

Skønsmæssige ansættelser i transfer pricing revisioner

Estimated Assessments in Transfer Pricing Audits

af STINA SLÆBÆK JENSEN

Specialet undersøger, i hvilke situationer Skattestyrelsen er berettiget til at foretage skønsmæssige ansættelser efter nugældende SKL § 46 stk. 1 ved manglende overholdelse af dokumentationspligten i SKL § 39. Analysen foretages på baggrund af SKM2019.136.HR fortolkning af den dagældende SKL § 3B stk. 8, omskrivningen af SKL samt LF 48 fremsat d. 06-11-2019. Derudover undersøges det, hvordan Skattestyrelsen anvender den skønsmæssige ansættelse, især i forhold til hvilke metoder Skattestyrelsen anvender i den skønsmæssige ansættelse. Der fokuseres på praksis, hvor metoder fra OECD's Transfer Pricing Guidelines er anvendt.

I afsnit 2 konkluderes det, at Skattestyrelsen efter nugældende SKL er berettiget til at foretage en skønsmæssig ansættelse, når skatteyder ikke har udarbejdet en TP-dokumentation eller når TP-dokumentationen er tilstrækkelig mangelfuld. Dokumentationen er tilstrækkelig mangelfuld når den ikke kan danne grundlag for vurderingen af, om der er handlet i overensstemmelse med armslængdeprincippet i LL § 2. TP-dokumentationen skal være så mangelfuld, at den kan sidestilles med, at man ikke har udarbejdet en TP-dokumentation. Derudover konkluderes det, at Skattestyrelsen på baggrund af den SKL § 46 stk. 1 ikke er berettiget til at foretage en skønsmæssig ansættelse alene på baggrund af, at TP-dokumentationen ikke i sin helhed var færdiggjort på oplysningstidspunktet. Det afgørende tidspunkt for vurderingen af, om Skattestyrelsen må foretage en skønsmæssig ansættelse er ansættelsestidspunktet. Dette kan ændre sig, såfremt LF 48 fremsat d. 06-11-2019 bliver vedtaget.

I afsnit 3 viser analysen, at Skattestyrelsen primært anvender TNMM-metoden, når de foretager den skønsmæssige ansættelse. Der er udarbejdet et eksempel på, hvorfor Skattestyrelsens valg falder på TNMM-metoden. Skattestyrelsen er afhængig af eksterne sammenlignelige, når de skal fremfinde armslængdeprisen for den kontrollerede transaktion. Det er primært finansielle informationer omkring uafhængige virksomheder, som er tilgængelige gennem kommercielle databaser. Eksemplet i specialet indeholder en søgning efter sammenlignelige virksomheder. Eksemplet viser, at videresalgsprismetoden og TNMM-metoden leder til forskellige ansættelser af armslængdeværdien af den kontrollerede transaktion. TNMM-metoden foretrækkes i situationer hvor informationer omkring sammenligneligheden mellem den kontrollerede og uafhængige transaktion er begrænset. TNMM-metoden sammenligner på baggrund af nettoresultatet. Derfor kan metoden implicit justerer for forskelle i funktionerne udført og påtagede risici. Derudover er TNMM-metoden mindre påvirket af forskelle i produkterne. Når sammenlignelige uafhængige selskaber findes ved brug af kommercielle databaser er der begrænset information omkring de uafhængige selskaber, og derfor er valget af TNMM-metoden naturligt, da den er mere egnet i sådanne situationer

Abstract

The use of estimated assessment in transfer pricing audits have been increasingly debated. Several cases have evaluated if the Danish Tax Agency was entitled to make estimated assessments. The Danish Supreme Court made a principal judicial ruling in SKM2019.136.HR about the interpretation of the then current Tax Control Act's section 3B subsection 8 which regulate estimated assessment of controlled transactions. However, in the intervening period a new Tax Control Act was passed. It was primarily a

rewriting and continuation of the former Tax Control Act with some new additions. There were contrasting opinions about the impact of the Danish Supreme Court's ruling on the interpretation of the current Tax Control Act section 46 subsection 1, which regulates estimated assessments. This thesis conducts an analysis of the current Tax Control Act's section 46 subsection 1 with the purpose of analysing the situations in which the Danish Tax Agency is entitled to make an estimated assessment.

It is concluded that the Danish Tax Agency is entitled to make estimated assessments when the taxpayer has not prepared a transfer pricing documentation and when the transfer pricing documentation is sufficiently inadequate. The documentation must be inadequate to the degree that it cannot create a foundation for the Danish Tax Agency's audit of whether the taxpayer has acted in accordance with the arm's length principle in Tax Assessment Act's section 2. The documentation has to be inadequate to the degree that it is comparable with the taxpayer not having prepared the transfer pricing documentation at all.

In addition, it is concluded that the Danish Tax agency is not entitled to make an estimated assessment based on the transfer pricing documentation not being finished at the tax return date. The decisive time for determining whether the Danish Tax Agency is entitled to make an estimated assessment is the *time of the assessment* ("ansættelsestidspunktet"). Hence, it is by that time the Danish Tax Agency must have received the transfer pricing documentation or at that time, they make the evaluation of whether the documentation is inadequate.

Moreover, the thesis conducts an analyse concerning which of the methods in the OECD transfer pricing guidelines the Danish Tax Agency utilises when making their estimated assessment of the controlled transactions. Cases show that they utilise the Transactional Net Margin Method (TNMM-method). The thesis presents an example based on a search for comparable companies to evaluate why the Danish Tax Agency chooses to use the TNMM-method. The Danish Tax Agency relies on external comparables when making the estimated assessment of the arm's length value of the controlled transaction. Generally, only financial information about independent companies are available through commercial databases.

The example includes a search for comparable companies in the Orbis database. The example shows that using the Resale Price Method or the TNMM-method can lead to different assessments of the arm's lengths value of the controlled transaction. The TNMM-method is preferred in situations where the information about the comparability of the uncontrolled transactions are limited. Because the TNMM-method compares based on the net profit, it can implicitly adjust for differences in the functions performed and risks assumed. In addition, the TNMM-method is less affected by differences in the products than the Cost Plus Method and Resale Price Method as it is less affected by differences in the functions performed. Because the TNMM-method is based on net profit, it does not have the same problems with the classification of the costs as the other two methods have. When comparables are found using commercial databases there is often limited information about the uncontrolled companies, hence the choice of the TNMM-method is natural.

A draft legislation has been proposed with amending the Tax Control Act section 46 subsection 1. If the proposal is passed, it will entitle Danish Tax Agency to make estimated assessments if the transfer pricing documentation is not finished at the time of the tax return data. Hereafter the decisive time for evaluating if Danish Tax Agency entitled to make an estimated assessment is whether the transfer pricing documentation has been prepared by the tax return date and been submitted on time.

Indhold

Abstract	1
1. Problembeskrivelse	5
1.1 Indledning.....	5
1.2 Problemformulering	6
1.3 Afgrænsning	6
1.4 Metode.....	7
1.5 Struktur.....	8
2. Hvornår er Skattestyrelsen berettiget til at foretage en skønsmæssig ansættelse?	10
2.1 Skatteyder har ikke udarbejdet en TP-dokumentation	10
2.1.1 Undtagelsen for uvæsentlige transaktioner	11
2.1.2 Undtagelsen for små og mellemstore virksomheder	11
2.2 Skatteyder har udarbejdet TP-dokumentationen efter oplysningstidspunktet	11
2.2.1 Indkomstår omfattet af dagældende SKL § 3B	12
2.2.1.1 SKM2019.136.HR.....	12
2.2.1.2 Ansættelsestidspunktet	12
2.2.1.3 SKM2019.136.HR betydning fremadrettet	13
2.2.2 Indkomstår omfattet af nugældende SKL §§ 37-46	13
2.2.2.1 Dokumentationsfristens betydning for skønsmæssige ansættelser.....	13
2.2.2.1.1 Skattestyrelsens holdning	13
2.2.2.1.2 Fortolkning af bestemmelsen i SKL § 46 stk. 1	13
2.2.2.1.2.1 Ordlyden.....	13
2.2.2.1.2.2 Forarbejder	14
2.2.2.1.2.3 Formålet med skønsmæssige ansættelser	14
2.2.2.1.3 Praksis	15
2.2.2.1.4 Sammenfatning.....	15
2.2.2.1.5 Lovforslag om ændring af SKL § 46 stk. 1	16
2.2.2.1.5.1 Lovforslagets betydning for fortolkningen af den nugældende SKL § 46 stk. 1	16
2.3 Skatteyder har udarbejdet en mangelfuld TP-dokumentation	18
2.3.1 Praksis hvor TP-dokumentationen ikke blev anset for at være mangelfuld	19
2.3.2 Praksis hvor TP-dokumentationen blev anset for at være mangelfuld	19
2.3.3 Sammenfatning.....	20
2.3.4 Efterfølgende informationers indflydelse på mangelsvurderingen.....	21
3. Hvordan udøver Skattestyrelsen deres skøn?	22
3.1 Metoder i OECD TPG	22
3.1.1 De traditionelle transaktionsbaserede metoder.....	24
3.1.1.1 Den frie markedsprismetode (Comparable Uncontrolled Price Method).....	24
3.1.1.2 Videresalgsprismetoden (Resale Price Method).....	24
3.1.1.3 Kostplusmetoden (Cost plus Method)	25

3.1.2 De transaktionsbestemte nettoavancemetoder.....	26
3.1.2.1 Den transaktionsbestemte nettoavancemetode (Transactional Net Margin Method)....	26
3.1.2.2 Avancefordelingsmetoden (Transactional Profit Split Method).....	27
3.2 Eksempler fra praksis	28
3.2.1 SKM2018.511.LSR.....	28
3.2.2 SKM2018.62.LSR.....	29
3.2.3 SKM2016.436.LSR.....	29
3.2.4 Hvilken metode anvendes af Skattestyrelsen	30
3.3 Eksempel	30
3.3.1 Beskrivelse af faktum.....	31
3.3.2 Databaseundersøgelsen	31
3.3.3 RSP-metoden vs. TNMM-metoden.....	33
3.3.3.1 Sammenfatning.....	36
4. Konklusion	37
5. Perspektivering.....	37
Litteraturliste	38
Lovgivning:	38
Bekendtgørelser:.....	39
Forarbejder:	39
Lovforslag:	39
Domme:.....	39
Administrative afgørelser:	39
Litteratur:.....	39
Artikler:	40
Rapporter, vejledninger, cirkulærer mv.:	40
Bilag	42
Bilag 1 Forkortelser og begreber.....	42
Bilag 2 Nuværende SKL § 46 stk. 1 vs. tidligere SKL § 3B stk. 9.....	43
Bilag 3 Historisk oversigt over SKL § 3B stk. 9.....	44
Bilag 4 Net profit indikatorer	46
Bilag 5 Benchmark rapport	47
5.1 Benchmark processen.....	47
5.1.1 Databaseudsøgningen.....	47
5.1.2 Finansiell fravælgelse.....	50
5.1.2 Manuel gennemgang	50
5.2 Resultat af benchmarket	50
5.2.1 År til sammenligning.....	50
5.2.2 Brugen af vægtet gennemsnit og interkvartile interval	50
5.2.3 Valg af PLI.....	51
5.2.4 Interkvartile interval.....	51

Bilag 6 Oversigt over afviste selskaber.....	52
Bilag 7 Oversigt over accepterede selskaber.....	53
Bilag 8 Marginer for de accepterede selskaber.....	54
Bilag 9 Finansielle tal for de accepterede selskaber.....	55
Bilag 10 Cost of good sold vs. material cost.....	56
Bilag 11 Orbis definition på den geografiske kategori Vesteuropa.....	57
Bilag 12 BvD independence indicator.....	58
Bilag 13 Oversigt over figurer og tabeller.....	59
Figurer.....	59
Tabeller.....	59

1. Problembeskrivelse

1.1 Indledning

Transfer pricing ("TP") har gennem de seneste årtier fået stigende fokus såvel nationalt som internationalt, da TP er et af centralt emne inden for international skatteret. TP omhandler den interne prifsættelse af varer og ydelser inden for multinationale koncerner, der opererer på tværs af landegrænser. Det store fokus på TP skyldes især, at koncerner har en fælles økonomisk målsætning, der bevirker, at koncernen handler efter, hvad der samlet set er bedst for koncernen og ikke de enkelte enheder i koncernen. Det kan medføre skatteplanlægning, hvor koncernen flytter indkomst til lavt beskattede lande.

Lovgivningen indeholder derfor en del skærpende bestemmelser, der finder anvendelse på koncerner.¹ Der er fokus på, at der skal være en effektiv indsats mod skatteunddragelse. Den nationale lovgivning skal derfor kunne imødegå situationer, hvor der er forsøg på skatteunddragelse.² Den materielle TP bestemmelse findes i Ligningslovens³ ("LL") § 2, der bestemmer, at kontrollerede transaktioner mellem koncernforbundne parter skal udføres på armslængdevilkår. De koncernforbundne parter skal agere med hinanden på samme måde, som to uafhængige parter vil gøre. Derudover er der i Skattekontrollovens⁴ ("SKL") kap. 4 en række formelle regler, der har til formål at sikre, at Skattestyrelsen har det fornødne informationsgrundlag til at kontrollere om armslængdeprincippet i LL § 2 bliver overholdt.

Den skatteretlige debat i forhold til TP omhandler især problemstillingerne vedrørende fastsættelse af priser og vilkår i forhold til immaterielle aktiver. Der har imidlertid i en række sager⁵ været fokus på, om Skattestyrelsen var berettiget til at foretage en skønsmæssig ansættelse af den skattepligtige indkomst.

Udgangspunktet i TP-revisioner er, at det er Skattestyrelsen, der skal bevise, at skatteyder ikke har handlet i overensstemmelse med armslængdeprincippet i LL § 2. Denne bevisbyrde kan være vanskelig at løfte. Det er derfor interessant, om der kan foretages en skønsmæssig ansættelse efter SKL § 46, da det medfører et skift i bevisbyrden, så det er skatteyder der skal bevise, at Skattestyrelsens skøn er foretaget på forkert grundlag eller at skønnet er åbenbart urimeligt.⁶ I TP-sager kan det være afgørende for udfaldet af tvisten, hvem der har bevisbyrden på grund af den faktuelle karakter af TP-sager. Der er mange

¹ Bl.a. CFC beskatning i SEL § 32 & Tynd kapitalisering SEL § 11

² Lovforslag som fremsat: FT 2017-18 tillæg A L13, Almindelige bemærkninger, Indledning

³ LBKG 2019 806

⁴ L 2017 1535

⁵ Bl.a.: SKM2019.136.HR, SKM2019.207.LSR, SKM2018.511.LSR, SKM2018.510.LSR, SKM2018.62.LSR, SKM2017.115.LSR & SKM2016.436.LSR

⁶ Jens Wittendorff, *Transfer pricing*, s.81ff

vanskeligheder forbundet med, at bevise at tredjeparter ville have handlet på helt samme måde og dermed kan bevisbyrden være særdeles svær at løfte.

Problemstillingen i forhold til skønsmæssige ansættelser skyldes uenighed mellem skattemyndighederne og praktikere i forhold til, i hvilke situationer Skattestyrelsen er berettiget til at foretage en skønsmæssig ansættelse. Denne problemstilling blev afklaret ved Højesterets dom i SKM2019.136.HR. Inden denne afgørelse faldt er der foretaget en omskrivning af SKL med det formål at gøre loven mere overskuelig og systematisk, men loven viderefører i vidt omfang gældende ret.⁷ Denne nye SKL trådte i kraft d. 1 januar 2019. Der er imidlertid forskelligartede holdninger til betydningen af Højesterets dom i fortolkningen af den nugældende SKL § 46 stk. 1. Det har medført, at der nu foreligger et lovforslag omkring ændringen af SKL § 46 stk. 1.⁸

1.2 Problemformulering

Formålet med specialet er at analysere i hvilke situationer Skattestyrelsen er berettiget til at foretage skønsmæssige ansættelser efter SKL § 46 stk. 1. Derudover vil der blive foretaget en analyse af hvordan Skattestyrelsen udøver sin skønsmæssige ansættelse i TP-sager, hvor de foretager en skønsmæssig ansættelse. Der er dermed fokus på, hvilke metoder Skattestyrelsen anvender i den skønsmæssige ansættelse.

Problemformuleringen medfører at følgende spørgsmål søges besvaret:

1. Hvornår er Skattestyrelsen berettiget til at foretage en skønsmæssig ansættelse efter SKL § 46 stk. 1?
2. Hvordan udøver Skattestyrelsen deres skøn ved en skønsmæssig ansættelse, og hvilke metoder anvender Skattestyrelsen ved udøvelsen af deres skøn?

Først vil det juridiske grundlag, for Skattestyrelsens mulighed for at foretage en skønsmæssig ansættelse efter bestemmelsen i SKL § 46 stk. 1, blive analyseret. Dette omfatter en gennemgang af praksis og hermed især en inddragelse af SKM2019.136.HR. Derudover vil påvirkningen af efterfølgende informationer på muligheden for at foretage en skønsmæssig ansættelse blive vurderet.

Derefter vil eksempler fra praksis, hvor Skattestyrelsen har foretaget en skønsmæssig ansættelse af kontrollerede transaktioner, blive analyseret. Formålet er at klarlægge, hvordan Skattestyrelsen anvender sin skønsmæssige ansættelse. Skattestyrelsen skal som udgangspunkt anvende TP-metoderne omtalt i OECD's transfer pricing guidelines⁹ ("OECD TPG").¹⁰ Dermed er det relevant at beskrive de enkelte metoder samt vurdere Skattestyrelsens muligheder for at anvende metoderne. Der vil i denne sammenhæng blive udarbejdet et eksempel til at illustrere baggrunden for Skattestyrelsens valg af metode.

1.3 Afgrænsning

Specialets omfang er afgrænset i forhold til det følgende for at opnå en højere grad af præcision i forhold til specialets problemformulering.

Specialets fokus er på, hvornår Skattestyrelsen er berettiget til at foretage en skønsmæssig ansættelse efter SKL § 46 stk. 1. Muligheden for skønsmæssig ansættelse efter SKL § 46 stk. 1 ved manglende indsendelse af revisorerklæring behandles ikke nærmere i specialet, da fokuset er på muligheden for skønsmæssig ansættelse ved manglende overholdelse af dokumentationspligten i SKL § 39.

Ud over skattemyndighedernes sanktionsmulighed ved at foretage en skønsmæssig ansættelse er det også muligt at give bøder for manglende udarbejdelse af TP-dokumentationen eller ved udarbejdelse af en mangelfuld TP-dokumentation. Disse bøderegler i SKL § 84 omtales ikke i specialet. Der vil heller

⁷ Lovforslag som fremsat: FT 2017-18 tillæg A L13, Almindelige bemærkninger, Indledning

⁸ LF 48 fremsat d. 06-11-2019, Lovforslag som fremsat. Lovforslaget er i skrivende stund i udvalgsbehandling

⁹ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, OECD, July 2017

¹⁰ Lovforslag som fremsat: FT 2017-18 tillæg A L13, bemærkninger til § 46 stk. 1 samt FT 1997-98 (1.samling) tillæg A L84, s. 1909

ikke være en dybere redegørelse for ansættelsesfristerne for kontrollerede transaktioner efter Skatteforvaltningsloven¹¹ ("SFL") § 26 stk. 5.

Bekendtgørelse om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner¹² ("TP-DOK.BEK") oplister en række elementer, der skal indeholdes i TP-dokumentationen. Specialet gennemgår ikke de enkelte elementer opstillet i TP-DOK.BEK.

I analyserne af afgørelserne er der sat fokus på elementerne, der omhandler TP-dokumentationen samt Skattestyrelsens berettigelse til at foretage en skønsmæssig ansættelse. Derudover vil Skattestyrelsens skøn af, hvad der udgør armslængdeprisen, blive inddraget i analysen af, hvilke metoder Skattestyrelsen anvender til at fastlægge armslængdeprisen.

Skattemyndighedernes forhøjelser af den skattepligtige indkomst efter LL § 2 bliver ikke nærmere analyseret i specialet. Der er kun inddraget afgørelser, hvor der er foretaget en skønsmæssig ansættelse, henset til at formålet er af finde frem til, hvordan Skattestyrelsen foretager skønsmæssige ansættelser. Afgørelserne anvendt i analysen af, hvilke metoder Skattestyrelsen anvender i deres skønsmæssige ansættelse, er udvalgt på baggrund af, at Skattestyrelsen skal have foretaget en skønsmæssig ansættelse ved anvendelse af en af OECD TPG metoder, samt at der ikke skal være tale om værdiansættelse af immaterielle aktiver. På grund af hensynet til omfanget af specialet er der ikke inddraget skønsmæssige ansættelser i forhold til immaterielle aktiver. Det er begrundet i, at der er en række andre problemstillinger vedrørende værdiansættelsen af immaterielle aktiver, der ikke var plads til at inddrage. Baggrunden for kun at inddrage skønsmæssige ansættelser, hvor Skattestyrelsen anvender metoderne i OECD TPG, er, at der kun er offentliggjort et meget begrænset faktum i forhold til de skønsmæssige ansættelser foretaget af Skattestyrelsen. Det har derfor ikke været muligt at foretage en vurdering af antagelserne ved anvendelsen af andre metoder. De afgørelser, der er inddraget, omhandler egentlige transaktioner af produkter og ydelser, og disse typer af transaktioner er der derfor fokuseret på i specialet modsat salg af en hel eller dele af en virksomhed.

1.4 Metode

Det overordnede formål med specialet er at give en fremstilling af gældende dansk ret. Problemformuleringen i specialet besvares ved anvendelse af den retsdogmatiske metode. Hensigten er at beskrive og fortolke gældende ret.¹³ Relevante retskilder er anvendt til at uddrage gældende ret.

I forhold til lovgivning er det SKL § 46 stk. 1, der primært er analyseret med inddragelse af andre relevante bestemmelser. Forarbejderne er inddraget i en subjektiv fortolkning af lovbestemmelserne.¹⁴ Historiske forarbejder er også anvendt i fortolkningen, i de tilfælde, hvor nyere lovgivning er en videreførelse af gældende ret. Yderligere er TP-DOK.BEK anvendt i fortolkningen. Bekendtgørelsen er udstedt med hjemmel i SKL § 42.

Retspraksis er også anvendt i fortolkningen af gældende ret. Det er især Højesteretsdommen SKM2019.136.HR, der er anvendt. Dommen har høj retskildeværdi, da en enig Højesteret generelt udtaler sig omkring fortolkningen af daværende SKL § 3B stk. 8 (nu SKL § 46 stk. 1). Derudover er der også inddraget en række nyere kendelser fra Landsskatteretten ("LSR") for at opnå det større billede af administrativ praksis.

Den Juridiske Vejlednings afsnit om TP¹⁵ og SKM2019.374.SKTST er anvendt, da de giver udtryk for Skatteforvaltningens opfattelse af gældende ret. Begge har karakter af cirkulærer, og er kun bindende

¹¹ LBKG 2018 678

¹² BEK nr. 1297 af 31-10-2018

¹³ Christina D. Tvarnø og Ruth Nielsen, *Retskilder & Retsteorier*, s. 30

¹⁴ *Ibid.*, s. 93ff

¹⁵ Juridiske vejledning 2020-1 C.D.11

for Skatteforvaltningens medarbejdere, i det omfang de ikke er i strid med højere rangerende retskilde¹⁶ jf. den formelle lovs princip.

OECD TPG's metoder for fastsættelse af armslængdehonoreringen er anvendt ved gennemgangen af, hvilke metoder Skattestyrelsen i praksis anvender i deres skønsmæssige ansættelse. Der henvises i forarbejderne¹⁷ til, at Skattestyrelsens skøn skal udøves i overensstemmelse med OECD TPG samt metoderne angivet i OECD TPG. Derudover er der i forarbejderne til LL § 2 omtalt OECD TPG.¹⁸ OECD TPG må derfor anses for at have retskildeværdi på TP området.

Der er ved udarbejdelsen af eksemplet i afsnit 3.3 anvendt den deduktive metode til at fremfinde sammenlignelige selskaber. Der er dermed taget udgangspunkt i alle selskaberne i databasen, hvor de enkelte selskaber er frasorteret ved anvendelsen af en søgestrategi. Denne metode er anvendt frem for den additive metode, da den sikrer en højere grad af objektivitet. Ved den additive metode udarbejdes en liste over uafhængige selskaber, som man selv mener er sammenlignelige med det kontrollerede selskab.¹⁹

I perspektivering er der anvendt en mere retspolitisk tilgang til gældende og mulig fremtidig ret.

1.5 Struktur

Specialet indledes med en besvarelse af det første spørgsmål i problemformuleringen om, hvornår Skattestyrelsen er berettiget til at foretage en skønsmæssig ansættelse. Dette afsnit indeholder tre underafsnit med tre underproblemstillinger som analyseres yderligere. Derefter besvares det andet spørgsmål i problemformuleringen ved inddragelse af metoderne omtalt i OECD TPG i forhold til, hvordan armslængdeprisen fastsættes. Derudover inddrages eksempler fra praksis for, hvilke metoder Skattestyrelsen anvender i deres skønsmæssige ansættelse, samt et eget udarbejdet eksempel, der er udarbejdet til at illustrere baggrunden for Skattestyrelsens valg. Specialet afrundes med en konklusion og perspektivering. Strukturen i opgaven er beskrevet i Figur 1:

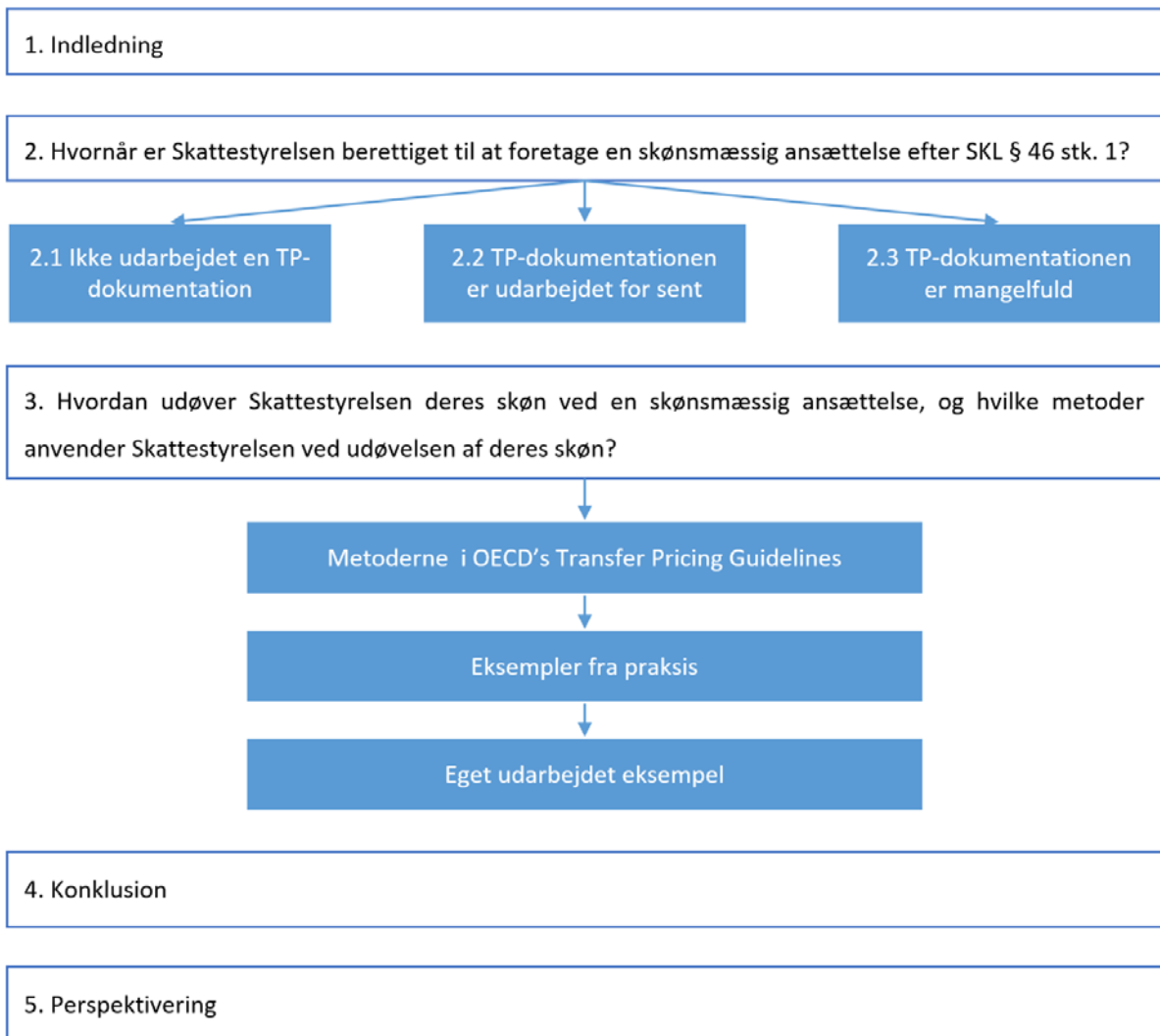
¹⁶ Den juridiske vejledning 2020-1, Om den juridiske vejledning, Bindende virkning samt SKM2014.489.SKAT

¹⁷ Lovforslag som fremsat: FT 2017-18 tillæg A L13, bemærkninger til § 46 stk. 1 samt FT 1997-98 (1.samling) tillæg A L84, s. 1909

¹⁸ FT 1997-98 (2.samling) tillæg A L101, s. 2454

¹⁹ OECD TPG 2017 pkt. 3.40-3.46

Figur 1 Specialets struktur



Kilde: Egen tilvirkning

2. Hvornår er Skattestyrelsen berettiget til at foretage en skønsmæssig ansættelse?

Den første problemstilling omhandler, hvornår Skattestyrelsen er berettiget til at foretage en skønsmæssig ansættelse. Såfremt skatteyder ikke overholder sin dokumentationspligt efter SKL § 39 har Skattestyrelsen den sanktionsmulighed, at de kan foretage en skønsmæssig ansættelse. Reguleringen af, hvornår Skattestyrelsen er berettiget til at foretage en skønsmæssig ansættelse, er i SKL § 46 stk. 1. Ifølge SKL § 46 stk. 1 kan der foretages en skønsmæssig ansættelse, når den skattepligtige omfattes af SKL § 38²⁰ eller § 40 stk. 1²¹ ikke har udarbejdet dokumentationen for kontrollerede transaktioner efter SKL § 39. Det følger af forarbejderne,²² at SKL § 46 stk. 1 er en indholdsmæssig videreførelse af den tidligere SKL § 3 B stk. 9.²³ Yderligere følger det af forarbejderne,²⁴ at SKL § 46 stk. 1 viderefører praksis om, at der kan foretages en skønsmæssig ansættelse, hvis dokumentationen er mangelfuld.

Der er i SKL § 39 stk. 3 indsat en ny bestemmelse, som medfører at TP-dokumentation skal udarbejdes løbende og senest færdiggøres på oplysningstidspunktet. Der har tidligere været divergerende opfattelser af, hvornår TP-dokumentationen skal være udarbejdet. Med fastlæggelsen følger det, at TP-dokumentation for indkomstår med oplysningsfrister efter den 1 januar 2019 skal have udarbejdet og færdiggjort TP-dokumentationen senest på oplysningstidspunktet. Det må dermed undersøges, hvilken effekt indførelsen af dokumentationsfristen har på Skattestyrelsens mulighed for at foretage en skønsmæssig ansættelse.

Det følger af SKM2017.187.LSR, at Skattestyrelsen ikke kan anvende skønsmæssig ansættelse med den begrundelse, at skatteyder ikke har handlet i overensstemmelse med armslængdeprincippet i LL § 2. I denne situation har skattemyndighederne bevisbyrden for, at skatteyder ikke har handlet i overensstemmelse med armslængdeprincippet i LL § 2.

Af ovenstående følger, at Skattestyrelsen kan være berettiget til at foretage en skønsmæssig ansættelse i de følgende situationer:

1. Skatteyder har ikke udarbejdet en TP-dokumentation
2. Skatteyder har udarbejdet TP-dokumentationen efter oplysningstidspunktet
3. Skatteyder har udarbejdet en mangelfuld TP-dokumentation

De tre situationer behandles nærmere i afsnit 2.1, 2.2 og 2.3. Skattestyrelsens adgang til at foretage en skønsmæssig ansættelse betyder ikke, at Skattestyrelsen automatisk kan foretage en skønsmæssig forhøjelse af den skattepligtige indkomst. En betingelse for anvendelsen af skønsmæssig ansættelse er, at Skattestyrelsen har vurderet, at de kontrollerede transaktioner ikke var på armslængdevilkår.²⁵

2.1 Skatteyder har ikke udarbejdet en TP-dokumentation

Det fremgår eksplicit af SKL § 46 stk. 1, at Skattestyrelsen er berettiget til at foretage en skønsmæssig ansættelse, hvis skatteyder har tilsidesat sin dokumentationspligt og ikke har udarbejdet en TP-dokumentation. Skønsmæssig ansættelse er en naturlig konsekvens af den manglende udarbejdelse og indsendelse af TP-dokumentationen, da Skattestyrelsen ikke har en dokumentation, der kan danne grundlag for deres vurdering af om armslængdeprincippet i LL § 2 er overholdt. Selve dokumentationspligten følger af SKL § 39 stk. 1, hvorefter skatteyder skal udarbejde en dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for de kontrollerede transaktioner. Der er to undtagelser til dokumentationspligten.

²⁰ SKL § 38 omhandler oplysningspligten for kontrollerede transaktioner

²¹ SKL § 40 stk. 1 omhandler undtagelsen for små og mellemstore virksomheder jf. afsnit 2.1.2 Undtagelsen for små og mellemstore virksomheder

²² Lovforslag som fremsat: FT 2017-18 tillæg A L13, bemærkninger til § 46 stk. 1

²³ Se Bilag 2 for ordlyden af SKL § 46 stk. 1 sammenlignet med SKL § 3B stk. 9 & § 5 stk. 3, samt Bilag 3 for en historisk oversigt over SKL § 3B stk. 9

²⁴ Lovforslag som fremsat: FT 2017-18 tillæg A L13, bemærkninger til § 46 stk. 1

²⁵ Lovforslag som fremsat: FT 2017-18 tillæg A L13, bemærkninger til § 46 stk. 1

2.1.1 Undtagelsen for uvæsentlige transaktioner

Den første undtagelse følger af SKL § 39 stk. 2, hvorefter der ikke skal udarbejdes en dokumentation for uvæsentlige transaktioner. Ifølge SKL § 39 stk. 2 er uvæsentlige transaktioner defineret som transaktioner der er uvæsentlige i omfang og hyppighed. Uvæsentlige transaktioner er undtaget ud fra en proportionalitetsbetragtning.

Af TP-DOK.BEK § 3 stk. 2 følger det, at uvæsentlige transaktioner er enkeltstående transaktioner af et beskedent økonomisk omfang. Der er ikke fastsat en beløbsgrænse eller en mere specifik definition af hvad der udgør en uvæsentlig transaktion, så må det konkret afgøres ud fra en proportionalitetsbetragtning fra sag til sag, hvilke transaktioner der kan anses for at være uvæsentlige i omfang og hyppighed.

Der er ikke krav om, at der udarbejdes analyser for uvæsentlige transaktioner, men det skal imidlertid angives i TP-dokumentationen, hvilke typer af transaktioner den skattepligtige anser for at være uvæsentlige jf. TP-DOK.BEK § 3 stk. 1.

Af den Juridiske Vejledning fremgår det, at Skattestyrelsens opfattelse er, at transaktioner vedrørende immaterielle aktiver ikke kan anses for at være uvæsentlige transaktioner, da der er stor usikkerhed tilknyttet fastlæggelsen af værdien af et immaterielt aktiv.²⁶ Det medfører, at det er vanskeligt at fastlægge om transaktionen er af et beskedent økonomisk omfang.

Sammenfattende bemærkes det, at manglende udarbejdelse af sammenlignelighedsanalysen for kontrollerede transaktioner, der kan karakteriseres som uvæsentlige, ikke medfører at Skattestyrelsen kan foretage en skønsmæssig ansættelse.

2.1.2 Undtagelsen for små og mellemstore virksomheder

Den anden undtagelse findes i SKL § 40, hvorefter små og mellemstore virksomheder ikke skal udarbejde en dokumentation efter SKL § 39 stk. 1, hvis hele koncernen har under 250 beskæftigede og en balancesum under 125 mio. kr. eller omsætning under 250 mio. kr.

Ved undtagelsen for små og mellemstore virksomheder er det kun dokumentationspligten man undtages for. Selskabet er stadig underlagt armslængdeprincippet i LL § 2.

Der er en undtagelse til undtagelsen, der medfører, at små og mellemstore virksomheder skal udarbejde en dokumentation for kontrollerede transaktioner med fysiske eller juridiske personer eller fast driftssted som er hjemhørende i en stat, som Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med og som ikke er medlem af EU/EØS jf. SKL § 40 stk. 1.

Dermed kan manglende udarbejdelse af TP-dokumentationen ikke medføre skønsmæssig ansættelse, såfremt koncernen opfylder ovenstående betingelser.

2.2 Skatteyder har udarbejdet TP-dokumentationen efter oplysningstidspunktet

Der har i en længere årrække været en diskussion om, hvorvidt der er en dokumentationsfrist for udarbejdelse af TP-dokumentationen, og i så fald hvornår denne frist er. Det er begrundet i, at der i lovgivningen ikke var fastsat en eksplicit frist for udarbejdelse af TP-dokumentationen. Det var Skatteforvaltningens opfattelse, at TP-dokumentationen skal være udarbejdet og foreligge i en endelig udgave på oplysningstidspunktet. På den baggrund gjorde skattemyndighederne i en række sager²⁷ gældende, at hvis dokumentationen ikke var udarbejdet senest på oplysningstidspunktet, havde skattemyndighederne adgang til at foretage en skønsmæssig ansættelse.

Denne problemstilling tog Højesteret stilling til i SKM2019.136.HR. Derudover blev der ved indførslen af den nye SKL i ordlyden af SKL § 39 stk. 3 indført en dokumentationsfrist. Problemstillingen vedrørende hvornår TP-dokumentationen skal foreligge i endelig udgave, og dermed hvornår Skattestyrelsen

²⁶ Juridiske vejledning 2020-1 C.D.11.13.1.2.2.3.3

²⁷ Se bl.a.: SKM2019.136.HR, SKM2019.207.LSR, SKM2018.511.LSR, SKM2018.510.LSR & SKM2018.62.LSR

er berettiget til at foretage en skønsmæssig ansættelse, kan dermed opdeles i to mulige retsstillinger. En som er gældende for oplysningsskemaer for indkomståret 2017 og tidligere og en for indkomståret 2018 og fremefter. Retsstillingerne omtales nærmere i afsnittene nedenfor.

2.2.1 Indkomstår omfattet af dagældende SKL § 3B

Tidligere var der tvivl om der var en frist for udarbejdelse af TP-dokumentationen, da en sådan frist ikke fulgte af ordlyden i den dagældende SKL § 3B stk. 5²⁸ (Nu SKL § 39). Der var uenighed om, hvornår den eventuelle frist var fastlagt, om det var ved oplysningstidspunktet, tidspunktet for indsendelsesfristens udløb, ansættelsestidspunktet eller et helt fjerde tidspunkt.²⁹ Derudover var der uenighed om, at dokumentationsfristen havde effekt på Skattestyrelsens mulighed for at foretage en skønsmæssig ansættelse.

2.2.1.1 SKM2019.136.HR

Svaret i forhold til om en eventuel frist for udarbejdelse af TP-dokumentation har effekt på, om Skattestyrelsen kan foretage en skønsmæssig ansættelse, blev afgjort af Højesteret i SKM2019.136.HR. Sagen omhandlede honorering af markedsføringsaktiviteterne udført af Microsoft Danmark. Skatteministeriet gjorde gældende, at Microsoft Danmarks TP-dokumentation ikke i sin helhed forelå på oplysningstidspunktet, og derfor var udarbejdet for sent. Skattemyndighedernes opfattelse var, at de på den baggrund var berettigede til at foretage en skønsmæssig ansættelse.

En enig Højesteret udtrykte, at det følger af dagældende SKL § 3B stk. 8 (Nu SKL § 46 stk. 1), at hvis den skattepligtige ikke havde udarbejdet sin TP-dokumentation fandt dagældende SKL § 5 stk. 3 (Nu SKL § 46 stk. 1) anvendelse. Det følger af dagældende SKL § 5 stk. 3 (Nu SKL § 46 stk. 1), at såfremt oplysningsskemaet ikke foreligger på ansættelsestidspunktet kan skatteansættelsen foretages skønsmæssigt. Højesteret fandt ikke, at ordlyden eller forarbejderne til dagældende SKL § 3B stk. 8 (Nu SKL § 46 stk. 1) gav anledning til en anden forståelse end, at det afgørende for, om man kan foretage en skønsmæssig ansættelse, er at TP-dokumentationen er modtaget på ansættelsestidspunktet. Højesterets dom fastlægger dermed, at der ikke kan foretages en skønsmæssig ansættelse alene på baggrund af, at TP-dokumentationen ikke foreligger i sin helhed på oplysningstidspunktet.

2.2.1.2 Ansættelsestidspunktet

Det afgørende tidspunkt for vurderingen af, om Skattestyrelsen er berettiget til at foretage en skønsmæssig ansættelse er, om Skattestyrelsen har modtaget TP-dokumentationen på ansættelsestidspunktet. Hvornår dette ansættelsestidspunkt er følger ikke af daværende SKL §§ 5 stk. 3 (Nu SKL § 46 stk. 1). Ansættelsesfristen må imidlertid være et tidspunkt efter oplysningsfristen, men før udløbet af ansættelsesfristen i SFL § 26 stk. 5, som er den 1. august i det 6 år efter indkomstårets udløb. Ansættelsestidspunktet må ligge noget før ansættelsesfristen, da gyldigheden af ansættelsen afhænger af, at der er fremsendt en agterskrivelse senest den 1. maj i det sjette år efter indkomstårets udløb jf. SFL § 26 stk. 1 sammenholdt med stk. 5. Ansættelsestidspunktets præcise placering vil afhænge af Skattestyrelsen. Den må antages at ligge noget før fristen for fremsendelsen af agterskrivelsen, da Skattestyrelsen skal have tid til at behandle sagen.

Under selve sagsbehandlingen må dokumentationen foreligge, for at dokumentationen kan udfylde sit formål,³⁰ som netop er at danne grundlag for Skatteforvaltningens kontrol af om de fastsatte priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med armslængdeprincippet. TP-dokumentationen skal dermed være udarbejdet, så den kan anvendes til skatteansættelsen. Der kan imidlertid være flere praktiske hensyn, som gør at det ville være en fordel for virksomhederne at udarbejde TP-dokumentationen noget tidligere. Et eksempel herpå er, at de kontrollerede transaktioner skal indberettes i oplysningsskemaet, og der-

²⁸ LBKG 2013 1264

²⁹ TfS 2013, 240

³⁰ FT 1997-98 (1.samling) tillæg A L84, s. 1896ff

med er det relevant at identificeret alle kontrollerede transaktioner, da oplysningsskemaet og TP-dokumentationen gerne skulle stemme overens. Derudover kan det senere hen være svært at finde sammenligningsgrundlag.³¹

2.2.1.3 SKM2019.136.HR betydning fremadrettet

Dommen har præjudikatværdi i forhold til udtalelserne vedrørende fortolkningen af daværende SKL § 3B stk. 8 og SKL § 5 stk. 3 (Nu SKL § 46 stk. 1) om, at det er ansættelsestidspunktet, der er afgørende i vurderingen af, om Skattestyrelsen kan foretage en skønsmæssig ansættelse. Det skyldes, at alle dommerne er enige i fortolkningen og dommen fastlægger et område, som ikke tidligere har været afprøvet. Dommens udtalelser vil have effekt nogle år endnu, hvilket skyldes, at der på TP-området gælder en forlænget ansættelsesfrist jf. SFL § 26 stk. 5 på 6 år efter indkomstårets udløb. Derfor vil der nogle år endnu være sager, som indeholder TP-dokumentationer omfattet af den tidligere SKL § 3B stk. 9 og § 5 stk. 3 (Nu SKL § 46 stk. 1). Der er imidlertid med den nye SKL blevet fastlagt en eksplicit frist for udarbejdelse af TP-dokumentationen, og det må derfor undersøges, om dette fremadrettet ændrer på det resultat, som Højesteret nåede frem til i sagen.

2.2.2 Indkomstår omfattet af nugældende SKL §§ 37-46

I forbindelse med udarbejdelsen af den nye SKL - dvs. inden afgørelsen på SKM2019.136.HR blev afsagt - anså lovgiver det på baggrund af flere verserende sager for nødvendigt at fastlægge fristen for udarbejdelsen af TP-dokumentationen.³² Lovgiver har derfor i SKL indarbejdet en ny bestemmelse i SKL § 39 stk. 3, 1 pkt., hvor det fastlægges, at TP-dokumentationen skal udarbejdes løbende og fristen for færdiggørelse af TP-dokumentationen er oplysningsfristen. Dermed ændres der på den hidtidige antagelse om at det kun er grundlaget for TP-dokumentationen, som skal ligge færdig på oplysningstidspunktet og dokumentationen efterfølgende kan færdiggøres og indsendes til skattemyndighederne inden for 60-dagsfristen.³³

2.2.2.1 Dokumentationsfristens betydning for skønsmæssige ansættelser

Det er nu lovbestemt, at TP-dokumentationen skal udarbejdes løbende og senest være færdig på oplysningstidspunktet. Fra oplysningstidspunktet frem til en eventuel TP-revision skal TP-dokumentationen forblive uændret. Spørgsmålet er om Skattestyrelsen fremadrettet kan foretage en skønsmæssig ansættelse udelukkende med den begrundelse, at skatteyder ikke har færdiggjort TP-dokumentationen på oplysningstidspunktet, eller fremlagt beviser for at TP-dokumentationen var færdiggjort på oplysningstidspunktet.

2.2.2.1.1 Skattestyrelsens holdning

Det er Skattestyrelsens holdning, at tilføjjelsen af SKL § 39 stk. 3 medfører, at der kan foretages en skønsmæssig ansættelse, hvis TP-dokumentationen er udarbejdet efter oplysningsfristen. Det er dermed Skattestyrelsens holdning, at Højesterets afgørelse i SKM2019.136.HR ikke har effekt efter den nye SKL er trådt i kraft.³⁴ Det må undersøges, om der er belæg for Skattestyrelsens fortolkning af SKL § 46 stk. 1.³⁵ Derfor skal ordlyden af SKL § 46 stk. 1 først fortolkes.

2.2.2.1.2 Fortolkning af bestemmelsen i SKL § 46 stk. 1

2.2.2.1.2.1 Ordlyden

Ordlyden af SKL § 46 stk. 1 er følgende:

”Har en skattepligtig omfattet af § 38 eller § 40, stk. 1, ikke udarbejdet dokumentation for kontrollerede transaktioner efter § 39 ... kan told- og skatteforvaltningen efter udløbet af oplysningsfristen i §§ 11-13 for det pågældende

³¹ Se mere om dette i FT 1997-98 (1.samling) tillæg A L84, s.1899 samt SU 2010, 142

³² Lovforslag som fremsat: FT 2017-18 tillæg A L13, bemærkninger til § 39 stk. 3, 1 pkt.

³³ Om dette se TfS 2013, 240 & SR.2018.0133

³⁴ SKM2019.374.SKTST og juridiske vejledning 2020-1 C.D.11.13.1.3.2

³⁵ Skattestyrelsens holdning er kritiseret i RR.2019.09.0018

indkomstår foretage en skønsmæssig ansættelse, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner for dette indkomstår, i overensstemmelse med ligningslovens § 2, stk. 1.”(Egen understregning)

Det følger af ordlyden, at der kan foretages en skønsmæssig ansættelse, hvis skatteyder ikke har udarbejdet en TP-dokumentation. Tilmed følger det af ordlyden, at Skattestyrelsen først skønsmæssigt kan ansætte de kontrollerede transaktioner efter udløbet af oplysningsfristen.

Ordlyden udtrykker ikke, at der kan foretages en skønsmæssig ansættelse alene begrundet i, at TP-dokumentationen er udarbejdet efter oplysningsfristen. Bestemmelsen henviser til SKL § 39, spørgsmålet er om henvisningen er tilstrækkelig til, at såfremt dokumentationsfristen ikke er overholdt, er Skattestyrelsen berettiget til at foretage en skønsmæssig ansættelse. Henvisningen kan være udtryk for de følgende to fortolkninger.

Den første fortolkning er, at henvisningen til SKL § 39 alene er udtryk for, at det er denne bestemmelse, der fastlægger dokumentationspligten. Dermed at ordlyden af SKL § 46 stk. 1 skal forstås således, at hvis skatteyder ikke har udarbejdet dokumentationen for kontrollerede transaktioner, man som skatteyder er pålagt at udarbejde i SKL § 39, er Skattestyrelsen berettiget til at foretage en skønsmæssig ansættelse.

Den anden fortolkningsmulighed er, at henvisningen betyder, at dokumentationen skal opfylde alle stykkerne i SKL § 39 og dermed at TP-dokumentationen skal være udarbejdet på oplysningstidspunktet og være indsendt inden udløbet af 60-dagsfristen. Såfremt skatteyder ikke har overholdt fristerne betyder det, at der kan foretages en skønsmæssig ansættelse.

Hvilken fortolkningerne af ordlyden, der er korrekt er uvist, derfor må forarbejderne inddrages i fortolkningen.

2.2.2.1.2.2 Forarbejder

Forarbejderne til § 46 stk. 1³⁶ nævner alene, at der kan foretages skønsmæssig ansættelser når TP-dokumentationen ikke er udarbejdet eller når dokumentationen er mangelfuld. Forarbejderne nævner ikke noget omkring, at en dokumentation der ikke overholder dokumentationsfristen medfører, at Skattestyrelsen er berettiget til at foretage en skønsmæssig ansættelse. Forarbejderne til SKL § 39 stk. 1, 1 pkt.³⁷ nævner også kun, at der kan foretages skønsmæssige ansættelser i de to førstnævnte situationer. Forarbejderne til SKL § 39 stk. 3, 1 pkt.³⁸ nævner ikke noget om, at dokumentationsfristen har indflydelse på, om der kan foretages skønsmæssige ansættelser. Forarbejderne til den nugældende SKL indeholder dermed ingen indikation af, at manglende overholdelse af dokumentationsfristen skal medføre, at Skattestyrelsen er berettiget til at foretage en skønsmæssig ansættelse.

Der er ingen baggrund for, ud fra forarbejderne til at konkludere, at det har været hensigten, at skattemyndighederne skal være berettiget til at foretage en skønsmæssig ansættelse, alene fordi dokumentationsfristen ikke er overholdt. Formålet med den skønsmæssige ansættelse må yderligere inddrages i forhold til fortolkningen af bestemmelsen.

2.2.2.1.2.3 Formålet med skønsmæssige ansættelser

Reglerne om skønsmæssig ansættelse af den skattepligtige indkomst er blevet indført til brug for situationer, hvor skatteyder ikke havde indsendt informationer i deres oplysningsskema til brug for skatteansættelsen. Det omfatter dermed den situation, hvor der foreligger dokumentationsnød og dermed behov for et skøn af værdien af indtægterne og udgifterne eller de kontrollerede transaktioner. Berettigelsen og nødvendigheden af den skønsmæssige ansættelse er dokumentationsnød.³⁹

³⁶ Lovforslag som fremsat: FT 2017-18 tillæg A L13, bemærkninger til § 46 stk. 1

³⁷ Lovforslag som fremsat: FT 2017-18 tillæg A L13, bemærkninger til § 39 stk. 1, 1 pkt.

³⁸ Ibid., bemærkninger til § 39 stk. 3, 1 pkt.

³⁹ RR.2019.09.0018

Udøvelsen af den skønsmæssige ansættelse omfatter udøvelsen af et værdiskøn. Værdiskøn⁴⁰ omhandler fastlæggelsen af faktum. Den manglende opfyldelse af dokumentationspligten fører til dokumentationssnød for skattemyndighederne, da de ikke har faktum, de kan ligge til grund for skatteansættelsen. Det medfører derfor, at skattemyndighederne foretager et værdiskøn over de kontrollerede transaktioner, som træder i stedet for det manglende faktum. Ved skønsmæssig ansættelse i TP-sager foretager skattemyndighederne værdiskønnet i forhold til fastlæggelse af, hvad der udgør armslængdehonoreringen i den kontrollerede transaktion. Værdiskønnet i TP-sager er lovhjemlet i SKL § 46 (tidligere i SKL § 3B stk. 9).⁴¹

Såfremt skattemyndighederne kan foretage en skønsmæssig ansættelse, selvom de har modtaget TP-dokumentationen på ansættelsestidspunktet, alene begrundet i at TP-dokumentationen ikke var udarbejdet på oplysningstidspunktet, ville det stride imod hele berettigelsen for at kunne foretage skønsmæssige ansættelser og værdiskøn. Skattemyndighederne vil i en sådan situation som følge af officialprincippet stadig være forpligtede til at ligge TP-dokumentationen til grund for skatteansættelsen. Det vil dermed være et faktum, der skal ligges til grund, og dermed er der ingen baggrund for at foretage værdiskønnet.

Henset til formålet må anvendelsen af værdiskøn begrænses til situationer hvor der er dokumentationssnød.

2.2.2.1.3 Praksis

I SKM2019.136.HR tog Højesteret stilling til Skattemyndighedernes anbringende om, at de kunne foretage en skønsmæssig ansættelse, fordi TP-dokumentationen ikke forelå i sin helhed på oplysningstidspunktet. Højesteret foretog en fortolkning af dagældende SKL § 3B stk. 8 og § 5 stk. 3 (Nu SKL § 46 stk. 1). Da SKL § 46 stk. 1 er en indholdsmæssig videreførelse af SKL § 3B stk. 8 må denne praksis stadig anses for at være gældende. Højesteret nåede, ud fra ordlyden og forarbejderne til SKL § 3B stk. 8 (Nu SKL § 46 stk. 1), frem til, at det afgørende tidspunkt for vurderingen af, om der kan foretages en skønsmæssig ansættelse er om TP-dokumentationen er modtaget på ansættelsestidspunktet.

Højesteret lagde vægt på ordlyden og forarbejderne. Den tidligere SKL § 3B stk. 8 (nu SKL § 46 stk. 1) henviste til SKL § 3B stk. 5,⁴² som nu er videreført i SKL § 39 med to tilføjelser. Den første tilføjelse er indskrivningen af dokumentationsfristen, men det nævnes i forarbejderne, at denne allerede følger af praksis og de oprindelige forarbejder til SKL § 3B stk. 8 (nu SKL § 46 stk. 1).⁴³ Den anden tilføjelse er, at der er indsat en minimumsfrist på 60-dage til indsendelse af TP-dokumentationen. Denne frist har tidligere fuldt af administrativ praksis og TP-DOK-BEK.⁴⁴ Det har siden indførelsen af dokumentationspligten været et krav, at TP-dokumentationen skal indsendes på skattemyndighedernes begæring.⁴⁵ De to tilføjelser fulgte allerede af forarbejderne og praksis, og Højesteret tillagde det ikke betydning ved fortolkningen i SKM2019.136.HR i forhold til fortolkningen af, hvornår Skattestyrelsen er berettiget til at foretage en skønsmæssig ansættelse. Det indikerer at fortolkningsmulighed ét må lægges til grund.

Henset til at SKL § 46 stk. 1 er en videreførelse af den tidligere SKL § 3B stk. 9 må praksis fra Højesteret anses for at være gældende, da forarbejderne eller ordlyden af lovgivningen ikke ændrer på omfanget af berettigelsen til at foretage skønsmæssige ansættelser.

2.2.2.1.4 Sammenfatning

Sammenfattende bemærkes det ud fra forarbejderne, formålet og praksis, at der kun er baggrund for fortolkningsmulighed ét, dvs. at henvisningen til SKL § 39 må anses for at være udtryk for, at det er

⁴⁰ I relation til skatteretten omtales værdiskøn ofte som skatteskøn.

⁴¹ Jens Wittendorff, *Transfer Pricing* s. 79ff, TfS 2005, 497 & RR.2014.03.0064

⁴² LBKG 2013 1264

⁴³ Lovforslag som fremsat: FT 2017-18 tillæg A L13, bemærkninger til § 39 stk. 3, 1 pkt. samt FT 1997-98 (1.samling) tillæg A L84, s. 1896-1910

⁴⁴ Fristen på 60-dage fulgte af § 2 stk. 4 i den første TP-DOK.BEK nr. 42 af 24-01-2006 og fremgår også af den gældende TP-DOK.BEK § 2 stk. 4

⁴⁵ Lovforslag som fremsat: FT 2017-18 tillæg A L13, bemærkninger til § 39 stk. 3, 3 pkt. samt L 1998 131

denne bestemmelse, der fastlægger dokumentationspligten. Dermed at ordlyden af SKL § 46 stk. 1 skal forstås således, at hvis skatteyder ikke har udarbejdet dokumentationen for kontrollerede transaktioner, man som skatteyder er pålagt at udarbejde i SKL § 39, er Skattestyrelsen berettiget til at foretage en skønsmæssig ansættelse.

Der er en mulighed for, at domstolene vil anse henvisningen til SKL § 39, som at dokumentationsfristen og 60-dagsfristen skal være overholdt. I så fald vil domstolene bryde med praksis omkring TP-dokumentationen skal være tilgængelig på ansættelsestidspunktet og praksis omkring at dokumentationsnød gør skattemyndighederne berettiget til at foretage en skønsmæssig ansættelse. Der er ikke i forarbejderne, formålet eller praksis baggrund for Skatteforvaltningens fortolkning af, at indførelsen af dokumentationsfristen har den betydning, at manglende overholdelse af fristen, medfører at Skatteforvaltningen er berettiget til at foretage en skønsmæssig ansættelse. Henset til forarbejderne, formålet og praksis må fortolkningsmulighed ét anses for at være den mest sandsynlige. Der er dermed ikke baggrund for, at Skatteforvaltningen er berettiget til at foretage en skønsmæssige ansættelse, såfremt TP-dokumentationen ikke forelå i sin helhed på oplysningstidspunktet. Der er imidlertid udarbejdet et lovforslag omkring ændring af ordlyden i SKL § 46 stk. 1.

2.2.2.1.5 Lovforslag om ændring af SKL § 46 stk. 1

Skatteministeriet har i LF 48⁴⁶ anset det for nødvendigt at tydeliggøre, hvornår skatteforvaltningen har mulighed for foretage ansættelsen skønsmæssigt. Det foreslås, at det tydeliggøres, at der kan foretages en skønsmæssig ansættelse i TP-sager, hvis TP-dokumentation ikke er udarbejdet rettidigt. Derudover pointeres det, at Højesterets dom SKM2019.136.HR kun har taget stilling til reglerne i den SKL som var gældende frem til den 31. december 2018, dvs. indtil ikrafttræden af den nugældende omskrevne SKL som trådte i kraft den 1. januar 2019.⁴⁷ Det foreslås, at der i SKL § 46 stk. 1 indsættes ”rettidigt”, så ordlyden i stedet bliver:

”Har en skattepligtig omfattet af § 38 eller § 40, stk. 1, ikke udarbejdet dokumentation for kontrollerede transaktioner efter § 39 rettidigt ..., kan told- og skatteforvaltningen ... foretage en skønsmæssig ansættelse ...”⁴⁸ (Egen understregning)

Derudover tilføjes der til SKL § 46 stk. 1 et 2 pkt. med følgende ordlyd:

”Dokumentationen kan kun anses for at være udarbejdet rettidigt, hvis den er udarbejdet og indgivet i overensstemmelse med § 39, stk. 3.”⁴⁹

Dette lovforslag er i skrivende stund ikke vedtaget, men såfremt det bliver vedtaget, er det klart, at der kan foretages en skønsmæssig ansættelse, efter den nye formulering af SKL § 46 stk. 1 på baggrund af TP-dokumentationen ikke er rettidig. Bestemmelsen om rettidighed betyder, at det både er et krav, at TP-dokumentationen er udarbejdet i sin helhed på oplysningstidspunktet, og at skatteyder har indsendt dokumentationen inden for 60-dagsfristen. Det gør det muligt for Skattestyrelsen at foretage en skønsmæssig ansættelse, såfremt 1) dokumentationen ikke er udarbejdet på oplysningstidspunktet eller 2) TP-dokumentationen ikke indsendes inden for 60-dagsfristen.

2.2.2.1.5.1 Lovforslagets betydning for fortolkningen af den nugældende SKL § 46 stk. 1

Der henvises i forarbejderne til, at Højesterets dom i SKM2019.136.HR ikke har indflydelse på fortolkningen af den nugældende SKL § 46, og at der er tale om en tydeliggørelse og ikke en ændring af gældende ret.⁵⁰ Disse udtalelser må karakteriseres som efterarbejder, da det er udtalelser, der er kommet

⁴⁶ LF 48 fremsat d. 06-11-2019, Lovforslag som fremsat

⁴⁷ LF 48 fremsat d. 06-11-2019, Lovforslag som fremsat, almindelige bemærkninger afsnit 2.4 & bemærkninger til § 7 nr. 3 & 4

⁴⁸ LF 48 fremsat d. 06-11-2019, Lovforslag som fremsat

⁴⁹ Ibid., Lovforslag som fremsat

⁵⁰ LF 48 fremsat d. 06-11-2019, Lovforslag som fremsat, almindelige bemærkninger afsnit 2.4 & bemærkninger til § 7 nr. 3 & 4

frem efter lovens vedtagelse. Spørgsmålet er, om domstolene vil tillægge disse udtalelser vægt i forhold til fortolkningen af den nugældende SKL § 46 stk. 1.

Der er betænkeligheder ved at anvende efterarbejder i fortolkning af lov. Der kan være problemstillinger i forhold til magtfordrejning, hvor den lovgivende magt kan få karakter af den dømmende magt, fordi lovgiver forholder sig til indholdet og fortolkningen af loven efter den er vedtaget. Det må som udgangspunkt være op til domstolene at foretage fortolkningen af loven ud fra den lov lovgiver har vedtaget. Højesteret har i SKM2019.136.HR taget stilling til fortolkningen af den tidligere SKL, som er videreført i den gældende SKL. Højesteret har dermed fastlagt retstilstanden og lovgivningen er uændret på dette punkt.

Derfor anses det for at være ukorrekt, at Skatteministeriet anser udtalelserne i forarbejderne⁵¹ for at være en præcisering. Skattemyndighederne har i mange år haft den fortolkning at en for sent udarbejdet TP-dokumentation bevirker, at de kunne foretage en skønsmæssig ansættelse. Denne praksis blev imidlertid underkendt af Højesteret. I forhold til den fortolkning skatteforvaltningen gennem tiden har haft af lovgivningen, er der tale om en præcisering, men i forhold til gældende ret fastlagt af domstolene er der tale om en ændring af praksis. Baggrunden for, at skattemyndighederne gerne vil have ændringen til at være en præcisering frem for en praksisændring er, at præciseringer som udgangspunkt har virkning både fremad og bagud.⁵²

Det virker betænkeligt, at Højesteret ved en fortolkning af den nugældende SKL § 46 stk. 1 ville nå frem til en anden fortolkning end de gjorde i SKM2019.136.HR, da bestemmelsen er en videreførelse af den lovgivning, som blev fortolket i SKM2019.136.HR. Såfremt lovgiver er uenig i domstolenes fortolkning af lovbestemmelserne, må lovgiver ændre ordlyden i lovbestemmelsen. Det kan ikke anses for at være holdbart, såfremt lovgiver i forarbejder kan diktere hvilke afgørelser, der skal anvendes til fortolkning af tidligere vedtaget lovgivning, fordi de er uenige i det resultat, domstolene er nået frem til. Såfremt man vil ændre en lov må det ske gennem vedtagelse af en ny lov. Det er betænkeligt og uhenigtsmæssigt, såfremt lovgiver kan nøjes med at lovgive i forarbejderne. Det skyldes især retssikkerheden over for skatteyder, da de skal oplyses omkring ændringer i loven.⁵³ At lovforslaget medfører en ændring i ordlyden i SKL § 46 er med til at indikere, at der foretages en ændring i bestemmelsen, så den får et andet omfang end tidligere, såfremt dette allerede fulgte af SKL § 46 stk.1, ville der ikke være behov for ændringen.

Sammenfattende vurderes det, at domstolene ikke vil ligge afgørende vægt på efterarbejderne⁵⁴ i forhold til fortolkningen af den nugældende SKL § 46 stk. 1, det skyldes primært, at de udtrykker det modsatte af forarbejderne, formålet og praksis omkring bestemmelsen. Om der vil blive lagt vægt på efterarbejderne i fortolkningen af SKL § 46 stk. 1 vil i sidste ende blive afgjort ved domstolsprøvelse.

Det konkluderes, at Skattestyrelsen efter den nugældende SKL § 46 stk. 1 ikke har mulighed for at foretage en skønsmæssig ansættelse alene fordi TP-dokumentationen i sin helhed ikke er udarbejdet på oplysningstidspunktet. Det afgørende for, om Skattestyrelsen kan foretage en skønsmæssig ansættelse er, om de har modtaget TP-dokumentationen på ansættelsestidspunktet.

⁵¹ LF 48 fremsat d. 06-11-2019, Lovforslag som fremsat, almindelige bemærkninger afsnit 2.4 & bemærkninger til § 7 nr. 3 & 4

⁵² Tfs 2007, 327

⁵³ Niels Fenger, *Forvaltningsret*, afsnit 7.3.2

⁵⁴ LF 48 fremsat d. 06-11-2019 Lovforslag som fremsat, almindelige bemærkninger afsnit 2.4 & bemærkninger til § 7 nr. 3 & 4

2.3 Skatteyder har udarbejdet en mangelfuld TP-dokumentation

TP-dokumentationen skal fremsendes til Skattestyrelsen efter anmodning jf. SKL § 39 stk. 3, 2 pkt. Det følger ikke af ordlyden i SKL § 46 stk. 1, at en mangelfuld TP-dokumentation kan medføre en skønsmæssig ansættelse, men dette følger af forarbejderne⁵⁵ og praksis.⁵⁶

Baggrunden for at omfatte mangelfulde TP-dokumentationer er, at dokumentationen er så mangelfuld, at det sidestilles med, at man ikke har udarbejdet en TP-dokumentation jf. SKM2019.136.HR. Vurderingen af om en TP-dokumentation er mangelfuld, bedømmes på baggrund af om TP-dokumentationen er

”... 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.” jf. SKL § 39 stk. 1, 2 pk.⁵⁷

Hvis TP-dokumentationen ikke sætter Skattestyrelsen i stand til at vurdere, om de kontrollerede transaktioner er foretaget på armslængdevilkår, har Skattestyrelsen adgang til at foretage en skønsmæssig ansættelse. Hvilke informationer, der er centrale at inddrage i TP-dokumentation, for at det er muligt at vurdere om armslængdeprincippet er overholdt, er udtrykt i TP-DOK.BEK.

TP-DOK.BEK fastlægger rammerne for, hvad en TP-dokumentation skal indeholde. TP-dokumentation skal bestå af to dokumenter:⁵⁸ en fællesdokumentation for hele koncernen og en landespecifik dokumentation for hver skattepligtig i koncernen omhandlende de kontrollerede transaktioner jf. TP-DOK.BEK § 2. Der opstilles i TP-DOK.BEK's § 4 og § 5 nærmere indholdsmæssige krav til henholdsvis fælles dokumentationen og den landespecifikke dokumentation.

Ifølge § 2 stk. 2 i TP-DOK.BEK er omfanget af elementerne i §§ 4 og 5 afhængige af kompleksiteten af koncernen, den skattepligtige og de kontrollerede transaktioner. Der er dermed ikke en direkte tjekliste, som den skattepligtige kan afkrydse for at være sikker på, at den udarbejdede TP-dokumentation ikke er mangelfuld. Der kan dermed ikke gives nogle endegyldige og præcise krav til indhold af TP-dokumentationen. Det er ikke muligt at opstille sådanne præcise krav, fordi der er stor forskel på selskabers struktur og aktivitet. Man har derfor ladet det være op til den skattepligtige at vurdere omfanget af beskrivelser, analyser mv. Minimum er, at der inddrages alt hvad der er relevant, for at Skattestyrelsen kan udlede, hvordan priser og vilkår for de kontrollerede transaktioner er fastsat.

TP-DOK.BEK er udformet i overensstemmelse med anbefalingerne fra OECD opstillet i OECD TPG's bilag I og II til kapital 5.⁵⁹ Dermed kan den skattepligtige anvende principperne i OECD TPG ved vurderingen af, hvilke informationer der derudover er nødvendige at have med i TP-dokumentationen.

Udgangspunktet er, at alle elementer oplyst i TP-DOK.BEK skal indgå i TP-dokumentationen. Det er imidlertid op til den enkelte at vurdere omfanget af de enkelte elementer. Det er dermed ikke fra lovgivers side gjort åbenlyst klart, hvornår en TP-dokumentation opfylder kravene. Omfanget vil afhænge af en konkret vurdering, da TP-sager især er meget faktum specifikke. Det kan gøre det vanskeligt at ud-

⁵⁵ Lovforslag som fremsat: FT 2017-18 tillæg A L13, bemærkninger til § 39 stk. 1, 1 pkt. & § 46 stk. 1 samt almindelige bemærkninger afsnit 3.4 Transfer Pricing

⁵⁶ Bl.a. SKM2019.136.HR

⁵⁷ Samme formulering var i tidligere SKL § 3B stk. 5, 2 pkt. gældende frem til 31/12-2018, se også Lovforslag som fremsat: FT 2017-18 tillæg A L13, bemærkninger til § 39 stk. 1, 2 pkt.

⁵⁸ Der er generelt et tredje element inden for TP som er land for land rapporten der er reguleret i SKL §§ 47-52

⁵⁹ TP-DOK.BEK er udstedt med hjemmel i SKL § 42. af lovforslag som fremsat: FT 2017-18 tillæg A L13, bemærkninger til § 42 følger at reglerne fastsat efter bemyndigelsen i SKL § 42 skal være i overensstemmelse med OECD TPG.

drage generelle retningslinjer fra praksis, som yderligere er vanskeliggjort af anonymiseringen i afgørelserne. Nyere retspraksis gennemgås i understående til den videre fortolkning af, hvornår en TP-dokumentation er mangelfuld.

2.3.1 Praksis hvor TP-dokumentationen ikke blev anset for at være mangelfuld

I SKM2019.136.HR nåede en enig Højesteret frem til at selskabets TP-dokumentation ikke kunne anses for at være mangelfuld. Problemstillingen i sagen var, at Skattemyndighederne mente, at selskabet skulle modtage honorering for salg af produkter gennem multinationale computerproducenters salg af computere med præinstalleret software til slutbrugere i Danmark. Højesteret fandt ikke at dette gjorde dokumentationen mangelfuld, da det tydeligt fremgik af TP-dokumentationen, hvordan man foretog honorering, og dermed at disse salg ikke indgik i beregningen af honoreringen.

Af dommen kan det udledes, at såfremt skatteyder i dokumentationen tydeligt beskriver, hvordan honorering foretages kan dokumentationen ikke anses for at være mangelfuld. At skattemyndighederne mener, at selskabet burde have modtaget honorering for noget mere, kan ikke gøre, at dokumentationen skal anses for at være mangelfuld. Det er derfor op til skattemyndighederne, at bevise at den honorering, skatteyder har fået og beskrevet i dokumentationen, er i uoverensstemmelse med armslængdeprincippet i LL § 2.

I SKM2018.510.LSR mente Skattestyrelsen, at de er berettiget til at foretage en skønsmæssig ansættelse med den begrundelse, at selskabets TP-dokumentation ikke indeholder oplysninger om nedlukningen af fabrikken, og at der ikke er fastsat et kompensationsbeløb for nedlukningen. Der var efter selskabets opfattelse ikke en kontrolleret transaktion mellem selskabet og koncernforbundne selskaber i forhold til nedlukningen. LSR fandt, at Skattestyrelsen ikke var berettiget til at foretage en skønsmæssig ansættelse. Dokumentationen kunne ikke anses for at være mangelfuld, da der på daværende tidspunkt ikke var specifikke krav om at TP-dokumentationen skulle indeholde beskrivelser af omstruktureringer.⁶⁰

Udfaldet på denne afgørelse om, at omstruktureringer ikke skal beskrives, har kun betydning for indkomstår før TP-DOK.BEK for 2006 blev gældende, og det har dermed ikke betydning fremadrettet. Afgørelsen kan imidlertid give en indikation af, at en dokumentation ikke kan anses for at være mangelfuld for ikke at beskrive elementer, som der ikke er stillet krav om, at selskabet skal oplyse om i TP-DOK.BEK. Man må imidlertid være varsom med direkte at konkludere, at hvis det ikke står i TP-DOK.BEK, så skal man ikke beskrive det. Andre elementer kan være relevante for, i grundlaget for hvordan priser og vilkår er fastsat selvom det ikke direkte er angivet at disse informationer skal beskrives i TP-DOK.BEK.

2.3.2 Praksis hvor TP-dokumentationen blev anset for at være mangelfuld

SKM2019.207.LSR omhandler salget af immaterielle aktiver mellem et dansk selskab og et koncernforbundet selskab i USA. Det var uomtvistet, at denne transaktion havde fundet sted. Skatteyder havde ikke beskrevet denne overdragelse i TP-dokumentationen, da skatteyder havde vurderet at transaktionen var af et beskedent økonomisk omfang. LSR fandt, at Skattestyrelsen havde hjemmel til at foretage en skønsmæssig ansættelse. LSR begrundede det med, at transaktionen burde have været beskrevet i TP-dokumentationen. Til forskel fra SKM2018.510.LSR omtalt overfor, var Skattestyrelsen og skatteyder enige om at transaktionen havde fundet sted. TP-dokumentationen skal indeholde oplysninger om alle kontrollerede transaktioner, selvom de anses for at være uvæsentlige jf. § 3 i TP-DOK.BEK. Den manglende oplysning om transaktionen i TP-dokumentationen bevirkede, at dokumentationen blev anset for at være tilstrækkelig mangelfuld til, at Skattestyrelsen var berettiget til at foretage en skønsmæssig ansættelse.

SKM2018.511.LSR omhandler en dansk distributør, der over en årrække har genereret underskud. LSR fandt, at selskabets TP-dokumentation var mangelfuld, fordi den ikke udgjorde et tilstrækkeligt grundlag til at vurdere, om de anvendte priser og vilkår er i overensstemmelse med armslængdeprincippet. LSR

⁶⁰ Dette krav gjaldt først fra implementeringen af bekendtgørelse nr. 42 af 24 januar 2006 som først trådte i kraft for indkomstår påbegyndt den 1 januar 2006 eller senere jf. § 12 i bekendtgørelsen.

lagde afgørende vægt på, at beskrivelserne af de koncerninterne serviceydelser ikke var tilstrækkeligt specificerede, særligt i forhold til hvilke ydelser selskabet modtager, hvilke koncernforbundne selskaber der leverer ydelserne samt afstemning af beløbene for de leverede ydelser til selskabets årsregnskaber. LSR henviser i forhold til ovenstående mangler til § 5 i TP-DOK.BEK nr. 42 af 24 januar 2006. Manglerne medførte, at Skattestyrelsen ikke havde det nødvendige grundlag til at vurdere nytteværdien af de leverede koncerninterne ydelser, og om betalingen for ydelserne var på armslængdevilkår. Fra afgørelsen kan det udledes, at dokumentationen som minimum skal indeholde de elementer, som er opstillet i TP-DOK.BEK, da det ellers kan medføre, at TP-dokumentationen er mangelfuld. Manglerne i denne sag var beskrivelsen af transaktionerne, og det er informationer, som især er vigtige for skattemyndighederne i forhold til at vurdere om de anvendte priser og vilkår er i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

I SKM2018.62.LSR⁶¹ vurderede LSR, at Skattestyrelsen var berettiget til at foretage en skønsmæssig ansættelse efter dagældende SKL § 3B stk. 8 (Nu SKL § 46 stk.1), da TP-dokumentationen var væsentlig mangelfuld. Den væsentlige mangel bestod i en manglende sammenlignelighedsanalyse i forbindelse med den anvendte TP-metode. LSR lagde derudover vægt på, at de anvendte brutto- og nettoavancer ikke var segmenterede mellem kontrollerede og ikke kontrollerede transaktioner. Der blev også lagt vægt på, at de avancer der var beskrevet i TP-dokumentationen, som salgsselskaberne skulle tjene ikke var implementeret som beskrevet, da selskaberne ligger uden for de beskrevne avancer og uden at man har justeret salgspriserne. I SKM2017.115.LSR nåede LSR også frem til at en manglende sammenlignelighedsanalyse medfører, at TP-dokumentationen er tilstrækkelig mangelfuld til, at Skattestyrelsen var berettiget til at foretage en skønsmæssig ansættelse.

Der blev lagt vægt på den manglende sammenlignelighedsanalyse. Sammenlignelighedsanalysen er essentiel i grundlaget for at Skattestyrelsen kan vurdere om de fastsatte priser og vilkår er i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Baggrunden herfor er, at sammenlignelighedsanalysen er der hvor skatteyderen beskriver og identificerer den kontrollerede transaktion samt argumenterer for, at de anvendte priser og vilkår er sammenlignelige med transaktioner foretaget mellem uafhængige parter og dermed er på armslængdevilkår. At dokumentation skal indeholde en sammenlignelighedsanalyse følger også af TP-DOK.BEK's § 5 stk. 2. Såfremt denne sammenlignelighedsanalyse mangler vanskeliggør det formålet med hele dokumentationspligten, som er at sætte skattemyndighederne i stand til at kontrollere, om skatteyder overholder armslængdeprincippet i LL § 2.

2.3.3 Sammenfatning

Ud fra SKM2019.136.HR kan det udledes, at dokumentationen skal være så væsentlig mangelfuld at skattemyndighederne ikke er i stand til at vurdere, om de anvendte priser og vilkår er i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Dokumentationen skal være så mangelfuld, at det kan sidestilles med, at skatteyder ikke har udarbejdet en TP-dokumentation. Der skal derfor være en væsentlig grad af dokumentationsnød i forhold til information, som er relevant for vurderingen af, om armslængdeprincippet er overholdt.

Derudover er vurderingen baseret på, om indholdskravene for TP-DOK.BEK for det relevante indkomstår er opfyldt. TP-DOK.BEK's formål er at fastlægge indholdet af den skriftlige dokumentation.⁶² TP-DOK.BEK er dermed en direkte tilkendegivelse af, hvilke informationer Skattestyrelsen ønsker at modtage. I den juridiske vejledning udtrykker skatteforvaltningen, at alle punkter nævnt i TP-DOK.BEK §§ 4 og 5 skal nævnes i TP-dokumentationen. Selvom virksomheden ikke har aktiviteter, aftaler og transaktioner mv. skal det positivt angives i dokumentation at de ikke har sådanne aktiviteter, aftaler og transaktioner mv.⁶³

Det følger af SKM2019.374.SKTST, at Skattestyrelsen anser en TP-dokumentation for at være fyldestgørende, hvis den er i overensstemmelse med den TP-DOK.BEK, der var glædende for det relevante

⁶¹ Afgørelsen er appelleret

⁶² Lovforslag som fremsat: FT 2017-18 tillæg A L13, bemærkninger til § 42

⁶³ Juridiske vejledning 2020-1 C.D.11.13.1.3.1.

indkomstår samt OECD TPG. Dokumentationskravet efter TP-DOK.BEK er omfattende,⁶⁴ og dermed må det modsætningsvis kunne sluttes, at der ud fra en proportionalitetsbetragtning, at dokumentationen ikke kan anses for at være mangelfuld, fordi den ikke indeholder oplysninger, som ikke er påkrævet i TP-DOK.BEK. Hvis der er noget, som ikke fremgår tilstrækkeligt tydeligt, må Skattestyrelsen efterspørge supplerende oplysninger jf. officialprincippet. Der må derfor sondres mellem uklarheder i TP-dokumentationen og mangler, der medfører, at Skattestyrelsen ikke har tilstrækkeligt grundlagt at vurdere om kontrollerede transaktioner er i overensstemmelse med LL § 2.

Der er stadig uklarheder i forhold til præcist, hvornår der foreligger en mangel. Dette spørgsmål må være en konkret vurdering fra sag til sag. Sammenfattende må det bemærkes, at vurderingen af om TP-dokumentationen er mangelfuld, som udgangspunkt er en vurdering af om kravene i TP-DOK.BEK er opfyldt.

2.3.4 Efterfølgende informationers indflydelse på mangelsvurderingen

Skatteforvaltningen har i forbindelse med skattekontrollen mulighed for at anmode om supplerende oplysninger fra den skattepligtige jf. TP-DOK.BEK § 6.

Skatteforvaltningen er underlagt det ulovbestemte forvaltningsretlige princip officialprincippet. Officialprincippet medfører en pligt for skatteforvaltningen til at sikre, at alle nødvendige oplysninger fremskaffes samt at foretage den materielt korrekte skatteansættelse på grundlag af de fremskaffede oplysninger.⁶⁵ Det følger klart af officialprincippet, at de efterfølgende oplysninger skal indgå som faktum ved skatteansættelsen.

Spørgsmålet er imidlertid, hvilken indflydelse de efterfølgende oplysninger har på vurderingen af, om dokumentationen er mangelfuld? Skal mangelsvurderingen i forhold til om Skattestyrelsen er berettiget til at foretage en skønsmæssig ansættelse udelukkende foretages på baggrund af TP-dokumentationen eller indgår de efterfølgende informationer i vurderingen?

Højesteret udtrykker i SKM2019.136.HR følgende:

”...at en transfer pricing dokumentation, der i så væsentligt omfang er mangelfuld, at den ikke giver skattemyndighederne et tilstrækkeligt grundlag for at vurdere, om armslængdeprincippet er overholdt, må sidestilles med manglende dokumentation.” (Egen understregning)

Højesterets udtalelse indikerer, at mangelsvurderingen skal foretages på baggrund af TP-dokumentationen. Højesteret har i samme sag udtrykt, at det afgørende er, at Skattestyrelsen har modtaget TP-dokumentationen på ansættelsestidspunktet jf. afsnit 2.2.1.1. Vurderingen af om TP-dokumentationen er mangelfuld skal derfor foretages på ansættelsestidspunktet. Der er ikke krav til, hvilket format TP-dokumentationen skal angives i, og dermed er der ikke krav om, at den skal være angivet i et samlet dokument. Derfor må de informationer Skattestyrelsen har modtaget på ansættelsestidspunktet anses for at udgøre TP-dokumentationen. Efter Højesterets udtalelser i SKM2019.136.HR må det konkluderes, at mangelsvurderingen efter nugældende ret må foretages på baggrund af de informationer Skattestyrelsen har modtaget på ansættelsestidspunktet.

Såfremt LF 48⁶⁶ vedtages ændrer det på ovenstående konklusion, da TP-dokumentationen skal være modtaget rettidigt og dermed senest 60-dage efter oplysningsfristens udløb. Ud fra den foreslåede ændring i formuleringen af SKL § 46 stk. 1 må indsættelsen af kravet om retlighed medføre, at mangelsvurderingen i stedet skal foretages ud fra de informationer, der er modtaget på tidspunktet for indsendelsesfristens udløb. Skattestyrelsen er som følge af officialprincippet stadig forpligtiget til at indhente yderligere informationer så sagen er tilstrækkeligt oplyst, men ændringen i ordlyden af SKL § 46 stk. 1

⁶⁴ OECD TPG 2017 pkt. 5.3

⁶⁵ Jan Pedersen, *Skatteforvaltning Skatteproces Skattekontrol*, s. 331ff

⁶⁶ LF 48 fremsat d. 06-11-2019, Lovforslag som fremsat

må medføre, at disse informationer ikke har betydning for vurderingen af om TP-dokumentationen er mangelfuld.

3. Hvordan udøver Skattestyrelsen deres skøn?

Den første problemstilling vedrørende skønsmæssige ansættelser er, hvornår Skattestyrelsen er berettiget til at foretage en skønsmæssig ansættelse. Sammenfattende kan det på baggrund af ovenstående konkluderes, at Skattestyrelsen kan foretage en skønsmæssig ansættelse efter SKL § 46 stk. 1, hvis TP-dokumentationen ikke er udarbejdet eller er tilstrækkelig mangelfuld.

Den anden problemstilling vedrørende skønsmæssige ansættelser er, hvordan Skattestyrelsen udøver sit skøn. Skattestyrelsen kan kun foretage en skønsmæssig ansættelse, hvis de har baggrund for at vurdere, at de kontrollerede transaktioner ikke er udført i overensstemmelse med armslængdeprincippet.⁶⁷ Det følger af forarbejderne,⁶⁸ at Skattestyrelsens skøn efter SKL § 46 skal være i overensstemmelse med armslængdeprincippet i LL § 2. Skattestyrelsen skal foretage skønnet på baggrund af det bedst mulige grundlag, de kan fremfinde jf. officialprincippet.

Derudover skal Skattestyrelsens skøn udøves i overensstemmelse med principperne i OECD TPG.⁶⁹ OECD TPG behandler fem metoder, der kan anvendes til at teste om priserne og vilkårene i de kontrollerede transaktioner er i overensstemmelse med, hvad uafhængige parter ville have aftalt. Derudover kan Skattestyrelsen også anvende andre metoder, der er i overensstemmelse med armslængdeprincippet samt den vejledning Skattestyrelsen har udarbejdet omkring værdiansættelse af virksomheder, virksomhedsandele samt immaterielle aktiver solgt mellem koncernforbundne parter.⁷⁰ Specialet behandler metoderne opstillet i OECD TPG. Der vil ikke være yderligere omtale af andre metoder eller Skattestyrelsens vejledning.

3.1 Metoder i OECD TPG

Metoderne i OECD TPG anvendes til at påvise, om de kontrollerede transaktioner er foretaget i overensstemmelse med armslængdeprincippet ved at sammenligne med uafhængige sammenlignelige transaktioner.⁷¹ Dermed skal metoderne ikke nødvendigvis anvendes til at fastsætte priserne.⁷² Det afgørende i TP-sager er ikke, hvordan prisen er fastsat, men om denne pris er på armslængdevilkår. Begrundelsen for at sammenligne med uafhængige parter er, fordi transaktioner mellem uafhængige parter anses for at udgøre markedsprisen, da uafhængige parter har modstridende interesser og derved forhandler sig frem til markedsprisen.

I teorien vil anvendelsen af metoderne føre til samme resultat, hvis de kontrollerede transaktioner blev udført på et marked med fuldkommen konkurrence. Det er imidlertid sjældent tilfældet, at virksomhederne agerer på et marked med fuldkommen konkurrence. Derfor har valget af metode betydning for resultatet af armslængdetesten. Der er ikke en metode, som er mest egnet til alle situationer, det afhænger af en konkret vurdering hvilken metode, der er mest egnet i den konkrete situation.⁷³ OECD TPG giver skatteyder mulighed for at anvende andre metoder end dem omtalt i OECD TPG.⁷⁴

Valg af metode

Man skal anvende den metode, der er mest egnet i den konkrete situation i forhold til den enkelte transaktion. Metodevalget skal foretages på baggrund af følgende kriterier opstillet af OECD:

⁶⁷ Lovforslag som fremsat: FT 2017-18 tillæg A L13, bemærkninger til § 46 stk. 1

⁶⁸ Ibid., bemærkninger til § 46 stk. 1

⁶⁹ Ibid., bemærkninger til § 46 stk. 1

⁷⁰ Vejledning: Transfer Pricing; kontrollerede transaktioner; værdiansættelse

⁷¹ OECD TPG 2017 pkt. 2.1

⁷² Jens Wittendorff, *Transfer Pricing*, s. 516

⁷³ OECD TPG 2017 pkt. 2.2 & 2.8

⁷⁴ Ibid. pkt. 2.9

- Styrkerne og svaghederne ved metoden
- Hensigtsmæssigheden af metoden i forhold til karakteren af den kontrollerede transaktion, især vurderet på baggrund af funktions- og risikoanalysen
- Tilgængeligheden af pålidelige oplysninger og data, som er nødvendige for at metoden kan anvendes
- Graden af sammenlignelighed mellem de kontrollerede og uafhængige transaktioner, samt pålideligheden af sammenlignelighedsjusteringer, som muligvis er nødvendige for at eliminere væsentlige forskelle mellem de kontrollerede og uafhængige transaktioner⁷⁵

Sammenlignelighedsfaktorer

I forhold til metoderne er det relevant af finde sammenlignelige transaktioner, da sammenlignelighed er afgørende for, at den uafhængige transaktion kan være indikator for markedsprisen for den kontrollerede transaktion. OECD har opstillet følgende fem sammenlignelighedsfaktorer:

- Kontraktvilkår
- Funktions- og risikoanalysen
- Produktet eller ydelsens karakteristika og egenskaber
- Økonomiske omstændigheder
- Forretningsstrategier⁷⁶

Den kontrollerede og uafhængige transaktion skal sammenlignes i forhold til alle faktorerne. En uafhængig transaktion er sammenlignelig med den kontrollerede transaktion, når der ikke er nogle væsentlige forskelle mellem dem, som kan påvirke prisen på transaktionen, bruttomarginen eller nettoresultatet. Hvis der er væsentlige forskelle, kan de stadig være sammenlignelige, hvis det er muligt at foretage justeringer som eliminerer forskellene.⁷⁷ En metode skal imidlertid ikke blot afvises, fordi alle sammenlignelighedsfaktorer ikke er fuldstændig opfyldt.⁷⁸

Traditionelle transaktionsbaserede metoder og de transaktionsbestemte nettoavancemetoder

OECD opdeler TP-metoderne i de traditionelle transaktionsbaserede metoder og de transaktionsbestemte nettoavancemetoder.

De traditionelle transaktionsbaserede metoder er:

- Den frie markedsprismetode
- Videresalgsprismetoden
- Kostplusmetoden

De transaktionsbestemte nettoavancemetoder er:

- Den transaktionsbestemte nettoavancemetode
- Avancefordelingsmetoden.

Der er intet hierarki mellem metoderne, men OECD foretrækker de traditionelle transaktionsbaserede metoder, da de medfører en mere direkte sammenligning.⁷⁹

⁷⁵ Ibid. pkt. 2.2

⁷⁶ Ibid. pkt. 1.36

⁷⁷ OECD TPG 2017 pkt. 2.15, 2.29 & 2.34, 2.47

⁷⁸ Ibid.pkt. 2.11

⁷⁹ OECD TPG 2017 pkt. 2.3 samt Jens Wittendorff, *Transfer Pricing*, s. 522

3.1.1 De traditionelle transaktionsbaserede metoder

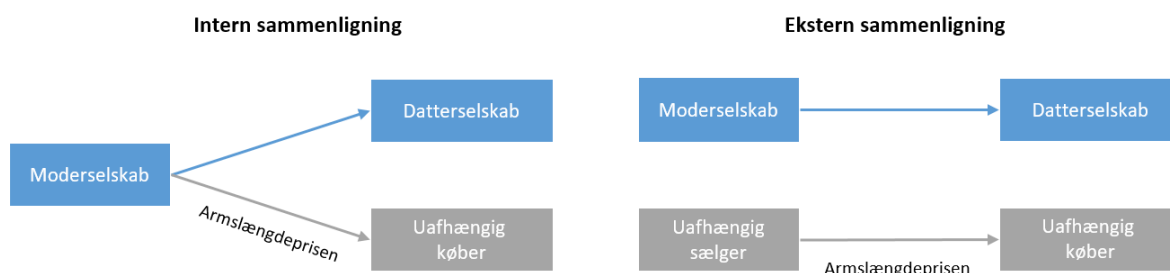
3.1.1.1 Den frie markedsprismetode (Comparable Uncontrolled Price Method)

Den frie markedsprismetode ("CUP-metoden") foretager armslængdetesten ved at sammenligne prisen på en kontrolleret transaktion med prisen på en sammenlignelig uafhængige transaktion.⁸⁰ Indikatoren for armslængdeprisen er transaktionsprisen. Såfremt det er muligt at finde sammenlignelige uafhængige transaktioner foretrakkes CUP-metoden overfor de andre metoder, da CUP-metoden er den mest direkte sammenligning mellem den kontrollerede og uafhængige transaktion.⁸¹ Den uafhængige transaktion kan både være en intern og en ekstern transaktion.

Ved en intern CUP sammenlignes den kontrollerede transaktion med en sammenlignelig transaktion, den koncernforbundne part har med uafhængige parter. Eksempelvis kan et produktionsselskab sælge de samme produkter til en koncernforbundet distributør og en uafhængig distributør. Den interne CUP foretrakkes, da transaktionerne ofte er mere sammenlignelige både i forhold til produkt men også i forhold til omstændighederne omkring transaktionen, samt at skatteyder har flere oplysninger om transaktionerne, så sammenligneligheden bedre kan vurderes.

Ved en ekstern CUP sammenlignes den kontrollerede transaktion med en sammenlignelig transaktion mellem en ekstern køber og ekstern sælger. Det kan være vanskeligt at komme i besiddelse af informationer omkring eksterne køb og salg. Derfor er CUP-metoden særlig egnet ved salg af homogene råvarer på børser⁸² samt finansielle transaktioner, da der findes offentligt tilgængelige informationer omkring priserne. Den interne og eksterne sammenligning er illustreret i Figur 2.

Figur 2 Intern vs. ekstern sammenligning



Kilde: Egen tilvirkning

I forhold til sammenligningsfaktorerne anses produktets karakteristika, de økonomiske omstændigheder samt kontraktvilkårene for at være de vigtigste. De resterende faktorer skal imidlertid stadig opfyldes. Anvendelse af CUP-metoden kræver en høj grad af sammenlignelighed.⁸³

3.1.1.2 Viderealgprismetoden (Resale Price Method)

Efter viderealgprismetoden ("RSP-metoden") foretages armslængdetesten ved at sammenligne bruttomarginen for den kontrollerede transaktion med bruttomarginen for en uafhængig transaktion.⁸⁴ RSP-metoden tager udgangspunkt i prisen der sælges til, og dermed er det viderealgprisen til det købende selskab, der er i fokus. RSP-metoden anvendes derfor primært på salgs- og distributionsselskaber. Distributøren i den kontrollerede transaktion skal købe til en pris, som medfører at denne, i forhold til den kontrollerede transaktion, opnår en bruttomargin, der svarer til den bruttomargin en uafhængig sammenlignelig part opnår. Det er bruttomarginen opnået fra salget, som er indikator for værdiansættelsen af den kontrollerede transaktion. Distributionsselskabet skal opnå en bruttomargin, hvormed selskabet

⁸⁰ OECD TPG 2017 pkt. 2.14

⁸¹ Ibid. pkt. 2.3 & 2.15

⁸² OECD TPG 2017 pkt. 2.18-2.22

⁸³ Ibid. pkt. 2.15 & 2.17

⁸⁴ Ibid. pkt. 2.27

komponeres for omkostningerne forbundet med udførelsen af distributionsfunktionen samt opnå en profit, der stemmer overens med de risici selskabet har påtaget sig. Selskabet skal dermed opnå en bruttoavance til dækning af salgsomkostninger og andre driftsomkostninger samt en passende profit.⁸⁵

Armslængdeprisen for den kontrollerede transaktion beregnes på baggrund af den omsætning, selskabet har opnået gennem salg til uafhængige, og den markedsmæssige bruttomargin sammenlignelige selskaber opnår. Hvordan armslængdeprisen beregnes ved RSP-metoden er vist i Tabel 1.

Tabel 1 Beregning af armslængdeprisen ved anvendelse af RSP-metoden

Omsætning	100
- Bruttoavance (30% bruttomargin)	30
= Armslængdeprisen	70

Kilde: Egen tilvirkning

Sammenligningsgrundlaget, i forhold til hvad der udgør den markedsmæssige bruttomargin, kan være internt eller eksternt. Ved en intern sammenligning, sammenligner man den bruttomargin distributøren opnår på produkter købt fra en forbundet part med den bruttomargin distributøren opnår på produkter købt fra en uafhængig part. Ved en eksternt sammenligning, sammenligner man bruttomarginen på den kontrollerede transaktion med den bruttomargin en uafhængig distributør opnår ved sammenlignelige transaktioner.⁸⁶

RSP-metoden er mere vanskelig at anvende i situationer, hvor distributøren foretager videreforarbejdning af varer som tilføjer ekstra værdi til produktet eller situationer, hvor distributøren bidrager med immaterielle aktiver.⁸⁷

Sammenlignelighed i forhold til funktioner, risiko og aktiver er særligt vigtigt i forhold til anvendelse af RSP-metoden.⁸⁸ Anvendelse af RSP-metoden er ikke i samme grad afhængig af produktlighed som CUP-metoden.⁸⁹ Produkterne skal ikke nødvendigvis være de samme, men de må imidlertid være inden for samme produktgruppe, da for store forskelle i forhold til produktet kan medføre, at selskaberne udfører forskellige funktioner, som medfører, at den markedsbestemte bruttomargin er forskellig.⁹⁰

3.1.1.3 Kostplusmetoden (Cost plus Method)

Ved kostplusmetoden foretages armslængdetesten ved at avancetillægget i den kontrollerede transaktion sammenlignes med avancetillægget i en uafhængig transaktion.⁹¹ Avancetillægget er bruttoavancen i procent af produktionsomkostningerne. Kostplusmetoden anvendes primært i forhold til simple produktions- og serviceselskaber, da metoden kan være vanskelig at anvende i situationer, hvor selskabet ejer værdifulde immaterielle aktiver eller har væsentlig risiko forbundet med aktiviteten eksempelvis pga. forsknings- og udviklingsaktivitet.⁹² Udgangspunktet i kostplusmetoden er det sælgende selskab. Metoden medfører, at produktionsselskabet opnår dækning af produktionsomkostningerne for de solgte varer samt opnår en profit, der står i forhold til de funktioner produktionsselskabet udfører samt de risici produktionsselskabet er pålagt. Armslængdeprisen er dermed omkostningsbasen plus avancetillægget, som er vist under i Tabel 2.

⁸⁵ OECD TPG 2017 pkt. 2.27

⁸⁶ Ibid. pkt. 2.28

⁸⁷ Ibid. pkt. 2.35, 2.37 & 2.38

⁸⁸ Ibid. pkt. 2.30 & 2.34

⁸⁹ Ibid. pkt. 2.29

⁹⁰ OECD TPG 2017 pkt. 2.31

⁹¹ Ibid. pkt. 2.45

⁹² Jens Wittendorff, *Transfer pricing*, s.545

Tabel 2 Beregning af armslængdeprisen ved anvendelse af kostplusmetoden

Direkte produktionsomkostninger	60
+ Indirekte produktionsomkostninger	40
= Omkostningsbasen	100
+ Avancetillægget på omkostningsbasen (25%)	25
= Armslængdeprisen	125

Kilde: Egen tilvirkning

Ideelt findes det markedsmæssige avancetillæg gennem det avancetillæg, produktionsselskabet opnår ved salg til uafhængige parter, dvs. gennem en intern sammenligning. Denne metode foretrækkes, da det kan sikre en højere grad af sammenlignelighed. Såfremt der ikke kan foretages en intern sammenligning, kan der foretages en ekstern sammenligning i forhold til, hvilket avancetillæg en uafhængig producent opnår i sammenlignelige transaktioner.⁹³

I forhold til sammenlignelighed er de vigtigste sammenlignelighedsfaktorer funktioner og risici, det skyldes at forskelle i funktioner og risici medfører forskelle i de afholdte omkostninger. Kostplusmetoden er ligesom RSP-metoden mindre følsom overfor forskelle mellem de solgte produkter eller ydelser end CUP-metoden.⁹⁴

Omkostningsbasen

Ved anvendelse af kostplusmetoden er det vigtig at fastlægge omkostningsbasen. Afhængigt af hvilke omkostninger der henføres til omkostningsbasen, vil det betyde betydning for indtjeningen i selskabet. En høj omkostningsbase vil føre til en højere indtjening, hvorimod en lav omkostningsbase vil føre til en lavere indtjening. Det er vigtigt at omkostningsbasen for den kontrollerede transaktion er markedsmæssig og sammenlignelig med omkostningsbasen for den uafhængige transaktion. OECD opdeler virksomhedernes omkostninger i tre kategorier: 1) direkte produktionsomkostninger, 2) indirekte produktionsomkostninger og 3) øvrige driftsomkostninger.⁹⁵ Omkostningsbasen ved anvendelse af kostplusmetoden omfatter som udgangspunkt de direkte og indirekte produktionsomkostninger relateret til den kontrollerede transaktion.⁹⁶ Fastlæggelsen af omkostningsbasen er problematisk, da der kan være forskelle på klassificeringen af omkostningerne imellem landene.

3.1.2 De transaktionsbestemte nettoavancemetoder

3.1.2.1 Den transaktionsbestemte nettoavancemetode (Transactional Net Margin Method)

Den transaktionsbestemte nettoavancemetode ("TNMM-metoden") foretager armslængdetesten ved at sammenligne et nøgletal, de såkaldte net profit indikatorer, baseret på nettoresultatet for den kontrollerede transaktion med en uafhængig transaktion. Metoden minder om RSP-metoden og kostplusmetoden bortset fra at der tages udgangspunkt i nettoresultatet, som medfører at andre driftsomkostninger medregnes.⁹⁷

Den net profit indikator den testede part⁹⁸ opnår i den kontrollerede transaktion, skal ideelt være den samme som en uafhængig virksomhed opnår i en sammenlignelig transaktion. Intern sammenligning, foretrækkes, fordi det sikrer en højere grad af sammenlignelighed. Den eksterne sammenligning må anvendes, såfremt det ikke er muligt at foretage en intern sammenligning. Ved anvendelse af ekstern sammenligning, sammenlignes der med den net profit indikator en uafhængig sammenlignelig enhed

⁹³ OECD TPG 2017 pkt. 2.46

⁹⁴ OECD TPG 2017 pkt. 2.47

⁹⁵ Ibid. pkt. 2.53

⁹⁶ Ibid. pkt. 2.54

⁹⁷ Ibid. pkt. 2.64

⁹⁸ Den testede part er det selskab man tager udgangspunkt i ved armslængdetesten.

opnår.⁹⁹ I praksis anvendes den eksterne sammenligning ofte ved at sammenlignelige uafhængige parter udsøges i databaser.

TNMM-metoden er ikke pålidelig at anvende i situationer, hvor begge parter yder unikke og værdifulde bidrag.¹⁰⁰ TNMM-metoden anvendes på et af selskaberne i den kontrollerede transaktion¹⁰¹ og det er enten det sælgende eller købende selskab. TNMM-metoden kan derfor godt anvendes i situationer, hvor kun en af parterne yder unikke og værdifulde bidrag eks. immaterielle aktiver. I denne situation vil det selskab med den mindst komplicerede aktivitet være den testede part.¹⁰²

De primære sammenlignelighedsfaktorer ved anvendelse af TNMM-metoden er funktioner, aktiver og risiko.¹⁰³ OECD's modstand i forhold til anvendelse af TNMM-metoden skyldes, at nettoresultatet kan påvirkes af faktorer, som ikke ville have en effekt på prisen eller bruttoresultatet mellem uafhængige parter. Dette kan eksempelvis være den konkurrencemæssige position, selskabets effektivitet, strategi mv.¹⁰⁴

Nøgletal

Ved TNMM-metoden er sammenligningen baseret på forskellige net profit indikatorer, der er beregnet på baggrund af nettoresultatet. Nettoresultatet er de omkostninger og indtægter, som relaterer sig til den kontrollerede transaktion. De finansielle tal skal dermed segmenteres så omkostninger og indtægter, der ikke vedrører den kontrollerede transaktion bliver ekskluderet.¹⁰⁵ Den manglende segmentering af resultaterne i SKM2018.62.LSR var medvirkende til, at TP-dokumentationen blev anset for at være mangelfuld. Renter, skatter og andre ikke driftsmæssige poster skal ikke medregnes,¹⁰⁶ da formålet med metoden er at udlede afkastet af den investerede kapital.

Valget af net profit indikator skal ske på baggrund af de samme faktorer som valget af TP-metoden, som omtalt i afsnit 3.1. Det er dermed den mest egnede net profit indikator i den konkrete situation, som skal anvendes.¹⁰⁷ Især er det relevant at inddrage fordelingen af funktioner, risiko og aktiver.¹⁰⁸ OECD TPG omtaler fire nøgletal: overskudsgrad,¹⁰⁹ net kostplus margin,¹¹⁰ afkastningsgrad¹¹¹ og berry ratio,¹¹² se Bilag 4 for en beskrivelse af nøgletallene. OECD anfører, at andre nøgletal kan anvendes, når de anses for at være mere egnet.¹¹³

3.1.2.2 Avancefordelingsmetoden (Transactional Profit Split Method)

Avancefordelingsmetoden fordeler profitten fra en kontrolleret transaktion mellem de forbundne parter, så fordelingen svarer til den fordeling uafhængige parter i sammenlignelige transaktioner ville have foretaget.¹¹⁴ Metoden er egnet når begge parter yder unikke og værdifulde bidrag eksempelvis med vær-

⁹⁹ OECD TPG 2017 pkt. 2.64

¹⁰⁰ Ibid. pkt. 2.65 & 2.66

¹⁰¹ Ibid. pkt. 2.69

¹⁰² Ibid. pkt. 2.65, 3.18 & 3.19

¹⁰³ Ibid. pkt. 2.64

¹⁰⁴ Ibid. pkt. 2.70, 2.76-2.77

¹⁰⁵ Ibid. pkt. 2.84

¹⁰⁶ Ibid. pkt. 2.86

¹⁰⁷ Ibid. pkt. 2.82

¹⁰⁸ Ibid. pkt. 2.92-2.93

¹⁰⁹ OECD TPG 2017 pkt. 2.96-2.97

¹¹⁰ Ibid. pkt. 2.98-2.102

¹¹¹ Ibid. pkt. 2.103-2.104

¹¹² Ibid. pkt. 2.106-2.109

¹¹³ Ibid. pkt. 2.105.

¹¹⁴ OECD TPG 2018 pkt. 2.114

difulde immaterielle aktiver. Det skyldes, at der i denne situation ikke vil være sammenlignelige uafhængige transaktioner, fordi deres bidrag er unikke.¹¹⁵ Avancefordelingsmetoden er også egnet i situationer, hvor parternes aktiviteter er integreret.¹¹⁶

Der er ikke nogen direkte sammenlignelighedsfaktorer ved anvendelse af avancefordelingsmetoden, da metoden ikke er baseret på priserne aftalt i sammenlignelige uafhængige transaktioner.¹¹⁷ I forhold til fastlæggelsen af den forholdsmæssige værdi af parternes bidrag kan det være relevant at inddrage sammenlignelige uafhængige oplysninger.¹¹⁸

Ved anvendelse af avancefordelingsmetoden skal avancen eller tabet ved den kontrollerede transaktion identificeres.¹¹⁹ Det er kun avancen relateret til den kontrollerede transaktion, der skal opdeles mellem parterne. Derudover skal begge parter analyseres, da det skal fastlægges, hvilke funktioner, risici og aktiver hver af parterne udfører i forhold til den kontrollerede transaktion, da deres bidrag er afgørende for, hvordan avancen skal fordeles mellem parterne.¹²⁰ I forhold til fordelingen af avancen og fastlæggelsen af parternes bidrag kan det være baseret på aktiverne, kapital eller omkostningerne.¹²¹ OECD TPG omtaler to tilgange til fordelingen af overskuddet. Den ene er bidragsanalysen, hvorefter avancen fordeles baseret på de bidrag hvert selskab har udført i relation til den kontrollerede transaktion.¹²² Den anden er residualmetoden, hvor avancen fordeles i to trin. Først allokeres parterne en del af avancen på baggrund af parternes rutinefunktioner. Afkastet i forhold til bidraget af rutinefunktioner fastsættes ud fra eksterne markedsdata i form af databaseundersøgelser. Derefter allokeres den resterende avance baseret på parternes bidrag i den kontrollerede transaktion.¹²³

3.2 Eksempler fra praksis

Skattestyrelsens afgørelser offentliggøres ikke på grund af deres tavshedspligt jf. SFL § 17, dermed bygger understående eksempler på sager, som er påklaget, da afgørelsen fra Skattestyrelsen er indeholdt i sagsfremstillingen. Afgørelserne er imidlertid i anonymiseret form, som dermed begrænser informationerne, der er offentliggjort. Sager der omhandler værdiansættelse af immaterielle aktiver er ikke inddraget, da der er en række yderligere problemstillinger, som opstår ved værdiansættelsen af immaterielle aktiver og det er for omfattende at inddrage henset til omfanget af specialet. Yderligere, er sager hvor Skattestyrelsen ikke anvender metoderne i OECD TPG ikke inddraget. I understående afsnit gennemgås tre skønsmæssige ansættelser foretaget af Skattestyrelsen med det formål at belyse, hvilken metode Skattestyrelsen anvender til at fremfinde armslængdeprisen i de i sagen omhandlede kontrollerede transaktioner.

3.2.1 SKM2018.511.LSR

SKM2018.511.LSR omhandler en distributør, der indkøber produkter fra både uafhængige leverandører og et forbundet selskab. Selskabet har i en årrække haft underskud. Skattestyrelsen mener ikke underskuddet er tilstrækkeligt begrundet, da en undersøgelse af uafhængige sammenlignelige selskaber viste, at de ikke havde tilsvarende underskud over en længere periode. Skattestyrelsen konkluderer, at selskabet burde have modtaget en kompensation, fordi selskabet sikrede koncernens tilstedeværelse på det danske marked. Skattestyrelsen anser, at en uafhængig virksomhed ikke ville have udført en mindre overskudsgivende aktivitet uden at have modtaget kompensation herfor, og at selskabets tilstedeværelse i Danmark har været med til at skabe koncerninterne synergieffekter i bidrag til koncernens paneuropæiske strategi. Selskabet har ifølge Skattestyrelsen ydet en serviceydelse i forbindelse med sin tilstedeværelse på det danske marked. Skattestyrelsen har dermed identificeret en ny transaktion, hvor Skattestyrelsen

¹¹⁵ Ibid. pkt. 2.119

¹¹⁶ Ibid. pkt. 2.120

¹¹⁷ Ibid. pkt. 2.143-2.144

¹¹⁸ Ibid. pkt. 2.149-2.153 & 2.166

¹¹⁹ Ibid. pkt. 2.154

¹²⁰ Ibid. pkt. 2.147, 2.159 & 2.169

¹²¹ Ibid. pkt. 2.171, 2.179-2.183

¹²² Ibid. pkt. 2.150-2.151

¹²³ OECD TPG 2018 pkt. 2.152-2.153

anser det ultimative moderselskab for at være modparten. Skattestyrelsen beregner det kompenserende vederlag ved anvendelse af TNMM-metoden, hvor omkostningerne anvendes som net profit indikator. Skattestyrelsen ansætter compensationen til at være forskellen mellem selskabets realiserede nettoresultat, og det sammenlignelige nettoresultat som udgør 6% af omkostningsbasen.

LSR nedsatte imidlertid indkomstforhøjelsen. LSR's begrundelse for nedsættelsen er, at der ifølge OECD TPG kun undtagelsesvist kan statueres en manglende kontrolleret transaktion.¹²⁴ De konkrete forhold i sagen opfyldte ikke omstændighederne for at der kan statueres en manglende transaktion. LSR lagde vægt på, at selskabets tilstedeværelse på det danske marked må anses som et almindeligt karakteristika ved at være del af en global koncern, og det kan ikke anses for at udgøre en serviceydelse.

3.2.2 SKM2018.62.LSR

I SKM2018.62.LSR havde et dansk produktionsselskab i en længere årrække haft underskud. Selskabet producerede produktionsanlæg, som hovedsageligt blev distribueret gennem koncernens salgsselskaber. Skattestyrelsen foretog en forhøjelse af selskabets skattepligtige indkomst gennem en korrektion af de interne afregningspriser ved salget af produktionsmaskinerne til de koncernforbudne salgsselskaber. Skattestyrelsen anvendte TNMM-metoden til at fremfinde armslængdeprisen. Det danske produktionsselskab blev udvalgt som den testede part. Udgangspunktet er jf. OECD TPG,¹²⁵ at den mindst komplekse part skal anvendes som testet part. I denne sag er det salgsselskaberne, som er den mindst komplekse part. Valget af det danske produktionsselskab som testet part skyldes, at Skattestyrelsen ikke havde modtaget segmenterede oplysninger omkring salgsselskabernes indtjening for den kontrollerede transaktion med det danske produktionsselskab. Skattestyrelsen udvalgte net kostplus marginen som net profit indikator, da der her er tale om en produktionsvirksomhed. For at fremfinde armslængdeprisen blev der udarbejdet en databaseundersøgelse. Skattestyrelsen anvendte medianen af net kostplus marginerne for de identificerede sammenlignelige selskaber og forhøjede selskabets skattepligtige indkomst, så nettoresultatet udgjorde 6.04% af de totale omkostninger.

LSR anser Skattestyrelsens metodeanvendelse for at være i overensstemmelse med retningslinjerne i OECD TPG, og at Skattestyrelsen kunne anvende det danske produktionsselskab som testet part på grund af den utilstrækkelige information. LSR finder imidlertid, at et af de accepterede selskaber skal udelukkes, da det ikke er en uafhængig enhed. Udelukkelsen af selskabet medfører et fald i kostplus medianen til 4,42%. Forhøjelsen af selskabets skattepligtige indkomst blev dermed justeret og nedsat til den regulerede median.

3.2.3 SKM2016.436.LSR

I SKM2016.436.LSR foretog Skattestyrelsen en skønsmæssig forhøjelse af den skattepligtige indkomst. Selskabet er en del af en koncern, som leverer ledelseskonsulenttydelser, tekniske tjenester og outsourcing løsninger. Gruppens væsentlige konkurrencefordel er den globale leveringsmodel. En del af denne model medfører, at selskaberne i gruppen udlejer medarbejderne på projektbasis mellem selskaberne. Skattestyrelsen anser det udlejende selskab for at være sammenlignelig med vikarbureauer, da de udlejede medarbejdere af Skattestyrelsen anses for at være udlejning af overskydende medarbejdere. Skattestyrelsen og selskabet er uenige om, hvad der udgør det korrekte sammenligningsgrundlag. Selskabet er uenig i, at deres aktivitet er sammenlignelig med aktiviteten i vikarbureauer, da udlejningen ikke er udtryk for at, selskabet ikke selv kan engagere medarbejderne, men i stedet er udtryk for, at medarbejderes kompetencer er anvendelige til udførsel af opgaven i det koncernforbundne selskab. Skattestyrelsen anvender TNMM-metoden til at fremfinde armslængdehonoreringen i forhold til den kontrollerede transaktion med udlejning af medarbejdere, og finder dermed armslængdeprisen baseret på nettoresultatet. Skattestyrelsen udarbejder en databaseundersøgelse net kostplus marginen for vikarbureauer. Skattestyrelsen forhøjer dermed indkomsten for selskabet, så det opnår en net kostplus margin svarende til sammenlignelige vikarbureauer.

¹²⁴ OECD TPG 2017 pkt. 1.121

¹²⁵ Ibid. pkt. 3.18

LSR fastlægger at selskabets aktivitet udgør konsulentvirksomhed og dermed ikke er sammenlignelig med almindelige vikarbureauer, som udlåner arbejdskraft, da vikarbureauerne har færre omkostninger end konsulenthuse, som udlåner fastansat højt specialiseret arbejdskraft. LSR nedsætter indkomstforhøjelsen til 0 kr., da det vurderes, at Skattestyrelsen ikke var berettiget til at foretage en skønsmæssig ansættelse og at de ikke havde løftet bevisbyrden for, at selskabets transaktioner var i overensstemmelse med armslængdeprincippet i LL § 2.

3.2.4 Hvilken metode anvendes af Skattestyrelsen

Skattestyrelsen anvendte TNMM-metoden i alle de ovenstående eksempler, som omhandler forskellige typer af kontrollerede transaktioner.¹²⁶ Skattestyrelsen begrundede deres valg af TNMM-metoden i SKM2018.62.LSR og SKM2016.436.LSR med tilgængeligheden af data. I SKM2018.511.LSR er der i den offentliggjorte del af afgørelsen fra Skattestyrelsen ikke nogen begrundelse for valget af metoden. OECD's holdning i OECD TPG er, at man ikke kan begrunde anvendelsen af TNMM-metoden med, at der ikke er data tilgængelig.¹²⁷ Det må imidlertid bemærkes, at manglende data medfører større usikkerhed omkring sammenligneligheden, og dermed medfører en mindskelse af pålideligheden af metoden. Derfor kan man ikke komme uden om at datatilgængeligheden har afgørende betydning for valget af metode. Data omkring eksterne transaktioner vil for en udenfor stående som Skattestyrelsen, som udgangspunkt kunne finde i kommercielle databaser. Baggrunden for Skattestyrelsens valg af TNMM-metoden belyses i understående eksempel.

3.3 Eksempel

Anvendelsen af armslængdeprincippet er baseret på en sammenligning mellem den kontrollerede transaktion og uafhængige transaktioner. Derfor er det nødvendigt at finde informationer om uafhængige sammenlignelige transaktioner. Der er mulighed for at finde interne og eksterne sammenlignelige transaktioner. Skattestyrelsen vil sjældent have adgang til informationer, hvorfra de kan finde interne sammenlignelige transaktioner. Skattestyrelsen anvender derfor, i overensstemmelse med OECD TPG, databaser til at fremfinde eksterne sammenlignelige transaktioner ved brug af den deduktive metode.¹²⁸

Databaserne indeholder oplysninger omkring selskaber samt regnskabstal. RSP-, kostplus- og TNMM-metoden baserer sig på regnskabstal, derfor vil disse metoder i højere grad blive anvendt af Skattestyrelsen.

CUP-metoden anses for at være den mest pålidelige metode, da den er mest direkte i sammenligningen mellem den kontrollerede og uafhængige transaktion. Derfor kræver CUP-metoden en høj grad af sammenlignelighed. Den store problemstilling i forhold til anvendelse af CUP-metoden, der dermed også må anses for at være baggrunden for, at Skattestyrelsen ikke anvender metoden i ovenstående sager, er, at det ofte ikke er muligt at fremfinde tilstrækkelig information omkring sammenlignelige transaktioner. Virksomhederne vil som udgangspunkt selv anvende CUP-metoden, såfremt de har interne transaktioner med uafhængige parter, de kan sammenligne med. Det er vanskeligt for Skattestyrelsen og virksomhederne at fremfinde informationer omkring transaktioner mellem to afhængige parter, da selskaberne ikke offentligt oplyser om prisfastsættelsen i deres transaktioner. Det må antages, at Skattestyrelsen vil anvende CUP-metoden, såfremt det er muligt at finde et sammenligningsgrundlag.¹²⁹ Såfremt det er muligt at fremfinde informationer på transaktionsniveau omkring uafhængige transaktioner, skal man som udgangspunkt anvende CUP-metoden, da metoden må anses for at være mere egnet.¹³⁰

Profit split modellen vil sjældent anvendes i situationer, hvor der foretages en skønsmæssig ansættelse, fordi metoden kræver omfattende viden omkring den kontrollerede transaktion og selskabers fordeling af funktioner, risiko og aktiver. Skattestyrelsen vil i sager, hvor der foretages en skønsmæssig ansættelse

¹²⁶ Se derudover SKM.2017.115.LSR hvor Skattestyrelsen også anvender TNMM-metoden.

¹²⁷ OECD TPG 2017 pkt. 2.5

¹²⁸ OECD TPG 2017 pkt. 3.30-3.34 & 3.42

¹²⁹ Se eksempelvis SKM2014.53.LSR & SKM2010.46.VLR

¹³⁰ OECD TPG 2017 pkt. 2.2, 2.15 & 2.19

mangle faktum, da det netop er det som nødvendiggør den skønsmæssige ansættelse. Skattestyrelsen vil ikke have nok informationer til at de pålideligt kan anvende metoden.

Metoderne, der generelt er tilgængelige for Skattestyrelsen at anvende i forbindelse med en skønsmæssig ansættelse, er RSP-, kostplus- og TNMM-metoden, da oplysningerne kan hentes ud fra databaser med finansielle oplysninger.¹³¹ Formålet med eksemplet er at vise fundamentet for, hvorfor Skattestyrelsens valg ender på TNMM-modellen, i stedet for RSP- eller kostplusmetoden. RSP- og kostplusmetoden minder om hinanden, da de begge er baseret på bruttoavancen. De anvendes imidlertid på forskellige typer af selskaber, henholdsvis distributionsselskaber og produktionsselskaber.

Til brug for eksemplet er RSP-metoden valgt, da eksemplet bygger på et distributionsselskab. Der er udarbejdet en databaseundersøgelse for at fremfinde bruttoavancen og nettoresultatet for sammenlignelige virksomheder. Armslængdeprisen for den kontrollerede transaktion vil blive fundet ved brug af både RSP- og TNMM-metoden for at vise forskellen i resultatet de to metoder når frem til. Bruttomarginen anvendes ved RSP-metoden og overskudsgraden anvendes ved TNMM-metoden.

Udgangspunktet er, at man foretager armslængdetesten per kontrolleret transaktion.¹³² Anvendelsen af eksterne sammenlignelige parter medfører, at det i praksis er nødvendigt som minimum for de uafhængige parter at anvende data på selskabsniveau i armslængdetesten, da uafhængige selskaber ikke offentliggør segmenterede regnskabsoplysninger. I eksemplet er oplysningerne omkring de eksterne sammenlignelige på selskabsniveau mens oplysningerne for det kontrollerede selskab er på transaktionsniveau.

3.3.1 Beskrivelse af faktum

Søgningen efter uafhængige transaktioner kræver, at man først har beskrevet og analyseret den kontrollerede transaktion. Denne beskrivelse er afgørende for opstillingen af søgestrategien der anvendes til at fremfinde uafhængige transaktioner. Den testede part i eksemplet er Selskab B, som er en tøjgrossist på det danske marked, der kan karakteriseres som en distributør med begrænset risiko. Selskab B har kun kortvarigt ejerskab over produkterne inden de fragtes videre ud til kunderne samt et meget begrænset lager. Tøjet bliver indkøbt fra det koncernforbundne produktionsselskab A. Selskab B placerer først en ordre på produkterne, når selskabet selv har modtaget en ordre fra en kunde. Selskab B har ingen immaterielle aktiver. Det er selskab B's købspris af produkterne fra selskab A, der udgør den testede kontrollerede transaktion.

Følgende oplysninger kendes omkring selskab B:

Tabel 3 Faktuelle oplysninger anvendt i eksemplet

	tDKK
Omsætning	25.000
Vareforbrug	Dette er den kontrollerede transaktion som armslængdeprisen skal findes for.
Driftsomkostninger	2.000

Kilde: Egen tilvirkning

Vareforbruget udgør den kontrollerede transaktion, og det er dette beløb, der skal fremfindes ved brug af RSP-metoden og TNMM-metoden med det formål at finde armslængdeprisen.

3.3.2 Databaseundersøgelsen

Først er der udført en udsøgning efter sammenlignelige selskaber i Bureau Van Dijk's Orbis database. Orbis databasen indeholder finansielle informationer for omkring 280 mio. selskaber i hele verden. De

¹³¹ IMF, OECD, UN & WBG, *Toolkit finding comparables*, appendix 3

¹³² OECD TPG 2017 pkt. 3.9-3.12

finansielle data i form af balancen og resultatopgørelsen er blevet standardiseret af Bureau Van Dijk, så det er muligt at foretage en sammenligning af selskaberne.¹³³

Formålet med databaseundersøgelsen er at identificere uafhængige selskaber, der i store træk udfører de samme funktioner, påtager sig samme risiko og anvender samme aktiver som selskab B samt opererer i lignede markeder. Se Figur 3 for søgestrategien efter sammenlignelige grossister, der sælger tøj i Vesteuropa. Bilag 5 indeholder den fulde benchmarkrapport samt Tabel 9 der indeholder baggrunden for valget af de enkelte søgekriterier.

Figur 3 Søgestrategien anvendt i Orbis

Figuren er fjernet på baggrund af licensaftalen med Orbis.

Kilde: Orbis

Søgestrategien genererede 876 potentielt sammenlignelige selskaber til yderligere gennemgang. De enkelte trin i søgestrategien er en kombination af ”and”, ”and not” og ”or”, dette fremkommer af Boolean søgningen nederst i Figur 3.

Antallet af selskaber fundet ved søgestrategien er gennem en finansiel fravælgelse yderligere indsnævret for at opnå en højere grad af sammenlignelighed.¹³⁴ Selskab B har ingen immaterielle aktiver og et meget begrænset lager. Derfor er selskaber med immaterielle aktiver over 2% af totale aktiver frasorteret. Satsen er sat til 2%, da det accepteres at selskaberne kan have aktiveret software som eksempelvis et ERP system. Derudover er selskaber med et lager der udgør over 5% af omsætningen frasorteret. Der er 119 selskaber til manuel gennemgang.

De 119 selskaber fremfundet gennem databasen blev derefter gennemgået manuelt baseret på de informationer, der var tilgængelige omkring virksomhederne på deres hjemmesider. Formålet med den kvalitative gennemgang er at vurdere, om beskrivelserne af virksomhederne underbygger, at selskaberne er sammenlignelige med selskab B.

Selskaberne er afvist af følgende grunde:

- Selskabet udfører andre funktioner
- Selskabet har produkter, som ikke er sammenlignelige
- Selskabet har væsentlige immaterielle aktiver, der ikke fremgår af balancen
- Selskabet er et kontrolleret eller ikke et uafhængigt selskab
- Selskabet er ekskluderet på grund af mangel af informationer

En oversigt, over selskaberne der er afvist i den manuelle gennemgang samt deres afvisningsgrund, kan findes i Bilag 6. Den manuelle gennemgang resulterede i 8 accepterede selskaber, der henvises til Bilag 7 for en oversigt over de accepterede selskaber.

Der er i benchmarket anvendt 3 års finansielle data for de 8 accepterede selskaber for at mindske potentielle forvrængninger, der skyldes forskelle i virksomheden eller produktets livscyklus.¹³⁵ Derudover er der anvendt et vægtet gennemsnit for at fjerne den potentielle påvirkning af enkelte års skævheder. Brugen af databaseundersøgelser fører ofte til, at man ikke ender med et tal der udgør armslængdeprisen, men i stedet for med et interval hvor de enkelte tal relativt kan være lige pålidelige. Derfor anvendes der det interkvartile interval til at mindske intervallet og højne pålideligheden af analysen.¹³⁶ Det interkvartile interval repræsenterer de midterste 50% af marginerne for de accepterede selskaber. Interkvartile

¹³³ Bureau Van Dijk, Orbis

¹³⁴ OECD TPG 2017 pkt. 3.38 & IMF, OECD, UN & WBG, *Toolkit finding comparables*, s. 63 samt SKM2016.436.LSR

¹³⁵ OECD TPG 2017 3.75-3.79

¹³⁶ Ibid. pkt. 3.57

interval oplyser om afstanden mellem den nedre og øvre kvartil, og angiver spredningen for de midterste 50% af marginerne.¹³⁷

Tabel 4 opsummerer det 3-årige vægtede gennemsnit for de accepterede selskaber. Der oplyses både om interkvartile interval for bruttomarginer, som anvendes ved brugen af RSP-metoden, og overskudsgrader, som anvendes ved TNMM-metoden.

Tabel 4 Interkvartile intervaller for de accepterede selskaber

8 accepterede selskaber	3-årligt vægtet gennemsnit af bruttomarginerne	3-årligt vægtet gennemsnit af overskudsgraderne
Minimum	17,61%	0,85%
Nedre Kvartil	21,21%	2,01%
Median	23,85%	3,49%
Øvre Kvartil	26,35%	4,90%
Maksimum	33,45%	8,26%

Kilde: Egen tilvirkning, procenterne er beregnet på baggrund af oplysninger fra Orbis se Bilag 9.

Det interkvartile interval for bruttomarginerne for de 8 accepterede selskaber er mellem 21,21% og 26,35%, med en median på 23,85%.

Det interkvartile interval for overskudsgraderne for de 8 accepterede selskaber er mellem 2,01% og 4,90%, med en median på 3,49%.

Se Bilag 8 for en oversigt over marginerne for de accepterede selskaber, samt Bilag 9 med en oversigt over de finansielle tal for de accepterede selskaber.

3.3.3 RSP-metoden vs. TNMM-metoden

De interkvartile intervaller i Tabel 4 skal anvendes til at fremfinde den armslængdepris, selskab B skal betale til selskab A ved købet af tøjet. Derfor skal der vælges et punkt i intervallerne. Medianen anvendes til at fremfinde armslængdeprisen for den kontrollerede transaktion ved brug af henholdsvis RSP- og TNMM-metoden. OECD TPG har ikke defineret, hvilket punkt i intervallet man skal anvende ved fastlæggelse af armslængdeprisen. Det skyldes, at ved høj pålidelighed kan alle punkter i intervallet anses for at udgøre armslængdeprisen, men i situationer med sammenlignelighedsdefekter er det hensigtsmæssigt at anvende eks. medianen, gennemsnittet eller andre statistiske mål for den centrale tendens, for dermed at mindske risikoen for fejl på grund af sammenlignelighedsdefekter.¹³⁸ Skattestyrelsen anvender som udgangspunkt medianen i det interkvartile interval.¹³⁹

I Tabel 5 beregnes armslængdeprisen ved anvendelse af de to metoder.

¹³⁷ IMF, OECD, UN & WBG, *Toolkit finding comparables*, s.62

¹³⁸ OECD TPG 2017 pkt. 3.62

¹³⁹ Se bl.a. SKM2018.62.LSR, SKM2017.115.LSR, SKM2016.436.LSR

Tabel 5 Armslængdeprisen ved anvendelse af RSP-metoden og TNMM-metoden

tDKK	RSP-metoden	TNMM-metoden
Omsætning	25.000	25.000
Vareforbrug (Armslængdeprisen)	=omsætning - bruttoavance -19.037	=omsætning - bruttoavancen -22.129
Bruttoavance	= omsætning × 23,85% 5.963	= nettoresultat + driftsomkostninger 2.871
Driftsomkostninger	-2.000	-2.000
Nettoresultat	=Bruttoavance - driftsomkostninger 3.963	= omsætning × 3,49% 871

Kilde: Egen tilvirkning

Anvendelsen af RSP-metoden medfører, at armslængdeprisen selskab B skal betale til selskab A er 19.037 tDKK, der svarer til, at selskab B opnår en bruttomargin på 23,85 %.

Anvendelsen af TNMM-metoden medfører, at armslængdeprisen selskab B skal betale til selskab A er 22.129 tDKK, det medfører, at selskab B opnår en overskudsgrad på 3,49%.

I dette eksempel opnår man ved anvendelsen af TNMM-metoden en armslængdepris, der er over 16% højere end den armslængdepris, man finder efter RSP-metoden. Samtidig opnår man ved at anvende TNMM-metoden et nettoresultat, som er over 78% mindre end det man ville få efter RSP-metoden. Metoden har derfor en væsentlig indflydelse på bundlinjen. Hvilken metode der er mest egnet er en konkret vurdering i forhold til kriterierne oplyst i afsnit 3.1. Her er det blandet andet styrkerne og svaghederne ved metoderne samt tilgængeligheden af data, der har betydning.

Styrkerne og svaghederne ved RSP- og TNMM-metoden må undersøges yderligere. RSP-metoden er afhængig af en højere grad af sammenlignelighed mellem de udførte funktioner end TNMM-metoden. Det skyldes at RSP-metoden sammenligner på bruttoavance niveau. Hvilket betyder, at forskelle i funktioner kan medføre forskelle i bruttoavancen selskaberne tjener. Da TNMM-metoden inkluderer driftsomkostninger medfører det en implicit justering for forskelle i funktionerne virksomhederne udfører.¹⁴⁰ Inddragelsen af driftsomkostningerne udgligner forskellene i funktionerne, da forskellene i funktioner oftest afspejles i driftsomkostningerne.¹⁴¹ Denne effekt kan illustreres ved eksemplet i Tabel 6.

Tabel 6 TNMM-metodens justering for forskelle i funktioner og omsætning

	Selskab X	Selskab Y	Selskab Z
Omsætning	100	100	60
Vareforbrug	80	65	45
Bruttoavance	20	35	15
Driftsomkostninger	15	30	12
Nettoresultat	5	5	3
Bruttomargin	20%	35%	25%
Overskudsgrad	5%	5%	5%

Kilde: Egen tilvirkning

¹⁴⁰ OECD TPG 2017 pkt. 2.68, 2.75-2.76 & Annex I to Chapter II

¹⁴¹ OECD TPG 2017 pkt. 2.68 & 2.75 samt Jens Wittendorff, *Transfer Pricing* s. 571

Eksemplet illustrerer at alt afhængigt af den konkrete situation er TNMM-metoden i mindre grad påvirket af forskelle i funktioner end bruttomargin metoderne er. TNMM-metoden justerer implicit for forskellene i funktionerne, da den også inddrager driftsomkostningerne. Driftsomkostningerne antages at afspejle forskellen i funktionerne og dermed medfører, at selskaberne opnår samme nettoresultat.¹⁴² Eksempelvis kunne selskab X købe produkterne fra et selskab, som samtidig leverer markedsføringsmateriale, modsat køber selskab Y produkter, hvor de selv skal udarbejder markedsføringsmaterialet. Derfor vil selskab X betale en højere pris for produkterne, modsat vil selskab Y betale en lavere pris. Til gengæld vil selskab Y have højere driftsomkostninger, fordi de selv udarbejder markedsføringsmaterialet. På samme måde kan TNMM-metoden også justerer for forskelle i risikoen samt for forskelle i niveauet af omsætningen som illustreret ved selskab Z i Tabel 6.¹⁴³

Ovenstående medfører, at TNMM-metoden er mere egnet i situationer, hvor der ikke er et perfekt sammenligningsgrundlag. RSP-metoden vil i sådanne situationer føre til upålidelige resultater, når der er forskelle i de funktioner selskaberne udfører.¹⁴⁴ Når der anvendes eksterne sammenlignelige baseret på databaseundersøgelser er der begrænset information omkring selskaberne, som medfører, at der sjældent er tilstrækkelige informationer omkring alle funktioner, de undersøgte selskaber udfører. Det medfører derfor en præference for TNMM-metoden, fordi den kan udligne forskellene. Overstående er imidlertid baseret på den antagelse, at forskellene i bruttoavancen kun skyldes forskelle i funktioner, men dette er imidlertid ikke altid tilfældet. Forskellene kan også skyldes forskelle i effektivitet, risikoen selskaberne har, omkostningsstruktur eller etableringstidspunktet.¹⁴⁵ Derudover kan forskelle i produktet have en større effekt på prisen og dermed også bruttoavancen, end den har på overskudsgraden.¹⁴⁶

En anden ulempe med RSP-metoden er, at det kan være vanskeligt at få oplysninger omkring bruttoavancen. I Orbis databasen er der kun oplysninger omkring vareforbruget for cirka halvt så samme selskaber, som der er oplysninger omkring nettoresultatet for.¹⁴⁷ Derudover medfører det også problemstillinger at Orbis opererer med to forskellige begreber for vareforbrug,¹⁴⁸ der er med til at give yderligere usikkerhed omkring kvaliteten af sammenligningsgrundlaget. Derfor er det en fordel at anvende TNMM-metoden, da klassificeringen af omkostningerne ikke har samme effekt, fordi det er nettoresultatet der anvendes.

Den store svaghed ved TNMM-metoden er imidlertid, at nettoresultatet kan påvirkes af faktorer, som ikke har en væsentlig effekt på prisen eller bruttoavancen, derudover kan nettoresultatet påvirkes af den konkurrencemæssige position, udnyttelse af kapaciteten,¹⁴⁹ ledelsens effektivitet, individuelle strategier mv.¹⁵⁰

Et problem for både RSP-metoden og TNMM-metoden, ved at man anvender eksterne sammenlignelige selskaber fundet via databaseundersøgelser, er, at man i princippet skal sammenligne på transaktionsniveau. Det er imidlertid ikke muligt at komme i besiddelse af informationer omkring uafhængige virksomheder på transaktionsniveau. Derfor blive man nødt til at sammenligne data for den kontrollerede transaktion med data for sammenlignelige selskaber som er på selskabsniveau, det er en problemstilling som OECD også anerkender.¹⁵¹

En anden problemstilling i henhold til databaseundersøgelser er, at man ikke opnår tilstrækkelige informationer omkring de accepterede selskaber til at vurdere om de fem sammenlignelighedsfaktorer i afsnit

¹⁴² OECD TPG 2017 Annex I to Chapter II

¹⁴³ Ibid. Annex I to Chapter II

¹⁴⁴ Jens Wittendorff, *Transfer Pricing*, s. 534ff

¹⁴⁵ OECD TPG 2017 pkt. 2.33 samt Jens Wittendorff, *Transfer Pricing*, s. 538ff

¹⁴⁶ OECD TPG 2017 Annex I to chapter II

¹⁴⁷ Se søgestregeien i Figur 3

¹⁴⁸ Se Bilag 10

¹⁴⁹ Se eksempel i OECD TPG 2017 Annex I to Chapter II

¹⁵⁰ OECD TPG 2017 pkt. 2.76-2.77

¹⁵¹ Ibid. pkt. 2.109

3.1 er opfyldt. Overordnet er dette problematisk, da sammenlignelighed mellem den kontrollerede og uafhængige transaktion er en af kernerne i armslængdeprincippet, men problemstillingen er, at der ikke findes noget bedre. Selvom det ikke er muligt at fremfinde fuldstændig sammenlignelige selskaber medfører de tilgængelige data den bedste approksimation af armslængdeprisen ud fra tilgængelige informationer. Mængden af tilgængelige data medfører imidlertid, at man i praksis ofte ender med få sammenlignelige uafhængige selskaber. Eksempelvis medførte fjernelsen af et selskab fra databaseundersøgelsen udarbejdet af Skattestyrelsen at medianen faldt fra 6,04% til 4,42% i SKM2018.62.LSR.

3.3.3.1 Sammenfatning

Sammenfattende må Skattestyrelsens valg af TNMM-metoden i stedet for RSP- eller kostplusmetoden begrundes i, at metoden er mindre følsom over for forskelle i funktioner, risiko, produktet og at der ikke er samme problematikker ved at finde tilstrækkelige oplysninger omkring vareforbruget eller produktionsomkostninger, som er nødvendige for, at man kan anvende RSP- og kostplusmetoden.

RSP- og kostplusmetoden har begge udfordringer i forhold til at finde sammenlignelige data på bruttoavance niveau. Problemerne med sammenligneligheden skyldes især forskelle i regnskabsstandarder, som blandt andet medfører forskelle i kvalificeringen af omkostningerne, som dermed mindsker sammenligneligheden mellem transaktionerne. Især ved anvendelse af kostplusmetoden er der vanskeligheder ved afgrænsningen af omkostningsbasen, som gør metoden upålidelig. Det kan være vanskeligt at komme i besiddelse af data, der gør det muligt at foretage justeringer i forhold til forskellene. Metoderne er følsomme over for forskelle i de udførte funktioner og pålideligheden af metoderne afhænger af, at der kan findes tilstrækkelige informationer om de udførte funktioner i de uafhængige transaktioner. Derfor anvendes metoderne også primært, når man foretager en intern sammenligning.¹⁵²

En ulempe ved metoderne er, at de offentlige informationer om de uafhængige selskaber ikke er tilstrækkelige til at vurdere, om selskaberne er fuldstændig sammenlignelige med det testede selskab. Der kan være en risiko for, at de ikke er fuldstændig sammenlignelige men metoden anvendes, da det er det bedste grundlag, som kan fremskaffes. TNMM-metoden kan imidlertid være mere egnet end de traditionelle metoder i situationer, hvor der ikke er et perfekt sammenligningsgrundlag. Valget af TNMM-metoden er naturlig i forhold til de problemstillinger, der kan være ved anvendelse af de traditionelle metoder. Især i situationer, hvor der foretages en skønsmæssig ansættelse, vil Skattestyrelsen have mangel på faktum. Derfor vil Skattestyrelsen ikke have samme datagrundlag omkring den kontrollerede transaktion, hvilket bevirker at de vil anvende TNMM-metoden, fordi den er mindre følsom end de andre metoder.

I toolkit'et udarbejdet af blandt andet OECD¹⁵³ pointeres det, at valget af metode eller måden metoden anvendes på samt valget af testet part kan have en større effekt på profitten for selskaberne, end at man har accepterede selskaber, som ikke er perfekt sammenlignelige. Det vigtige er kortlægningen af den kontrollerede transaktion, især analysen af hvilke funktioner der udøves, hvilke risici der er påtaget samt hvilke aktiver der anvendes af parterne for, at man kan vurdere, hvilken metode der er mest egnet i den konkrete situation.¹⁵⁴

I sagerne omtalt i afsnit 3.2.1, 3.2.2 og 3.2.3 er det ikke metodevalget der kritiseres af LSR, men nærmere anvendelse af metoderne i forhold til de andre elementer, som indgår i sammenlignelighedsanalysen, samt fortolkningen af faktum. Det er andre elementer omkring transaktionen, som påvirker udfaldet af armslængdetesten. Det er især fortolkningen af faktum, som kan være et stridspunkt, hertil kan SKM2019.136.HR nævnes hvor Skattestyrelsen ikke var uenig i metoden eller det benchmark selskabet havde anvendt til at finde armslængdeprisen, men de var uenige i indholdet af den kontrollerede transaktion i forhold til, hvilke salg der skulle modtages aflønning for.

¹⁵² IMF, OECD, UN & WBG, *Toolkit finding comparables*, s. 26

¹⁵³ *Ibid.*, s. 32-34

¹⁵⁴ *Ibid.*, s. 34

4. Konklusion

Det kan konkluderes, at Skattestyrelsen er berettiget til at foretage en skønsmæssig ansættelse efter SKL § 46 stk. 1, når skatteyder ikke har udarbejdet en TP-dokumentation efter SKL § 39 stk. 1 eller den udarbejdede TP-dokumentation er mangelfuld i så høj grad, at det kan sidestilles med manglende udarbejdelse af TP-dokumentationen. Der må som udgangspunkt være så væsentlige mangler ved TP-dokumentationen, at Skattestyrelsen ikke sættes i stand til at vurdere om armslængdeprincippet i LL § 2 er overholdt. En dokumentation må som udgangspunkt ikke kunne anses for at være mangelfuld, hvis skatteyder har behandlet alle elementerne opstillet i TP-DOK.BEK. Vurderingen af om TP-dokumentationen er mangelfuld skal foretages på baggrund af den information, Skattestyrelsen har modtaget på ansættelsestidspunktet. Derfor må oplysningerne Skattestyrelsen har modtaget i forbindelse med sagsbehandlingen også indgå i vurderingen, af om TP-dokumentationen er mangelfuld.

Derudover konkluderes det, at der ikke er baggrund for Skattemyndighedernes fortolkning af, at de efter den nugældende SKL § 46 stk. 1 er berettiget til at foretage en skønsmæssig ansættelse, alene fordi TP-dokumentationen i sin helhed ikke er udarbejdet på oplysningstidspunktet. En sådan retsstilling vil først gælde såfremt LF 48 fremsat d. 06-11-2019 bliver vedtaget og ordlyden af bestemmelsen dermed bliver ændret. Det afgørende i vurderingen af om Skattestyrelsen kan foretage en skønsmæssig ansættelse er, dermed om de har modtaget TP-dokumentationen på ansættelsestidspunktet jf. SKM2019.136.HR.

I de afgørelser, hvor Skattestyrelsen anvender metoder fra OECD TPG, bliver TNMM-metoden anvendt til skønsmæssigt at ansættelse armslængdeprisen for den kontrollerede transaktion. Der er en række naturlige grunde til, at Skattestyrelsens valg falder på TNMM-metoden. Det er blandt andet begrundet i, at Skattestyrelsen foretager en ekstern sammenligning. For at finde informationer til brug for den eksterne sammenligning er det bedste redskab til rådighed at foretage en databaseundersøgelse, der medfører, at man fremfinder finansielle data for selskaber. Derfor er RSP-, Kostplus- og TNMM-metoden mest egnede, da de baserer sig på henholdsvis bruttoavancen og nettoresultatet. Man vil ofte i databaseundersøgelser ikke fremfinde perfekt sammenlignelige selskaber, på grund af de begrænsede informationer omkring de potentielt sammenlignelige selskaber. I denne situation er TNMM-metoden mere egnet, fordi metoden er mindre påvirket af forskelle i produkt og funktioner end de to andre metoder. Derudover er mængden af oplysninger omkring selskabers omsætning og nettoresultatet større end mængden af oplysninger omkring bruttoresultater.

5. Perspektivering

Specialet har gennemgået gældende ret i forhold til skønsmæssige ansættelser, men et spørgsmål der står tilbage er udgangspunktet for den stigende interesse for skønsmæssige ansættelser, og hvornår skønsmæssige ansættelser kan være problematiske? I situationer hvor skatteyder ikke har udarbejdet TP-dokumentationen eller udarbejdet en mangelfuld TP-dokumentation er det naturligt, at der foretages en skønsmæssig ansættelse for at Skattestyrelsen kan udfylde deres kontrolfunktion. I deres skønsmæssige ansættelse anvender Skattestyrelsen principperne og metoderne i OECD TPG som skatteyder, som udgangspunkt selv ville have anvendt, såfremt Skatteyder havde opfyldt sin dokumentationspligt. Skattestyrelsen foretager dermed den analyse skatteyder selv skulle have foretaget ved anvendelse af de samme metoder. I praksis er TNMM-metoden ofte benyttet af såvel skatteyder som Skattestyrelsen. Antageligt ville de nå frem til et tilnærmelsesvist ens resultat. I disse situationer anvendes den skønsmæssige ansættelse også i overensstemmelse med formålet med værdiskøn, og i denne situation kan skønsmæssige ansættelser ikke anses for at være problematiske.

En skønsmæssig ansættelse kan imidlertid være mere problematisk i situationer som i SKM2019.136.HR eller SKM2018.510.LSR, hvor Skattestyrelsen foretager et skøn, der er beregnet på baggrund af en masse antagelser uden anvendelse af metoderne i OECD TPG. Skattestyrelsen foretager i disse situationer et mere frit skøn. I sagerne afhænger afgørelsen af det faktum, der ligges til grund, fordi det har indflydelse på den aflønning selskabet skal modtage.

Hvis LF 48¹⁵⁵ bliver vedtaget i den foreslåede form, vil Skattestyrelsen få mulighed for at foretage en skønsmæssig ansættelse alene, fordi TP-dokumentationen ikke er udarbejdet rettidigt. Skatteyder har i denne situation dokumenteret de kontrollerede transaktioner i TP-dokumentationen. Spørgsmålet er, hvilken betydning den skønsmæssige ansættelse vil få i denne situation. Interessen i at argumentere for, at der er foretaget en skønsmæssig ansættelse, må være ændringen af bevisbyrden, som medfører, at det er skatteyder der skal bevise, at skønnet er foretaget på forkert grundlag eller at skønnet er åbenbart urimeligt.¹⁵⁶ Såfremt Skattemyndighederne kunne løfte bevisbyrden for, at der er handlet i uoverensstemmelse med armslængdeprincippet i LL § 2 ville der ikke være nogen grund til at Skattemyndighederne skulle argumentere for, at der kan anvendes skønsmæssig ansættelse i situationer, hvor TP-dokumentationen er udarbejdet for sent. Et emne for yderligere undersøgelse er, om det er uforholdsmæssigt svært for skattemyndighederne at løfte bevisbyrden for at der er handlet i uoverensstemmelse med armslængdeprincippet i LL § 2.

Fremadrettet bliver det interessant, hvilken effekt den udvidede adgang til at foretage skønsmæssige ansættelser har i situationer, hvor Skattestyrelsen har modtaget en fyldestgørende TP-dokumentation. Især i sager som minder om SKM2019.136.HR, hvor skattemyndighederne foretager skatteansættelsen på baggrund af antagelser omkring den kontrollerede transaktion, fordi skattemyndighedernes fortolkning af faktum er noget anderledes end skatteydere. Hvis ændringen vedtages, ændrer man på formålet bag værdiskøn, da det ikke længere er dokumentationsnød, som er afgørende for om man er berettiget til at foretage en skønsmæssig ansættelse. Det bliver i denne sammenhæng interessant om, kravet om at Skattestyrelsen kun må foretage en skønsmæssig ansættelse, hvis de har vurderet, at skatteyder har handlet i uoverensstemmelse med LL § 2 bliver nærmere afprøvet. Skattestyrelsen skal som følge af officialprincippet ligge den for sent udarbejdede TP-dokumentation til grund ved deres skønsmæssige ansættelse.¹⁵⁷

En problemstilling ved at give skattemyndighederne en for vid adgang til at anvende skønsmæssig ansættelse er, at TP ikke er en eksakt videnskab med et resultat. Der er tale om mange komplekse situationer, hvor det kan være vanskeligt at finde et godt sammenligningsgrundlag der kan danne rammen for, hvad der udgør armslængdehonoreringen. Derudover har skattemyndighedernes fortolkning af faktum afgørende betydning for udfaldet af sagen, da honoreringen afhænger af fortolkningen.

Litteraturliste

Lovgivning:

Lovbekendtgørelse nr. 806 af 8 august 2019 om påligningen af indkomstskat til staten som ændret ved L 2019-11-19 nr. 1124, L 2019-12-17 nr. 1420, L 2019-12-17 nr. 1421, L 2019-12-27 nr. 1559, L 2019-12-27 nr. 1576, L 2019-12-27 nr. 1577, L 2019-12-27 nr. 1583, L 2020-01-31 nr. 91 og L 2020-05-05 nr. 572 (Ligningsloven)

Lovbekendtgørelse nr. 678 af 31 maj 2018 Skatteforvaltningsloven som ændret ved L 2018-09-11 nr. 1130, L 2018-12-27 nr. 1726, L 2019-11-19 nr. 1125, L 2019-12-27 nr. 1577, L 2019-12-27 nr. 1580, L 2019-12-27 nr. 1581 og L 2019-12-27 nr. 1589 (Skatteforvaltningsloven)

Lov nr. 1535 af 19 december 2017 Skattekontrollov som ændret ved L 2018-12-27 nr. 1726 og L 2020-05-05 nr. 572 (Skattekontrolloven)

Lovbekendtgørelse nr. 1264 af 31 oktober 2013 om skattekontrol som ændret ved L 2013-12-26 nr. 1634, L 2014-05-28 nr. 528, L 2014-12-09 nr. 1286, L 2014-12-16 nr. 1374, L 2014-12-16 nr. 1376, L 2015-06-01 nr. 739, L 2015-12-29 nr. 1883, L 2015-12-29 nr. 1884, L 2015-12-29 nr. 1885, L 2016-05-

¹⁵⁵ LF 48 fremsat d. 06-11-2019, Lovforslag som fremsat

¹⁵⁶ Jens Wittendorff, *Transfer pricing*, s.81ff

¹⁵⁷ Dette følger også af LF 48 fremsat d. 06-11-2019, Lovforslag som fremsat, bemærkninger til § 7 nr. 3 & 4

18 nr. 430, L 2016-06-08 nr. 624, L 2016-06-08 nr. 652, L 2016-12-13 nr. 1554, L 2017-05-17 nr. 473, L 2017-12-19 nr. 1555, L 2017-12-19 nr. 1569 og L 2017-12-26 nr. 1682 (Skattekontrolloven, historisk)

Lov nr. 591 af 18 juni 2012 Lov om ændring af selskabsskatteloven, kildeskatteloven, skattekontrolloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love (historisk)

Lov nr. 428 af 6 juni 2005 Lov om ændring af en række love som følge af skatteforvaltningsloven

Lov nr. 408 af 1 juni 2005 Lov om ændring af skattekontrolloven, skattestyrelsesloven, ligningsloven og tonnageskatteloven (historisk)

Lov nr. 131 af 25 februar 1998 Lov om ændring af skattekontrolloven og skattestyrelsesloven (historisk)

Bekendtgørelser:

TP-DOK-BEK: BEK nr. 1297 af 31-10-2018: Bekendtgørelse om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner

TP-DOK.BEK (historisk): BEK nr. 42 af 24-01-2006 Bekendtgørelse om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner

Forarbejder:

Lovforslag som fremsat: FT 2017-18 tillæg A L13

FT 1997-98 (2.samling) tillæg A L101, sp. 2452

FT 1997-98 (1.samling) tillæg A L84 sp. 1894

Lovforslag:

LF 48 fremsat den 06-11-2019: Forslag til lov om ændring af selskabsskatteloven, kildeskatteloven, skatteindberetningsloven, skattekontrolloven og forskellige andre love, <https://www.ft.dk/samling/20191/lovforslag/148/index.htm>

Domme:

SKM2019.136.HR/TfS 2019.213 HR

SKM2018.416.ØLR/TfS 2018.648 ØLR

SKM2010.46.VLR/ TfS 2010.219 VLR

Administrative afgørelser:

SKM2019.207.LSR/TfS 2019.277 LSR

SKM2018.511.LSR/TfS 2018.742 LSR

SKM2018.510.LSR/TfS 2018.743 LSR

SKM2018.62.LSR/TfS 2018.193 LSR

SKM2017.187.LSR/TfS 2017.263 LSR

SKM2017.115.LSR/TfS 2017.181 LSR

SKM2016.436.LSR/TfS 2016.519 LSR

SKM2014.53.LSR/TfS 2014.211 LSR

Litteratur:

Christina D. Tvarnø og Ruth Nielsen, *Retskilder & Retsteorier*, 4. Reviderede udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2014

Jan Pedersen, *Skatteforvaltning Skatteproces Skattekontrol*, 1. udgave, Jurist- og Økonomforbundets forlag, 2020

Jens Wittendorff, *Transfer Pricing*, 2. udgave, Karnov Group, 2018

Niels Fenger, *Forvaltningsret*, 1. udgave, Jurist- og Økonomforbundets forlag, 2018

Artikler:

Arne Møllin Ottosen og Stine Andersen, *Højesteretsdom i Microsoft-sagen*, RR.2019.09.0018

Eduardo Vistisen, *Transfer Pricing og værdiskøn*, RR.2014.03.0064

Jens Wittendorff, *Tidsfristen for TP-dokumentationen*, TfS 2013, 240

Malene Kerzel, *Det skatteretlige værdiskøn*, TfS 2005, 497

Michael Bjørn Hansen, *Om skattemyndighedens præcisering af praksis*, TfS 2007, 327

Peder Reuther og Matthias Albertsen, *Udfærdigelse af transfer pricing dokumentation – hvornår?*, SU 2010, 142

Trols Kjølby Nielsen, *Samtidighedskrav ved TP-dokumentation – Ny skattekontrollov: Nye forøgede TP-dokumentationskrav eller præcisering af allerede gældende krav?*, SR.2018.0133

Rapporter, vejledninger, cirkulærer mv.:

Bureau Van Dijk's Orbis database <https://www.bvdinfo.com/en-gb/our-products/data/international/orbis>

EU Joint Transfer Pricing Forum, Draft Secretariat working document for the EU Joint Transfer Pricing Forum on database searches for comparables, JTPF/005/2004/EN, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/forum7/working_document_comparables_final.pdf

EU Joint Transfer Pricing Forum, Pan-European Versus Country-Specific Searches and Pan-European Versus Country-Specific Databases: Not a Clear-Cut Issue, JTPF/006/BACK/2004/EN, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/forum7/pan-european_searches12012004.pdf

EU Joint Transfer Pricing Forum, Report on the use of comparables in the EU, JTPF/007/2016/FINAL/EN, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/jtpf0072017encomps.pdf

International Monetary Fund (IMF) , Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), United Nations (UN) & World Bank Group (WBG), A Toolkit for Addressing Difficulties in Accessing Comparables Data for Transfer Pricing Analyses, April 2017 <https://www.oecd.org/tax/toolkit-on-comparability-and-mineral-pricing.pdf>

Den juridiske vejledning 2020-1, Om den juridiske vejledning, Bindende virkning, <https://skat.dk/skat.aspx?oid=80437&chk=216701>

Juridiske vejledning 2020-1 C.D.11 Transfer Pricing, <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2049948&chk=216701>

Juridiske vejledning 2020-1 C.D.11.13.1.2.2.3.3 Detaljeret beskrivelse af de enkelte kontrollerede transaktioner eller aktiviteter, <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2232504&chk=216701>

Juridiske vejledning 2020-1 C.D.11.13.1.3.1 Formkrav til transfer pricing-dokumentation, <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2232522&chk=216701>

Juridiske vejledning 2020-1 C.D.11.13.1.3.2 Frist for at udarbejde og indsende transfer pricing-dokumentation, <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2232523&chk=216701>

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, OECD, July 2017 (OECD TPG 2017)

Revised Guidance on the Application of the Transactional Profit Split Method, OECD, June 2018, (OECD TPG 2018) <http://www.oecd.org/tax/beps/revised-guidance-on-the-application-of-the-transactional-profit-split-method-beps-action-10.pdf>

SKM2019.374.SKTST

SKM2014.489.SKAT

SKM2011.517.SKAT

Vejledning: Transfer Pricing; kontrollerede transaktioner; værdiansættelse, <https://skat.dk/skat.aspx?oid=1813084>

Bilag

Bilag 1 Forkortelser og begreber

Tabel 7 Anvendte forkortelser og begreber

Forkortelse	Begreb
LL	Ligningsloven
CUP-metoden	Den frie markedsprismetode
Driftsomkostninger	Begrebet omfatter: efter funktionsopdelt resultatopgørelse: salgs-, distributions- og administrationsomkostninger, eller efter artsopdelt: personale omkostninger, afskrivninger og andre eksterne omkostninger
Funktions- og risikoanalyse	En analyse af hvilke funktionerne der udøves, hvilke aktiver der anvendes samt hvilke risici der bæres af parterne i den kontrollerede transaktion.
IMF	International Monetary Fund
LSR	Landsskatteretten
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OECD TPG	OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations July 2017 og Revised Guidance on the Application of the Transactional Profit Split Method, OECD, June 2018
Oplysningskema	Anvendes som samlet betegnelse for den tidligere selvangivelse og det nuværende oplysningskema.
Oplysningstidspunktet/ -fristen	Anvendes som samlet betegnelse for det tidligere selvangivelsestidspunkt/-fristen og det nuværende oplysningstidspunkt/-fristen.
RSP-metoden	Videresalgsprismetoden
SFL	Skatteforvaltningsloven
Skattestyrelsen	Anvendes som en samlet betegnelse for det forhenværende SKAT og det nuværende Skattestyrelsen
SKL	Skattekontrolloven
TP	Transfer pricing
TP-DOK.BEK	Bekendtgørelse om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner.
TP-dokumentation	Fælles dokumentationen og den landespecifikke dokumentation
TNMM-metoden	Den transaktionsbestemte nettoavancemetode
UN	United Nations
WBG	World Bank Group

Kilde: Egen tilvirkning

Bilag 2 Nuværende SKL § 46 stk. 1 vs. tidligere SKL § 3B stk. 9

Tabel 8 Sammenligning af nuværende SKL § 46 stk. 1 og den tidligere SKL § 3B stk. 9

SKL § 46 stk. 1 (L 2017 1535)	Tidligere SKL § 3B stk. 9 (LBKG 2013 1264)
<p>§ 46. Har en skattepligtig omfattet af § 38 eller § 40, stk. 1, ikke udarbejdet dokumentation for kontrollerede transaktioner efter § 39 eller indsendt revisorerklæring efter § 43, stk. 1, kan told- og skatteforvaltningen efter udløbet af oplysningsfristen i §§ 11-13 for det pågældende indkomstår foretage en skønsmæssig ansættelse, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner for dette indkomstår, i overensstemmelse med ligningslovens § 2, stk. 1.</p>	<p>Stk. 9. Såfremt den skattepligtige ikke har udarbejdet dokumentation efter stk. 5 eller 6 eller indsendt erklæring efter stk. 8, finder § 5, stk. 3, anvendelse, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner.</p>
	<p>Tidligere SKL § 5 stk. 3 (LBKG 2013 1264)</p> <p>Stk. 3. Hvis den selvangivelsespligtige ikke har selvangivet fyldestgørende på ansættelsestidspunktet, kan skatteansættelsen foretages skønsmæssigt.</p>

Kilde: L 2017 1535 og LBKG 2013 1264

Bilag 3 Historisk oversigt over SKL § 3B stk. 9

SKL § 46 stk. 1 blev oprindeligt indført ved Lov nr. 131 af 25 februar 1998 og udgjorde § 3B stk. 5 i bestemmelsen, der havde følgende ordlyd:

”Stk. 5. Såfremt den skattepligtige ikke har udarbejdet dokumentation efter stk. 4, finder § 5, stk. 3, anvendelse, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner. I alle tilfælde, hvor skattemyndigheden ønsker at ændre den skattepligtige indkomst i overensstemmelse med de priser og vilkår, der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter, skal der forinden indhentes en godkendelse fra den centrale told- og skatteforvaltning.”

Ved Lov nr. 408 af 1 juni 2005 blev dokumentationspligten udvidet til at omfatte nationale kontrollerede transaktioner samt at man indførte undtagelserne for små og mellemstore virksomheders dokumentationspligt. Ændringerne i SKL § 3B, medførte at bestemmelsen om skønsmæssig ansættelse blev rykket fra SKL § 3B stk. 5 til SKL § 3B stk. 8. Der skete kun en tilføjelse til bestemmelsen om skønsmæssig ansættelse, som betød, at der også kan foretages skønsmæssige ansættelser i situationer, hvor små og mellemstore virksomheder ikke har overholdt deres dokumentationspligt for transaktioner med parter i stater som Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med og som ikke er medlem af EU eller EØS.

Ved Lov nr. 428 af 6 juni 2005 blev kravet om, at skattemyndigheden skulle indhente godkendelse fra den centrale told- og skatteforvaltning for at de kunne foretage TP-regulering ophævet. Ordlyden i SKL § 3B stk. 8 var herefter:

”Såfremt den skattepligtige ikke har udarbejdet dokumentation efter stk. 5 eller 6, finder § 5, stk. 3, anvendelse, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner.”

Godkendelsesordningen blev imidlertid fortsat, hvor reglerne i stedet blev fastsat administrativt. Ordningen blev ophævet pr. 15 august 2011 jf. SKM2011.517.SKAT.

Ved Lov nr. 591 af 18 juni 2012 blev SKL § 3B Stk. 8 rykket ned i stk. 9 som følge af indførelsen af bestemmelsen om indsendelse af revisorerklæring. Samtidig skete der den tilføjelse, at der også kan foretages skønsmæssig ansættelse ved manglende indsendelse af revisorerklæringen. Bestemmelsen om skønsmæssig ansættelse var nu i SKL § 3B stk. 9 og havde følgende ordlyd:

”Såfremt den skattepligtige ikke har udarbejdet dokumentation efter stk. 5 eller 6 eller indsendt erklæring efter stk. 8, finder § 5, stk. 3, anvendelse, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner.”

Overstående ordlyd havde bestemmelsen indtil omskrivningen af SKL med Lov nr. 1535 af 19 december 2017, hvor bestemmelsen om skønsmæssig ansættelse blev rykket ned i SKL § 46, hvor stk. 2 og 3 er nye tilføjelser. Bestemmelsen har nu følgende ordlyd:

”Har en skattepligtig omfattet af § 38 eller § 40, stk. 1, ikke udarbejdet dokumentation for kontrollerede transaktioner efter § 39 eller indsendt revisorerklæring efter § 43, stk. 1, kan told- og skatteforvaltningen efter udløbet af oplysningsfristen i §§ 11-13 for det pågældende indkomstår foretage en skønsmæssig ansættelse, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner for dette indkomstår, i overensstemmelse med ligningslovens § 2, stk. 1.

Stk. 2. Har den skattepligtige ikke i forbindelse med told- og skatteforvaltningens kontrol af dokumentationen efter § 39 efterkommet anmodningen om indsendelse af regnskabsmateriale m.v. efter § 53, stk. 1, gælder stk. 1 om skønmæssig ansættelse.

Stk. 3. Stk. 2 gælder også, hvis den skattepligtige ikke skal udarbejde dokumentation efter § 40.”

Bilag 4 Net profit indikatorer

Til anvendelse for TNMM-metoden omtaler OECD TPG følgende net profit indikatorer.

Overskudsgraden udgør nettoresultatet i procent af omsætningen. Den udtrykker derfor indtjeningsevnen i form af afkastet fra nettoomsætningen.¹⁵⁸ Overskudsgraden anses for at være mest anvendelig på salgsselskaber, da anlægsaktiver har mindre betydning for indtjeningen.¹⁵⁹

Net kostplus margin udgør nettoresultatet i procent af produktions- og driftsomkostningerne relateret til den kontrollerede transaktion. Indtjeningsevnen er ved anvendelse af net kostplus marginen er udtrykt som afkastet på de samlede omkostninger.¹⁶⁰ Net kostplus marginen anvendes normalt på produktions- og serviceselskaber.¹⁶¹ Net kostplus marginen skal ikke forveksles med kostplusmetoden, der anvendes på grundlaget af bruttoavancen.

Afkastningsgraden er nettoresultat målt i procent af driftsaktiverne og udtrykker dermed afkastet på driftsaktiverne. Afkastningsgraden anvendes primært for produktionsvirksomheder, andre aktivintensive selskaber samt selskaber med kapitalintensive finansielle aktiviteter.¹⁶²

Berry ratio beregnes som bruttoavancen i procent af driftsomkostningerne. Indtjeningsevnen udtrykkes ved brug af Berry ratio som afkastet af driftsomkostningerne. Det er en forudsætning for anvendelse af Berry ratio, at udgifterne for funktionerne der udføres i den kontrollerede transaktion posteres som driftsomkostninger, at produkternes værdi ikke væsentligt påvirker værdien af funktionerne og at den testede part ikke udfører andre funktioner, som burde testes ved brug af en anden metoden eller nøgletal.¹⁶³ Berry rationen er mest anvendelig på salgs- og serviceselskaber.

¹⁵⁸ OECD TPG 2017 pkt. 2.96-2.97

¹⁵⁹ Jens Wittendorff, *Transfer Pricing*, s. 565

¹⁶⁰ OECD TPG 2017 pkt. 2.98-2.102

¹⁶¹ Jens Wittendorff, *Transfer Pricing*, s. 561

¹⁶² OECD TPG 2017 pkt. 2.103-2.104

¹⁶³ Ibid. pkt. 2.106-2.109

Bilag 5 Benchmark rapport

5.1 Benchmark processen.

5.1.1 Databaseudsøgningen

Først er der blevet udført en udsøgning efter sammenlignelige selskaber i Bureau Van Dijk's Orbis database. Orbis databasen indeholder finansielle informationer for omkring 280 mio. selskaber i hele verden. De finansielle data i form af balancen og resultatopgørelsen er blevet standardiseret af Bureau Van Dijk, så det er muligt at foretage en sammenligning af selskaberne.¹⁶⁴

Formålet med databaseundersøgelsen er at identificere uafhængige selskaber, der i store træk udfører de samme funktioner, påtager sig samme risiko og anvender samme aktiver, som selskab B samt opererer i lignede marker. Alt der ikke er sammenligneligt med selskab B skal frasorteres.

For at fremfinde potentielle sammenlignelige selskaber er følgende kvantitative kriterier anvendt i Orbis:

Tabel 9 Søgestrategien anvendt i Orbis samt baggrunden for valget af de enkelte søgekriterier

Der er fjernet indhold fra tabellen under på baggrund af licensaftalen med Orbis.

Step	Søgekriterie	Antal af selskaber i databasen som opfylder det enkelte step
	Baggrunden for de enkelte trin i søgestrategien	
1.	Alle aktive selskaber, samt selskaber med ukendt situation Step 1: Samtlige selskaber i databasen.	
2.	Region: Vesteuropa Step 2: Geografiske marked er valgt til at omfatte Vesteuropa. ¹⁶⁵ Det er nødvendigt at udvide det geografiske marked til mere end Danmark, da man sjældent vil få særligt mange danske selskaber ud. Det skyldes, at det for mange danske virksomheder ikke er et krav, at man oplyser omsætningen i regnskabet. Til anvendelse af metoderne skal man kende omsætningen for de potentielt sammenlignelige selskaber. For at få et tilstrækkeligt antal mulige selskaber med sammenlignelige funktioner er Vesteuropa anvendt som det geografiske marked. De vesteuropæiske lande anses for at være sammenlignelige med Danmark. ¹⁶⁶	
3.	NACE Rev. 2 (Kun primære koder): 46.42 - Wholesale of clothing and footwear	

¹⁶⁴ Bureau Van Dijk, Orbis database

¹⁶⁵ Se Bilag 11 for OECD standard kvalificering af hvilke lande der indgår i kategorien Vesteuropa

¹⁶⁶ Der er i EU blevet foretaget undersøgelser som konkluderede at der ikke var væsentlig forskel på resultatet om man anvendte det enkelte land eller EU som geografisk område se JTPF/005/2004/EN og JTPF/006/BACK/2004/EN. I IMF, OECD, UN & WBG, *Toolkit finding comparables*, s. 41-43 & appendix 11 konkluderes det at det geografiske område har mindre betydning end sammenligneligheden af funktionerne.

Step 3: NACE er den europæiske klassificering af økonomisk aktivitet. Industrikoderne anvendes for at fremfinde selskaber med sammenlignelige funktioner samt selskaber der agerer inden for samme produktkategori.¹⁶⁷

4. BvD Uafhængigheds indikator: A+, A, A-, B+, B, B-, U

Step 4: Uafhængighed er essentielt når man skal finde sammenlignelige selskaber. Det skyldes, at man for at fremfinde armslængdeprisen skal sammenligne med uafhængige parter. Det er generelt ikke muligt at vurdere om kontrollerede selskaber har transaktioner med koncernforbundne selskaber. Derfor skal alle kontrollerede selskaber dvs. datterselskaber ekskluderes. Derfor medtages der kun selskaber med klassifikationerne A+, A, A-, B+, B, B- samt U, dvs. selskaber der ikke er underlagt mere end 50% af andre selskaber samt selskaberne hvor ejerskabet ikke er oplyst (klassifikation U).¹⁶⁸ Selskaberne med klassifikationen U inkluderes, fordi de potentielt kan være sammenlignelige, såfremt de skulle være kontrollerede vil de udgå gennem de andre kriterier eller ved den manuelle gennemgang. Se Bilag 12 med definitionerne på BVD indikatorerne.¹⁶⁹

5. Aktive selskaber og selskaber med en ukendt situation

Step 5: Det er kun aktive selskaber der medtages, da der er væsentlige forskelle mellem aktive og inaktive selskaber.¹⁷⁰

6. Aktionærer med datterselskaber ejet mellem 50,01% og 100%

Step 6: For at sikre at det kun er uafhængige selskaber, frasorteres selskaber, som ejer mere end 50% af et andet selskab.¹⁷¹

7. År for etablering: op til og inklusiv 2012 samt selskaber hvor året for etablering er ukendt.

Step 7: Nystartede virksomheder har opstartsomkostninger i forbindelse med etableringen på markedet, de kan dermed ikke anses for at være sammenlignelige med den testede part, som er et etableret selskab. Udgangspunktet er at man fratrækker 4 år fra det første år i analysen, dvs. selskaber der er etableret efter 2012 ekskluderes. Selskaber, der er etableret inden for de seneste 3 år i forhold til de første år i analysen, anses for at være nystartede virksomheder.

8. Kun selskaber med ukonsoliderede data

Step 8: Selskaber med konsoliderede data ekskluderes, da det indikerer, at det ikke er en uafhængig part.

¹⁶⁷ IMF, OECD, UN & WBG, *Toolkit finding comparables*, s. 43

¹⁶⁸ Se bl.a. Skattestyrelsens søgestrategi i SKM2018.62.LSR & LSR2017.115.LSR

¹⁶⁹ IMF, OECD, UN & WBG, *Toolkit finding comparables*, s. 44

¹⁷⁰ IMF, OECD, UN & WBG, *Toolkit finding comparables*, s. 44 & SKM2018.62.LSR

¹⁷¹ Se bl.a. Skattestyrelsens søgestrategi i SKM2018.62.LSR & LSR2017.115.LSR

9. Omsætning skal være kendt for årene 2018, 2017 og 2016		
Step 9 og 10: Af praktiske grunde og for at armslængdeprisen kan findes skal databasen have finansielle oplysninger for selskaberne i den 3 årige periode benchmarket udarbejdes for. Omsætning og nettoresultatet er nødvendige for at beregne bruttomarginen og nettoresultatet.		
10. Nettoresultatet skal være kendt for årene 2018, 2017 og 2016.		
11. Keyword search ekskluder: ("manufac*" , "research*" , "R&D*" , "retail*")		
Step 11: På grund af inkonsistens med industrikoderne kan keyword search være nødvendigt for at ekskluderer selskaber, der udfører andre funktioner, som ikke er sammenlignelige med den testede part. Derfor er selskaber, der indeholder ordene frasorteret. ¹⁷²		
12. Minimum 3 medarbejdere I årene 2018, 2017 og 2016.		
Step 12: Det kan have væsentlig effekt på sammenligneligheden hvis der er stor forskel på størrelsen af selskaberne. Derfor ekskluderes selskaber med under 3 ansatte, da de anses for at være for små til at være sammenlignelige med den testede part. ¹⁷³		
13. Vareforbrug skal være kendt for årene 2018, 2017 og 2016		
Step 13 og 14: For at kunne beregne bruttomarginen, der skal anvendes i RSP-metoden, skal man have kendskab til selskabernes vareforbrug. Det er i Orbis enten registeret som material cost (materiale omkostninger) eller som cost of goods sold (vareforbrug). Derfor er det nødvendigt at have oplysninger omkring den ene af dem. ¹⁷⁴		
14. Materiale omkostninger skal være kendt for årene 2018, 2017 og 2016		
Boolean search : 1 And 2 And 3 And 4 And 5 And Not 6 And 7 And 8 And 9 And 10 And Not 11 And 12 And (13 Or 14)	Total	876

Kilde: Søgkriterier (engelske) fra Orbis, baggrunden for valget af søgekriteriet er egen tilvirkning.

Søgestrategien genererede 876 selskaber til yderligere gennemgang. De enkelte trin i søgestrategien er en kombination af ”and”, ”and not” og ”or”, dette fremkommer af Boolean søgningen nederst i Tabel 9.

¹⁷² EU Joint Transfer pricing Forum, Report on the use of comparables in the EU, s. 8

¹⁷³ OECD TPG 2017 pkt. 3.43 & IMF, OECD, UN & WBG, *Toolkit finding comparables*, s. 44 & 63

¹⁷⁴ Se Bilag 10 for Orbis definitioner af cost of goods sold & material cost

5.1.2 Finansiell fravælgelse

Søgestrategien resulterede i et højt antal selskaber. Derfor er der ud fra data udtrukket fra Orbis tilføjet følgende kriterier, da selskab B ikke har immaterielle aktiver og et meget begrænset lager. Søgestrategien indsnævres for at opnå en højere grad af sammenlignelighed.¹⁷⁵ Derfor er selskaber med immaterielle aktiver over 2% af totale aktiver frasorteret. Satsen er sat til 2%, da det accepteres at selskaberne kan have aktiveret software som eksempelvis et ERP system. Derudover er selskaber med et lager på over der udgør over 5% af omsætningen frasorteret. Der er derfor 119 selskaber til manuel gennemgang.

5.1.2 Manuel gennemgang

De 119 selskaber fremfundet gennem databasen blev derefter gennemgået manuelt baseret på de informationer der var tilgængelige omkring virksomhederne på deres hjemmesider. Formålet med den kvalitative gennemgang er at vurdere, om beskrivelserne af virksomhederne underbygger, at selskaberne er sammenlignelige med selskab B.

Selskaberne er afvist af følgende grunde:

- Selskabet udfører andre funktioner
- Selskabet har produkter, som ikke er sammenlignelige
- Selskabet har væsentlige immaterielle aktiver, der ikke fremgår af balancen
- Selskabet er et kontrolleret eller ikke et uafhængigt selskab
- Selskabet er ekskluderet på grund af mangel af informationer

En oversigt over selskaberne der er afvist i den manuelle gennemgang samt deres afvisningsgrund kan findes i Bilag 6. Den manuelle gennemgang resulterede i 8 accepterede selskaber, der henvises til Bilag 7 for en oversigt over de accepterede selskaber.

5.2 Resultat af benchmarket

5.2.1 År til sammenligning

OECD TPG punkt 3.75-3.79 omhandler hensigtsmæssigheden i anvendelsen af flere års finansielle data. OECD nævner at det kan være relevant at anvende flere års data for at mindske potentielle forvrængninger der skyldes forskelle i virksomheden eller produktets livscyklus.

OECD udtrykker ikke hvor mange års data der kan anvendes. Det afhænger af, hvilket antal år der må anses for at være nødvendige for at kunne opfange effekter, der påvirker forretningen samt økonomiske effekter, der påvirker indtjeningen for de identificerede selskaber. Det må antages at 3 års data vil opfange side effekter. Analysen er derfor baseret på en 3-årig periode fra 2016 til 2018.

5.2.2 Brugen af vægtet gennemsnit og interkvartile interval

Der anvendes et vægtet gennemsnit for at fjerne den potentielle påvirkning af enkelte års skævheder. Det medvirker også til, at resultaterne er mere statistisk pålidelige end et simpelt gennemsnit af det årlige resultat.

Brugen af databaseundersøger fører ofte til, at man ikke ender med et tal der udgør armslængdeprisen, men i stedet for med et interval, hvor de enkelte tal, relativt kan være lige pålidelige. Derfor kan man anvende interkvartile interval til at mindske intervallet og højne pålideligheden af analysen.¹⁷⁶ Grundet at databaseundersøgelser sjældent vil give tilstrækkelige informationer til at sikre en høj grad af sammenlignelighed, beregnes der et interkvartil interval på marginerne for de accepterede selskaber. Det interkvartile interval repræsenterer de midterste 50% af marginerne for de accepterede selskaber. Interkvartile interval oplyser om afstanden mellem den nedre og øvre kvartil, og angiver spredningen for de midterste 50% af marginerne.¹⁷⁷

¹⁷⁵ OECD TPG 2017 pkt. 3.38, 3.43 & IMF, OECD, UN & WBG, *Toolkit finding comparables*, s. 63 samt SKM2016.436.LSR

¹⁷⁶ OECD TPG 2017 pkt. 3.57

¹⁷⁷ IMF, OECD, UN & WBG, *Toolkit finding comparables*, s.62

5.2.3 Valg af PLI

Ved RSP-metoden er det bruttomarginen og omsætningen for den testede part der anvendes til at finde frem til hvilken pris selskabet skal købe produkterne til, dvs. det som kommer til at udgøre vareforbruget.

Ved TNMM-metoden skal der vælges en net profit indikator. Da der er tale om en distributør er overskudsgraden valgt. Det skyldes, at overskudsgraden udtrykker indtjeningsevne gennem afkastet af omsætningen. Indtjeningen for distributører er i høj grad korreleret med salget. Omsætningen for distributøren er udtryk for indtjeningen fra salget til tredjeparter. Derudover har anlægsaktiver begrænset betydning for indtjeningen.

5.2.4 Interkvartile interval

Tabel 10 opsummerer det 3-årige vægtede gennemsnit for de accepterede selskaber. Det vises både interkvartile interval for bruttomargin som anvendes ved brugen af RSP-metoden og overskudsgraden som anvendes ved TNMM-metoden.

Tabel 10 Interkvartile intervaller for de accepterede selskaber

8 accepterede selskaber	3-årligt vægtet gennemsnit af bruttomarginerne	3-årligt vægtet gennemsnit af overskudsgraderne
Minimum	17,61%	0,85%
Nedre Kvartil	21,21%	2,01%
Median	23,85%	3,49%
Øvre Kvartil	26,35%	4,90%
Maksimum	33,45%	8,26%

Kilde: Egen tilvirkning, procenterne er beregnet på baggrund af oplysninger fra Orbis.

Det interkvartile interval for bruttomarginerne for de 8 accepterede selskaber er mellem 21,21% og 26,35%, med en median på 23,85%.

Det interkvartile interval for overskudsgraderne for de 8 accepterede selskaber er mellem 2,01% og 4,90%, med en median på 3,49%.

Se Bilag 8 for en oversigt over marginerne for de accepterede selskaber, samt Bilag 9 med en oversigt over de finansielle tal for de accepterede selskaber. Der er ikke foretaget kapitaljusteringer på de finansielle tal for de accepterede selskaber af hensyn til eksemplets simplicitet samt specialets omfang.

Bilag 6 Oversigt over afviste selskaber

Tabel 11 Oversigt over de afviste selskaber i den manuelle gennemgang

Tabellen er fjernet på baggrund af licensaftalen med Orbis.

Kilde: Bureau van Dijk's Orbis database kolonne 2-5 og kolonne 6 er egen vurdering.

Bilag 7 Oversigt over accepterede selskaber

Tabel 12 Oversigt over databaseundersøgelsens accepterede selskaber

Tabellen er fjernet på baggrund af licensaftalen med Orbis.

Kilde: Bureau van Dijk's Orbis database (kolonne 1-4), beskrivelsen i kolonne 5 er baseret på oplysningerne fra selskabernes hjemmeside oplyst i kolonne 5.

Bilag 8 Marginer for de accepterede selskaber

Tabel 13 Oversigt over bruttomarginerne og overskudsgraderne for de accepterede selskaber i databaseundersøgelsen samt de interkvartile intervaller

Tabellen er fjernet på baggrund af licensaftalen med Orbis.

Kilde: Egen tilvirkning, procenterne er beregnet på baggrund af oplysninger fra Orbis se Bilag 9.

Bilag 9 Finansielle tal for de accepterede selskaber

Tabel 14 Finansielle tal for de accepterede selskaber i databaseundersøgelsen

Tabellen er fjernet på baggrund af licensaftalen med Orbis.

Kilde: Omsætning, vareforbrug og nettoresultat stammer fra Bureau van Dijk's Orbis database. Bruttoresultat og driftsomkostninger er beregnet på baggrund af de andre informationer.

Bilag 10 Cost of good sold vs. material cost.

Teksten er fjernet på baggrund af licensaftalen med Orbis.

Bilag 11 Orbis definition på den geografiske kategori Vesteuropa

I Orbis definition af den geografiske kategori Vesteuropa indgår følgende lande:¹⁷⁸

Teksten er fjernet på baggrund af licensaftalen med Orbis.

¹⁷⁸ Bureau van Dijk's Orbis database

Bilag 12 BvD independence indicator

Figur 4 Orbis definition af BvD Independence Indicator

Figuren er fjernet på baggrund af licensaftalen med Orbis.

Kilde: Bureau van Dijk's Orbis database

Bilag 13 Oversigt over figurer og tabeller

Figurer

Figur 1 Specialets struktur, s.11

Figur 2 Intern vs. ekstern sammenligning, s.34

Figur 3 Søgestrategien anvendt i Orbis, s. 46

Figur 4 Orbis definition af BvD Independence Indicator, s.88

Tabeller

Tabel 1 Beregning af armslængdeprisen ved anvendelse af RSP-metoden, s.35

Tabel 2 Beregning af armslængdeprisen ved anvendelse af kostplusmetoden, s.36

Tabel 3 Faktuelle oplysninger anvendt i eksemplet, s.45

Tabel 4 Interkvartile intervaller for de accepterede selskaber, s.47

Tabel 5 Armslængdeprisen ved anvendelse af RSP-metoden og TNMM-metoden, s.48

Tabel 6 TNMM-metodens justering for forskelle i funktioner og omsætning, s.49

Tabel 7 Anvendte forkortelser og begreber, s.60

Tabel 8 Sammenligning af nuværende SKL § 46 stk. 1 og den tidligere SKL § 3B stk. 9, s.62

Tabel 9 Søgestrategien anvendt i Orbis samt baggrunden for valget af de enkelte søgekriterier, s.66

Tabel 10 Interkvartile intervaller for de accepterede selskaber, s. 72

Tabel 11 Oversigt over de afviste selskaber i den manuelle gennemgang, s.73

Tabel 12 Oversigt over databaseundersøgelsens accepterede selskaber, s.82

Tabel 13 Oversigt over bruttomarginerne og overskudsgraderne for de accepterede selskaber i databaseundersøgelsen samt de interkvartile intervaller, s.83

Tabel 14 Finansielle tal for de accepterede selskaber i databaseundersøgelsen, s.84