation - BDO](#)
- Om fradrag for driftsomkostninger og transfer pricing | Adecco A/S mod Skatteministeriet | 25 juni 2020 | domstol.dk: [Højesteret - Om fradrag for driftsomkostninger og transfer pricing \(domstol.dk\)](#)
- SKAT | Kontrolaktiviteter 2017 | 2017 | Andel af verdenshandlen, side 27: [getFile.aspx \(skat.dk\)](#)  
SKAT | Kontrolaktiviteter 2018 | 2018 | Antal virksomheder i Danmark med grænseoverskridende transaktioner, side 8: [SAU, Alm.del - 2017-18 - Bilag 177: Publikationen Kontrolaktiviteter 2018 \(ft.dk\)](#)
- Appendiks B. Pacific Association of Tax Administrators (PATA) Transfer Pricing Documentation Package | Skatteministeriet | 2003: [Appendiks B. Pacific Association of Tax Administrators \(PATA\) Transfer Pricing Documentation Package | Skatteministeriet \(skm.dk\)](#)
- OECD timeline: [OECD 60th anniversary timeline](#)
- OECD Countries: [Denmark - OECD](#)
- Commentary on article 9 concerning the taxation of associated enterprises | OECD Transfer Pricing Guidelines | July 2017 | OECD | Modeloverenskomst (2017) Artikel 9 [Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 | READ online \(oecd-ilibrary.org\)](#)
- Statement of the arm's length principle, Article 9 of the OECD Model Tax Convention | July 2017 OECD | [OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 | READ online \(oecd-ilibrary.org\)](#)
- Torben Bagge | Værdiansættelse/ transfer pricing – bevisbyrdens placering – Skats korrektionstillang – retssikkerhedsmæssige problemstillinger | 2013 | Karnovgroup | Danmark | [R&R 2013 03 Værdiansættelse transfer pricing - bevisbyrdens placering.pdf \(karnovgroup.dk\)](#)
- Delbetænkning IV afgivet af Justitsministeriets udvalg om økonomisk kriminalitet og datakriminalitet | Justits ministeriet | 22 september 2000 | Danmark: [http://www.statensnet.dk/betaenkninger/1201-1400/1388-2000/1388-2000\\_hm/index.html \(xn--betnkninger-c9a.dk\)](http://www.statensnet.dk/betaenkninger/1201-1400/1388-2000/1388-2000_hm/index.html (xn--betnkninger-c9a.dk))
- OECD BEPS Actions | OECD | : [BEPS Actions - OECD BEPS](#)
- TPG se side 233 "Chapter V, B" | July 2017 | OECD: [OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 | READ online \(oecd-ilibrary.org\)](#)
- Transfer pricing-redegørelse 2017 J.nr. 18-0260577 | 23 august 2018 | SKAT | : [SAU Alm.del Bilag 273: Transfer pricing-redegørelse 2017 \(ft.dk\)](#)

- Skatterådet | Notat af 2. juni 2005 om domstolenes hjemvisning af skattesager til ligningsmyndighederne | 2. juni 2005 | Skatteministeriet | Danmark: [Notat af 2. juni 2005 om domstolenes hjemvisning af skattesager til ligningsmyndighederne | Skatteministeriet \(skm.dk\)](#)
- Styresignal - manglende transfer pricing-dokumentation på selvangivelsestidspunktet - genoptagelse - ændring af praksis | 12 July 2019 | Skat.dk | Danmark: [Skat.dk: Styresignal - manglende transfer pricing-dokumentation på selvangivelsestidspunktet - genoptagelse - ændring af praksis](#)
- Lise Winther Jensen, Svend Erik Holm | Resumé Rentefikseringsdommen – TfS.1998.199H | 2017 | Learning Law | Danmark: [Rentefikseringsdommen – TfS.1998.199H \(learninglaw.dk\)](#)
- Ændring af selskabsangivelsen vedr. TP-oplysningspligt (felt 67) | 1. oktober 2019 | Redmark | Danmark: [Ændring af selskabsangivelsen \(redmark.dk\)](#)
- Philippe Paumier | TP aspects of intangibles: How deep should DEMPE be? | 17. februar 2020 | Internationaltaxreview: [TP aspects of intangibles: How deep should DEMPE be? | International Tax Review](#)
- Country-by-Country Reporting | skat.dk: [Skat.dk: Country-by-Country Reporting](#)
- Forslag til lov om ændring af skattekontrolloven, arbejdsmarkedsbidragsloven, kildeskatteloven, ligningsloven og pensionsbeskatningsloven | Retsinformation.dk | 2015/1 LSF 46: [Forslag til Lov om ændring af skattekontrolloven, arbejdsmarkedsbidragsloven, kildeskatteloven, ligningsloven og pensionsbeskatningsloven \(Indførelse af land-for-land-rapportering for store multinationale koncerner, gennemførelse af ændring af direktiv om administrativt samarbejde på beskatningsområdet m.v.\) \(retsinformation.dk\)](#)
- Dobbeltbeskatningsoverenskomster (DBO) | Skatteministeriet: [Dobbeltbeskatningsoverenskomster | Skatteministeriet \(skm.dk\)](#)
- FN-medlemmer | Forenede Nationer: [FN's 193 MEDLEMMER - Forenede Nationers \(unric.org\)](#)
- List of independent persons of standing, January 2021: [1990093.pdf \(europa.eu\)](#)
- Skattestyrelsens fokus på internationale skattetendenser styrkes med et nyt analysecenter i Aarhus | 23. april 2021 | Skattestyrelsen: [Skattestyrelsens fokus på internationale skattetendenser styrkes med et nyt analysecenter i Aarhus | Skattestyrelsen \(sktst.dk\)](#)
- Sagsbehandlingen trin for trin | Skatteankestyrelsen | Danmark: [Sagsbehandlingen trin for trin | Skatteankestyrelsen](#)
- Jesper Olesen, Jesper Høberg | Skattevæsenet lemper multinationale virksomheders skatter for milliarder af kroner | 6. august 2020 | Finans.dk: [Skattevæsenet lemper multinationale virksomheders skatter for milliarder af kroner - FINANS](#)

- Højesteretsdommer Hr. Jens Peter Christensen | Dommerne, Skønnet og Klogskabsspørgsmålet | August 2015 | Advokaten: [\(Dommerne sk\370nnet og klogskabssp\370rgsm\345let - artikel i Advokaten nr 8 2015.pdf\) \(domstol.dk\)](#)
- Advokat Eduardo Vistisen | Transfer pricing og værdiskøn | 16. januar 2014 | Tidsskrifter for skatter og afgifter 16/1 2014: [Untitled \(webflow.com\)](#)

## Love, bekendtgørelser, cirkulærer og styresignaler

- Ligningsloven | retsinformation: [Ligningsloven \(retsinformation.dk\)](#)
- Skattekontrolloven 1998 | retsinformation (Historisk) | 5. august 1998: [Bekendtgørelse af skattekontrolloven \(retsinformation.dk\)](#)
- Transfer pricing i overenskomstens forstand | Juridiske vejledning: C.F.8.2.2.9.1: [Skat.dk: C.F.8.2.2.9.1 Transfer pricing i overenskomstens forstand](#)
- C.D.11.5 Sammenlignelighedsanalyse | Juridisk vejledning: C.D.11.5: [Skat.dk: C.D.11.5 Sammenlignelighedsanalyse](#)
- C.D.11.13.1.1 Fællesdokumentationen | Juridisk vejledning: C.D.11.13.1.1: [Skat.dk: C.D.11.13.1.1 Fællesdokumentationen](#)
- C.D.11.13.1.3.3 Sanktioner ved manglende eller mangelfuld transfer pricing-dokumentation | Juridiske vejledning: [Skat.dk: C.D.11.13.1.3.3 Sanktioner ved manglende eller mangelfuld transfer pricing-dokumentation](#)
- C.D.11.15.2.3 EU-voldgiftskonventionen | Juridisk vejledning: [Skat.dk: C.D.11.15.2.3 EU-voldgiftskonventionen](#)
- Cirkulære om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v. - CIR nr. 274 af 22/12/1961 (Historisk) | Retsinformation: [Cirkulære om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v. \(retsinformation.dk\)](#)
- Cirkulære om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v - CIR. nr. 136 af 07/11/1988 | Retsinformation: [Cirkulære om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v. \(Selskabsskatteloven\) \(retsinformation.dk\)](#)
- Forslag til ændring af skattekontrolloven 1997 | Retsinformation: [1997 LSF 84 FORSLAG TIL LOV OM ÆNDRING AF SKATTEKONTROLLOVEN OG SKATTESTYRELSESLOVEN \(OPLYSNINGSPLIKT VEDRØRENDE KONCERNINTERNE TRANSAKTIONER\) \(retsinformation.dk\)](#)
- Bekendtgørelse om land for land-rapportering - Bekendtgørelse: BEK nr. 1304 af 14/11/2018 (Gældende) | Retsinformation: [Bekendtgørelse om land for land-rapportering \(retsinformation.dk\)](#)
- Skattekontrollov - LOV nr. 1535 af 19/12/2017 (Gældende) | Retsinformation: [Skattekontrolloven \(retsinformation.dk\)](#)

- Grundlovens § 63 | Ft.dk: [§ 63 / Folketinget \(ft.dk\)](#)
- Denmark vs Microsoft Denmark, January 2019, Danish Supreme Court, Case No SKM2019.136.HR | 31 januar 2019 | TPcases.com: [Denmark vs Microsoft Denmark, January 2019, Danish Supreme Court, Case No SKM2019.136.HR | TPcases.com](#)
- Denmark vs Tetra Pak Processing Systems A/S, April 2021, Supreme Court, Case No BS-19502/2020-HJR | 26. april 2021 | TPcases.com: [Denmark vs Tetra Pak Processing Systems A/S, April 2021, Supreme Court, Case No BS-19502/2020-HJR | TPcases.com](#)
- 1997/1 LSF 84 (Forslag til ændring af skattekontrolloven 1997) | Retsinformation: [1997 LSF 84 FORSLAG TIL LOV OM ÆNDRING AF SKATTEKONTROLLOVEN OG SKATTESTYRELSESLOVEN \(OPLYSNINGSPLIGT VEDRØRENDE KONCERNINTERNE TRANSAKTIONER\) \(retsinformation.dk\)](#)
- Bekendtgørelse om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner - BEK nr. 1297 af 31/10/2018 | Retsinformation: [Bekendtgørelse om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner \(retsinformation.dk\)](#)