

Værdiskøn inden for transfer pricing

Discretionary assessments in the field of transfer pricing

af CHRISTOFFER BENNIKE RØNNING

Nærværende afhandling behandler de danske regler om formel transfer pricing, herunder navnlig oplysningspligten- og dokumentationskravet, med henblik på at fastlægge rammerne for skattemyndighedernes udøvelse af værdiskøn og domstolsprøvelsen heraf.

I belysning af de krav, der gælder til transfer pricing dokumentationen, inddrages internationale normer hvor relevant. Det slutes, at de danske dokumentationskrav i det væsentlige er mangelfulde i forhold til at klarlægge hvornår en transfer pricing dokumentation er fyldestgørende. Med baggrund i bevisretlige regler analyseres således rammerne for den konkrete fastlæggelse af dokumentationskrav fra sag til sag, hvorefter det konkluderes at kravene til dokumentationen ultimativt er afledt af de abstrakte regler om materiel transfer pricing, navnlig armslængdeprincippet.

Herefter analyseres den praksis, der vurderes relevant for domstolsprøvelsen af værdiskønnet over transfer pricing dokumentation. Det konkluderes i denne sammenhæng, at bevisnøden, som betingelse for værdiskønnet aktualisering, prøves intensivt. I forhold til tilsidesættelse af værdiskønnet, prøves om skønnet er udøvet på urigtigt grundlag eller om det er åbenbart urimeligt. Navnlig førstnævnte analyseres, og det konkluderes at domstolene udviser en vis tilbageholdenhed i prøvelsen, når retsfaktum giver anledning til en graderet margin inden for hvilket faktum opfylder bevisetemaet. Det konkluderes samtidig, at domstolene, i tilfælde hvor værdiskønnet tilsidesættes, er utilbøjelige til at sætte et selvstændigt værdiskøn i dets sted, hvorfor der typisk hjemvises til fornyet behandling ved ligningsmyndigheden. Det diskuteres hvad grundlaget herfor kan være, samt – i lyset af de gjorte betragtninger – hvorledes prøvelsen kan bidrage til (større) afklaring af den på trods af prøvelsen ellers uklare retsstilling.

På baggrund af ovenstående konkluderes samlet, at rammerne for udøvelsen af værdiskønnet er endog meget vide.

INDHOLDSFORTEGNELSE

1	INDLEDNING	4
1.1	PROBLEMFOMULERING	4
1.2	AFGRÆNSNING.....	4
1.3	METODE OG RETSKILDER.....	4
2	TRANSFER PRICING – EN INDLEDNING	5
2.1	DEN INTERNATIONALE KONTEKST	5
2.1.1	Internationale skatteretlige problemer.....	5
2.1.2	OECD – et internationalt løsningsorienteret forum.....	5
2.2	OECD'S MODELOVERENSKOMSTEN OG DBO'ER.....	7

2.2.1	<i>Dobbeltbeskatningsoverenskomsters formål og middel</i>	7
2.2.2	<i>Fortolkning af DBO'er</i>	7
2.2.3	<i>Fortolkning af intern dansk ret</i>	8
2.3	MODELOVERENSKOMSTENS PRINCIPELLE STRUKTUR OG TRANSFER PRICING.....	8
2.3.1	<i>Det modificerede globalindkomstprincip</i>	8
2.3.2	<i>"The Separate Entity Approach" og Armslængdeprincippet</i>	9
2.3.3	<i>Armslængdeprincippet – begrebsindhold</i>	10
2.4	OECD'S MODELOVERENSKOMST, ART. 9 – TRANSFER PRICING.....	10
2.4.1	<i>OECD's Transfer Pricing Guidelines, særligt kap. 5</i>	11
2.5	KATEGORIER AF TRANSFER PRICING-PROBLEMATIKKER.....	12
3	FORMEL TRANSFER PRICING	13
3.1	DANSK RET.....	13
3.1.1	<i>LL § 2 – materiel Transfer Pricing</i>	13
3.1.2	<i>SKL § 3 B – formel Transfer Pricing</i>	14
3.2	FORMEL TRANSFER PRICING – HÅNDHÆVELSEN.....	14
3.2.1	<i>Anvendelsesområdet for SKL § 3 B – Kontrollerede transaktioner</i>	14
3.2.2	<i>SKL § 3 B, stk. 1 – Oplysningspligten</i>	15
3.2.2.1	<i>Forholdet til SKL § 6, stk. 1</i>	15
3.2.3	<i>SKL § 3 B, stk. 5 – dokumentationspligten</i>	16
3.2.3.1	<i>Dokumentationsbekendtgørelsen</i>	17
3.3	HÅNDHÆVELSESMULIGHEDER – SANKTIONER.....	18
3.3.1	<i>Bøder</i>	18
3.3.2	<i>Skønsmæssig ansættelse</i>	18
3.3.3	<i>Øvrige håndhævelsesmidler</i>	18
4	EN ANALYSE AF DET SKATTERETLIGE VÆRDISKØN	19
4.1	VÆRDISKØNNETS VÆSENTLIGSTE FUNKTION.....	19
4.2	VÆRDISKØNNETS UNDERLIGGENDE FORMÅL.....	21
4.2.1	<i>Skatteforvaltningens opkrævningsvirksomhed – et område præget af divergenser</i>	21
4.3	VÆRDISKØN OG SAGSOPLYSNING.....	22
4.3.1	<i>Tilvejebringelse og bedømmelse af faktum</i>	22
4.4	UNDERSØGELSESPUGHTENS UDSTRÆKNING OG PROCESSUEL SKADEVIRKNING.....	23
4.5	VÆRDISKØNNETS AKTUALISERING; BEVISNØD.....	24
4.6	RETEN TIL VÆRDISKØN, JF. SKL §§ 3 B, STK. 9.....	25
4.7	VÆRDISKØNNETS BUNDNE NATUR.....	26
5	TRANSFER PRICING DOKUMENTATION	27
5.1	OECD'S INITIATIVER OG FORSLAG TIL NYE RETNINGSLINJER.....	29
5.1.1	<i>OECD Transfer Pricing Guidelines, navnlig kap. 5</i>	29
5.1.2	<i>Action Plan on BEPS, Action 13</i>	32
5.1.2.1	<i>Om BEPS, Action 13</i>	32
5.1.3	<i>Action 13 Deliverable: Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting</i>	32
5.2	INDFLYDELSE PÅ DANSKE DOKUMENTATIONSKRAV.....	33
5.3	SKØNSUDØVELSE VED FYLDESTGØRENDE DOKUMENTATION.....	33
6	DE RETLIGE RAMMER FOR EGNETHEDSVURDERINGEN AF DOKUMENTATIONEN	34
6.1	BEVISBEGREBER I SKATTERETTEN.....	34
6.2	BEVISFUNKTIONEN.....	34
6.2.1	<i>Bevisbedømmelse og beviskrav</i>	35
6.2.1.1	<i>Bevisbedømmelse</i>	35
6.2.1.2	<i>Beviskravet</i>	36

7	DELKONKLUSION	37
8	TILSIDESÆTTELSE AF VÆRDISKØN	39
8.1	PRØVELSESSITUATIONEN	39
8.2	INTENSITETEN – JUS OG FAKTUM	40
8.3	PRØVELSE AF BEVISNØDEN, JF. SKL § 5, STK. 3.	41
8.4	DOMSTOLSPRØVELSEN AF VÆRDISKØNNET	43
8.4.1	Åbenbart urimeligt	43
8.4.2	Grundlaget for skønsudøvelsen	44
8.4.2.1	Før indførelsen af SKL §§ 5, stk. 3, jf. 3 B, stk. 5, jf. stk. 9	44
8.4.2.2	Efter indførelsen af SKL §§ 5, stk. 3, jf. 3 B, stk. 5, jf. stk. 9	47
8.4.3	Delkonklusion	50
8.5	DOMSTOLENES REAKTIONSMØNSTER	51
8.5.1	Gennemgang af retspraksis	51
8.5.2	Prøvelsessituationen i dag og et løsningsforslag	53
9	KONKLUSION	57
10	LITTERATURFORTEGNELSE	58
10.1	BØGER	58
10.2	ARTIKLER	58
10.2.1	Folketingets Ombudsmands Beretning	58
10.2.2	Revision og Regnskabsvæsen	58
10.2.3	Skattepolitisk oversigt	59
10.2.4	Skattereviseoren	59
10.2.5	Skat Udland	59
10.2.6	SR-Skat	59
10.2.7	Tidsskrift for Skatter og Afgifter	59
10.2.8	Ugeskrift for Skat	60
10.3	FESTSKRIFTER	60
10.4	RAPPORTER	60
10.5	LOVE	60
10.6	ADMINISTRATIVE FORSKRIFTER	60
10.7	LOVFORSLAG	61
10.8	BETÆNKNINGER	61
10.9	DOMME OG AFGØRELSE	61
10.10	DAGSPRESSEN	62
10.11	INTERNATIONALE GUIDELINES	63
10.11.1	OECD	63
10.11.2	EU	63
10.11.3	PATA	63

1 INDLEDNING

1.1 Problemformulering

Specialets formål er, på baggrund af en analyse af de danske regler for den formelle transfer pricing, at vurdere: *rammerne for udøvelsen og domstolsprøvelsen af det værdiskøn, der udøves med hjemmel i SKL §§ 5, stk. 3, jf. 3 B, stk. 5, jf. stk. 9.*

I specialets formål ligger at fastslå, *dels*, under hvilke betingelser skattemyndighederne har ret til at udøve et værdiskøn i transfer pricing sager, *dels*, hvornår det udøvede værdiskøn kan tilsidesættes ved en efterfølgende domstolsprøvelse.

Til belysning af ovenstående skitseres den internationale kontekst, som giver anledning til reglerne om materiel og formel transfer pricing i både dansk og international ret. Betydningen af de mellemfolkelige relationer i dansk ret belyses.

Afsnit 3 behandler reglerne om formel transfer pricing i dansk ret, der danner rammerne for specialets fokusområde.

I afsnit 4 analyseres det skatteretlige værdiskøn, ved at dekomponere det i sine grundlæggende dele, hvorved de nærmere karakteristika for udøvelsen af værdiskøn inden for transfer pricing fremfindes.

På baggrund af konklusionerne i afsnit 4, behandler afsnit 5 de krav, der i dansk ret stilles til transfer pricing dokumentationen, herunder ved en analyse af de internationale retningslinjer og disses vægt. Dermed søges at afklare, hvornår værdiskønnet kan udøves.

I afsnit 6 foretages en analyse af, hvordan kravene til opfyldelsen af dokumentationspligten skal fastlægges i dansk ret, og på hvilket grundlag vurdering af den tilvejebragte dokumentation skal foretages.

Afsnit 2-6 afsluttes med en samlet delkonklusion i afsnit 7.

I afsnit 8 analyseres de rammer, der gælder for domstolsprøvelsen af det værdiskøn, der udøves i transfer pricing sager.

Specialet afsluttes med en samlet konklusion i afsnit 9.

1.2 Afgrænsning

Specialet afgrænser sig til reglerne om den formelle transfer pricing, nærmere bestemt til dokumentationspligten og i et vist omfang oplysningspligten. Dokumentationspligtens karakter og værdiskønnet relation, fordrer imidlertid en vis behandling af reglerne om materiel transfer pricing.

Der fordres et generelt kendskab til transfer pricing, herunder navnlig den materielle del.

Den centrale problemstilling i forhold til transfer pricing dokumentation er værdiskønnet samspil med dokumentationskravene. Dette fordrer en behandling af også de beviskrav og den bevisbedømmelse, som foregår i sagsoplysningen og som finder sted ved domstolene.

1.3 Metode og retskilder

I specialet anvendes den traditionelle retsdogmatiske metode til at belyse og systematisere de regler, der figurerer inden for området for transfer pricing dokumentation.

I vidt omfang vil blive henvist til retskilder, der indtager karakter af "soft law." De problematikker, der relaterer sig hertil, vil blive behandlet løbende i specialet hvor relevant.

2 TRANSFER PRICING – EN INDLEDNING

I det følgende behandles først den internationale kontekst, som transfer pricing-problematikkerne udspringer af.

2.1 Den internationale kontekst

Ved international skatteret forstås nærværende sted ”de retsregler, hvis genstand er en problemstilling, hvori en skatteyder personligt eller økonomisk har tilknytning til to eller flere lande.”¹

Den internationale skatteret er præget af indviklede problemkomplekser, hvilket formentlig ikke mindst må tilskrives, at den internationale skatteret varetager flere og multifacetterede – samt i vidt omfang disharmonisk – hensyn.

2.1.1 Internationale skatteretlige problemer

Aage Michelsen afgrænser den internationale skatterets grundlæggende målsætninger som følger:²

1. Undgåelse af dobbeltbeskatning
2. Fordeling af beskatningsretten mellem domicil- og kildeland
3. Skatteflugt
4. Gensidig bistand
5. Forbud mod diskriminering
6. Skatteretligt incitament

Centralt for problemstillingerne er, at der består uhomogene skatteretlige normer, herunder principper for subjektiv og objektiv skattepligt.

Den objektive skattepligt afgrænses typisk gennem enten et *globalindkomstprincip*, et *territorialindkomstprincip* eller en kombination af begge, jf. nærmere herom i afsnit 2.3 nedenfor. Her skal nævnes, at der i høj grad består en bred international interesse i at løse disse problemer på mest hensigtsmæssig vis, under varetagelsen af alle aktørers interesser. Dette foregår ikke mindst igennem arbejdet ved OECD.

2.1.2 OECD – et internationalt løsningsorienteret forum

The Organization for Economic Co-operation and Development (“OECD”) faciliterer et forum, hvor nationalstater i samarbejde adresserer økonomiske, sociale og klimamæssige problemstillinger af globaliseringen. De arbejder inden for en bred vifte af multifacetterede områder, herunder skatteret, og beskriver selv centerpunktet af deres aktiviteter som følger:³

“The common thread of our work is a shared commitment to market economies backed by democratic institutions and focused on the wellbeing of all citizens. Along the way, we also set out to make life harder for the terrorists, tax dodgers, crooked businessmen and others whose actions undermine a fair and open society.”

¹ Jf. Michelsen, Aage: International Skatteret, 2. Udgave, 1996, s. 20.

² Ibid, s. 23.

³ Link <http://www.oecd.org/about/> “Our mission” (per 08.01.15)

I skrivende stund er 34 stater medlemmer, herunder USA.⁴ EU Kommissionen er tillige involveret – om end alene med rådgivende funktion, og altså uden egentlig stemme i organisationen.

De ovennævnte, grundlæggende internationale skatteretlige problemer, lægger således et mellemfolkeligt element på allerede komplekse problemstillinger, og OECD's grundlæggende funktion udspringer således af den filosofi, der sniger sig ind i forordet til OECD's Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010 ("TPG"): "*In a global economy, coordination among countries is better placed to achieve these goals than tax competition.*"⁵

Arbejdet om denne koordination sker navnlig igennem the Committee on Fiscal Affairs ("OECD's skattekomité"). Her er således identificeret visse *internationale skatteretlige principper*, hvilke er vurderet mest hensigtsmæssige, til 1) *at fremme international handel og investering*, samt 2) *begrænse konflikter imellem nationalstaternes skatteadministrationer*.⁶

Dette gøres ikke mindst ved igennem koordination at forhindre rent nationale tiltag, der ikke tager højde for problemstillingernes internationale karakter, jf. således de af komiteen udfærdigede TPG, der behandles nærmere nedenfor, hvoraf følgende ramrende og opsummerende beskrivelse af OECD's arbejde i det hele taget fremgår:⁷

"The OECD, with its mission to contribute to the expansion of world trade on a multilateral, non-discriminatory bases and to achieve the highest sustainable economic growth in member countries, has continuously worked to build a consensus on international taxation principles, thereby avoiding unilateral responses to multilateral problems." (egen fremhævning)

Som bekendt er der langt fra programmerklæring til veludført implementering – til eksempel er overimplementering af EU-retlige regler (såkaldt "gold-plating") et stigende problem.⁸ Gold-plating er således også identificeret i OECD-regi som et kendetegnende problem for Danmarks ellers gode regulative apparater, dog hovedsagelig ift. EU-retten.⁹ Initiativerne ved OECD har selvsagt en anden juridisk karakter end de EU-retlige. Men de principper, der fremfindes ved konsensus, lader sig ikke umiddelbart implementere i national ret, og giver anledning til en række problemer, ikke mindst af fortolkningsmæssig karakter.

⁴ Link <http://www.oecd.org/about/membersandpartners/> "Members and partners" (per 8.01.15)

⁵ OECD's Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010, "Preface", pkt. 7.

⁶ OECD's Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010, "Preface", pkt. 7.

⁷ Ibid.

⁸ Det nyeste eksempel i EU-retligt regi, er det studium, der blev udbedt af det Europæiske Parlaments Komité for Budgetkontrol, med navnet: "'Gold-plating' in the EAFRD To what extent do national rules unnecessarily add to complexity and, as a result, increase the risk of errors?"

⁹ Jf. således OECD's Review: Better Regulation in Europe: Denmark, 2010. Se link (per 19.02.2015): <http://www.oecd.org/gov/regulatory-policy/betterregulationineuropedenmark.htm>

Den primære mekanisme der anvendes – som naturligvis også er et udslag af OECD-foretagendets karakter som et hele – til afklaring og løsning af de problemstillinger, der opstår i anvendelsen af de internationale skatteretlige principper, er internationale *dobbeltbeskatningsoverenskomster* ("DBO") af bi- og multilateral karakter. Danmark har således indgået DBO'er med over 80 stater,¹⁰ og DBO'er er i omfattende grad indgået imellem stater både i og uden for OECD.

Majoriteten af disse er udformet på baggrund af OECD's Modeloverenskomst og de kommentarer, der er udstedt hertil,¹¹ udformet af OECD's skattekomité siden OECD's etablering, jf. nærmere herom straks nedenfor.

2.2 OECD's Modeloverenskomsten og DBO'er

2.2.1 Dobbeltbeskatningsoverenskomsters formål og middel

DBO'er antager karakter af folkeretlige traktater af bi- eller multilateral karakter, og har som primært formål at *forhindre international dobbeltbeskatning*.¹² Dette giver sig særligt udtryk i den såkaldte og omdebatterede *gyldne regel*, der tilsiger at DBO'er ikke udgør en selvstændig hjemmel for beskatning.¹³ Dette er ikke som sådan nogen folkeretlige forpligtelse, men er et internationalt anerkendt princip.¹⁴ Princippet følger tillige af gældende praksis. Denne praksis blev fastlagt ifølge den dagældende § 50 i Statsskatteloven, samt § 1 i Bemyndigelsesloven¹⁵, hvorefter regeringen med hjemmel heri kunne indgå overenskomster med fremmede stater der *lempede* beskatningen. Ved ophævelsesloven til disse fremgik af forarbejderne, at der ikke skulle ske ændringer i den hidtidige praksis, ifølge hvilken DBO'er ikke kunne virke skærpende.¹⁶

DBO'ers fundamentale formål er således typisk forhindring af international dobbeltbeskatning, overordnet set i form af *lempelse*.

2.2.2 Fortolkning af DBO'er

Den retskildemæssige værdi af de bi- eller multilaterale DBO'er, som Danmark indgår med andre stater, giver sig selv.¹⁷

Betydningen af *modeloverenskomsten* og dennes fortolkningsbidrag i form af kommentarerne ved fortolkningen af DBO'erne, samt betydningen af *rent intern dansk ret* ved fortolkningen af DBO'er, giver imidlertid anledning til diskussion. Denne skal ikke foretages indgående nærværende sted.¹⁸

Blot skal således nævnes, at det er en stående diskussion og – for så vidt angår førstnævnte situation – at hensynet til harmonisering formentlig fører til, at der skal ske en

¹⁰ Link <http://www.skm.dk/love/internationalt/dobbeltbeskatningsoverenskomster/> "DBO'er" (per 08.01.2015)

¹¹ Winther-Sørensen, Niels m.fl.: Skatteretten 3, 6. Udgave, 2013, s. 32.

¹² Winther-Sørensen, Niels m.fl.: Skatteretten 3, 6. Udgave, 2013, s. 29.

¹³ Ibid., s. 35.

¹⁴ Ibid., s. 35.

¹⁵ Lov nr. 74 af 31 marts 1953

¹⁶ Jf. Lovforslag L 3 af 6. Oktober 1994, side 1, spalte 2.

¹⁷ Se således om fortolkning af disse internationale, folkeretlige størrelser: Winther-Sørensen, Niels m.fl.: Skatteretten 3, 6. Udgave, 2013, side 39 f.

¹⁸ Der henvises til Winther-Sørensen, Niels m.fl.: Skatteretten 3, 6. Udgave, 2013, henholdsvis side 48 f. og 55 f.

eller anden form for tillempling af DBO'erne i overensstemmelse med Modeloverenskomsten, når der foreligger en dobbeltbeskatningsaftale,¹⁹ men at der – for så vidt angår sidstnævnte – synes at være en tendens i Højesterets praksis til at fortolke i overensstemmelse med intern ret, når et fortolkningsresultat ikke ”forholdsvist klart” fremkommer ved anvendelse af de internationale retskilder, herunder OECD's modeloverenskomst med kommentarer.²⁰

Det er i øvrigt en stående diskussion, hvilken *udgave* af Modeloverenskomstens *kommentarer*, der skal lægges til grund ved fortolkningen af indgåede DBO'er. Dette må afklares ved fortolkning af de enkelte bestemmelser og deres forarbejder mv.²¹

2.2.3 Fortolkning af intern dansk ret

Om betydningen af Modeloverenskomsten ved fortolkning af **intern dansk ret**, se herom i teorien.²²

Blot skal bemærkes, at dansk ret formentlig fortolkes i overensstemmelse med de internationale forpligtelser,²³ jf. også den folkeretlige litteratur herom og TfS 1996, 532 H, hvor Højesteret i sine præmisser udtalte:

”Spørgsmålet om, hvorvidt... [ejendomsadministrationen] har haft en sådan karakter, at der herved er etableret et fast driftssted for [sagsøger], må afgøres på grundlag af en fortolkning af dette begreb i kildeskatteloven. Denne fortolkning skal ske på baggrund af dobbeltbeskatningsaftalen mellem Danmark og Schweiz, der er i overensstemmelse med principperne i OECD's modeloverenskomster vedrørende dobbeltbeskatning.”

Det nærmere forhold imellem dansk ret og OECD's modeloverenskomst og TPG, behandles nærmere i afsnit 5 nedenfor.

2.3 Modeloverenskomstens principielle struktur og transfer pricing

2.3.1 Det modificerede globalindkomstprincip

OECD's Modeloverenskomst, og størstedelen af Danmarks DBO'er, er opbygget på den præmis, at en fysisk eller juridisk person kun kan være *hjemmehørende* i en af overenskomststaterne, jf. modeloverenskomstens art. 4, der betegnes *domicillandet*, modsat *kildelandet*. Modeloverenskomstens art. 6-22 udgør de bestemmelser, der fordele beskatningsretten, ved som udgangspunkt at begrænse/lempe kildelandets beskatningsret. Art. 23 pålægger *domicillandet* at lempe, hvis en undtagelse i art. 6-22 aktiveres. Art. 24, 25 og 26 indeholder henholdsvis et *diskriminationsforbud*, en mulighed for *gensidig forhandling* (f.eks. ved dobbeltbeskatning til trods for vedtagne regler) og en bestemmelse om *udveksling af oplysninger imellem skattemyndigheder*.

Modeloverenskomsten bygger således på et udgangspunktligt globalindkomstprincip, modificeret ved et territorialprincip.

¹⁹ Jf. Winther-Sørensen, Niels m.fl.: Skatteretten 3, 6. Udgave, 2013, s. 50.

²⁰ Ibid., s. 57, med henvisning til højesteretspraksis.

²¹ Ibid., s. 178 f. om art. 7 i de danske DBO'er.

²² Ibid., s. 66 f.

²³ Ibid., s. 66 f.

De heraf inkorporerede internationale skatteretlige principper, giver videre særlige problemer i relation til *multinationale virksomheder*, hvilket har givet anledning til reglerne om transfer pricing.

2.3.2 ”The Separate Entity Approach” og Armslængdeprincippet

Multinationale virksomheder kan som bekendt bestå af et utal af søster- og datterselskaber, evt. organiseret i flerheder af subkoncerner af den egentlige koncern, med differentierede juridiske enheder, herunder nogle der slet ikke består i formel juridisk henseende men alene qua en skatteretlig fiktion (faste driftssteder). De internationale, skatteretlige problemkomplekser suppleres ikke blot af et yderligere lag, når der er tale om multinationale virksomheder. En række af de internationale skatteretlige problemer er i vid udstrækning et *direkte udslag* af den rolle, multinationale virksomheder har indtaget i den globale orden og den rolle, de spiller for nationalstaternes skattebase.²⁴

De bestemmelser, der navnlig har betydning i relation til multinationale virksomheder, er modeloverenskomstens art. 4, om hjemsted; art. 5, om definitionen af faste driftssteder; art. 7, om allokering af erhvervsmæssig indkomst til virksomheder og faste driftssteder; art. 9, om beskatning af indkomst ved associerede foretagender og anvendelsesområdet for armslængdeprincippet; art. 10-12, om beskatning af henholdsvis udbytter, renter og royalties; samt art. 24-26, der er omtalt ovenfor.

De særlige problemer, der for multinationale virksomheder knytter sig til fordelingen af beskatningsretten mellem domicil- og kildelandet, kan bl.a. anses for en videreudvikling af og supplerende til de problemstillinger der knytter sig til det skattepolitiske grundlag for koncernbeskatning, herunder navnlig og grundlæggende den selskabsretlige realitet, at der kan bestå et legitimt behov for at drive en virksomhed igennem flere selvstændige enheder, der er underlagt en afhængighed af samme retssubjekt og dermed et indbyrdes interessefællesskab.²⁵

I OECD-regi er der således opnået konsensus om anvendelsen af den såkaldte ”*separate entity approach*,” hvorefter hver juridisk enhed betragtes som et selvstændigt foretagende (og for faste driftssteders vedkommende anvendes i forlængelse heraf en *begrænset selvstændighedsfiktion*).²⁶ Dette princip står centralt i fordelingsbestemmelsernes fundament, hvorved altså søges 1) at betrygge at de enkelte nationalstater får den passende skattebase og 2) at undgå dobbeltbeskatning.

For at tilfredsstille dette formål i anvendelsen af denne ”*separate entity approach*,” er, for så vidt angår *koncerninterne transaktioner*, indført *armslængdeprincippet*, jf. modeloverenskomstens art. 9 og LL § 2. Ved dette princip sikres således, at de potentielt særlige vilkår selskaberne har i kraft af deres koncernstatus, ikke påvirker beskat-

²⁴ Jf. Skatteudvalget 2009-10, SAU Alm.del Bilag 247 ”Handlingsplan for beskatning af multinationale selskaber”, Skatteudvalget 2013-14, SAU Alm.del, Bilag 190 ”Gennemsigthedsrapport – SKAT’s kontrolarbejde 2013”, Skatteudvalget 2013-14, SAU Alm.del Bilag 112 ”Styrket regeleverlevelse på skatteområdet – Aktivitetsplan 2014”, afsnit 3, og OECD’s Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010, ”Preface”, pkt. 1 og 2.

²⁵ Jf. således Pedersen, Jan m.fl.: Skatteretten 2, 6. udgave, 2013, afsnit 6, s. 408 ff.

²⁶ Jf. Kommentarerne til OECD’s Modeloverenskomst, 2014, art. 7, stykke 1, pkt. 10 (pkt. 9 i 2008-kommentarerne, der ligger til grund for Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster), og OECD’s Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010, ”Preface”, pkt. 5 og 6.

ningsgrundlaget (og at dobbeltbeskatning/dobbelt ikke-beskatning hindres ved en korresponderende korrektion).²⁷

En af de største problemstillinger i anvendelsen af de konsensusprægede, internationale skatteretlige principper er *fastlæggelsen af armslængdepriser og armslængdevilkår*.²⁸

2.3.3 Armslængdeprincippet – begrebsindhold

En analyse af armslængdeprincippet begrebsindhold kan bedst fastlægges ved at dekomponere princippet i tre elementer: 1) den kontrollerede transaktion, som definerer temaet for værdiansættelsen, 2) referencetransaktionen, som er målestokken for værdiansættelsen og 3) værdiansættelsen, som frembringer armslængderesultatet.²⁹

Første step er at anerkende alle prisrelevante omstændigheder omkring den kontrollerede transaktion, med de udfyldende regler, som gælder her.³⁰

I **andet step** er referencetransaktionen underlagt, dels, et *uafhængighedskrav*, dels, et *sammenlignelighedskrav* hvorefter referencetransaktionen skal være henholdsvis afsluttet imellem indbyrdes uafhængige foretagender og være et perfekt spejlbillede af den kontrollerede transaktion i forhold til alle faktorer, der kan påvirke prisdannelsen, herunder ledelsesmæssige erfaringer mv.³¹

I **tredje step**, værdiansættelsen, er måleattributten vilkårene for transaktionerne, således at armslængderesultatet er det resultat, som ville forekomme ved en transaktion mellem to uafhængige foretagender, som begge handler med egen profitmaksimering for øje.³² Armslængdeprincippet er således en objektiv norm, i den forstand at profitmaksimering er det motiv, som virksomhederne de jure underlægges.

De regler og metoder, der udfylder armslængdeprincippet, eksempelvis angående værdiansættelse, er indgående behandlet af Jens Wittendorff i dennes disputats.³³

Der henvises i øvrigt til Anders Oreby Hansens behandling af de nye OECD-retningslinjer for en overordnet indføring i de problemstillinger, som fastlæggelse af armslængdeprisen giver anledning til.³⁴ De armslængdemetoder, der er refereret i artiklen, er naturligvis udviklet siden da.

2.4 OECD's Modeloverenskomst, art. 9 – Transfer Pricing

Artikel 9 i OECD's modeloverenskomst udgør den materielle transfer pricing-bestemmelse, der inkorporerer armslængdeprincippet. Qua inkorporeringen af denne i de DBO'er, der indgås med øvrige nationalstater af Danmark, bliver denne formelt en juridisk realitet.

²⁷ Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010, "Preface", pkt. 6.

²⁸ Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010, "Preface", pkt. 11.

²⁹ Jf. Jens Wittendorff, Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret, 1. udgave, 2009, s. 476.

³⁰ Ibid., s. 491.

³¹ Ibid., s. 492.

³² Ibid., s. 494.

³³ Ibid., Del 4-6, s. 495-877.

³⁴ Jf. Hansen, Anders Oreby i SU 1996, 347 "Nye OECD-retningslinjer om den skattemæssige behandling af koncerninterne tjenesteydelser"

Stk. 1, der tilsvarende den oprindelige bestemmelse i den i juli 1963 vedtagne OECD Draft Convention, regulerer den *primære korrektion*. I 1977 blev i modeloverenskomsten optaget stk. 2, der regulerer den *korresponderende korrektion*, der tjener til at forhindre *dobbeltbeskatning*. Den primære og sekundære korrektion tiltrækker sig afgørende betydning i det internationale perspektiv.

Givet, at staterne skal anerkende hinandens primære ansættelse og korrektioner for at forhindre forekomsten af dobbeltbeskatning, giver korresponderende korrektioner – naturligvis – anledning til en lang række problemer. Disse skal ikke behandles nærværende sted. Her skal blot bemærkes, at kompleksiteten af problemerne, der relaterer sig til transfer pricing-bestemmelserne, der er under stadig udvikling, har givet anledning til udstedelsen af uddybende, generelle retningslinjer vedrørende transfer pricing: OECD's TPG.

2.4.1 OECD's Transfer Pricing Guidelines, særligt kap. 5

OECD's TPG er en integreret del af kommentarerne til bestemmelserne i modeloverenskomsten, og er således et væsentligt fortolkningsbidrag hertil.³⁵

Som nævnt er OECD's modeloverenskomst løbende blevet revideret, som følge af stigende kompleksitet i den internationale samhandel, ikke mindst grundet optagelsen af yderligere medlemsstater i OECD.

Kompleksitet i samhandelen er ikke mindst bevirket af den stærkt stigende indflydelse, som multinationale virksomheder får herover.³⁶

I Danmark står de største virksomheder, defineret som koncerner med en omsætning på over 500 mio. kr., kun for 1% af det samlede antal af virksomheder, imens de står for 32% af skatteprovenuet.³⁷

I takt med at multinationale virksomheder forholdsmæssigt står for en større andel af den internationale handel og nationalstaternes skattebaser,³⁸ vanskeliggøres, dels, den egentlige identifikation og allokeringen af indkomst til forskellige nationalstater (identifikation af nationalstaternes respektive skattebase) og, dels, håndhævelsen heraf. Den øgede kompleksitet førte i 1979 til den første version af OECD TPG for Multinational Enterprises and Tax Administrations, der blev godkendt af the OECD's skattekomité i juni 1995, og publiceret af OECD måneden derefter.³⁹ Den senest reviderede version foreligger ved 2010-udgaven, og er et udslag af 8 revideringer, hvoraf 5 var substantielle. For en nærmere beskrivelse heraf, se forordet til den nuværende version.

Kapitel 5 i TPG omhandler transfer pricing dokumentation, jf. nærmere herom i afsnit 5.1 nedenfor.

³⁵ Jf. Jens Wittendorff, *Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret*, 1. udgave, 2009, s. 260.

³⁶ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010, side 17 ff., Jens Wittendorff, *Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret*, 1. udgave, 2009, s. 127.

³⁷ Jf. Skatteudvalget 2013-14, SAU Alm.del Bilag 112 "Styrket regelefterlevelse på skatteområdet – Aktivitetsplan 2014", s. 37.

³⁸ Ibid., afsnit 3.7.

³⁹ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010, s. 3 "Foreword".

2.5 Kategorier af transfer pricing-problematikker

Transfer pricing må betragtes som et yderst komplekst emne, der indeholder en flerhed af internationale og indbyrdes overlappende problemstillinger. I denne afhandling betragtes transfer pricing problematikken som bestående af – overordnet set – tre traditionelle kategorier af regler, der vedrører: 1) *allokering af indkomst*, 2) *håndhævelse* og 3) *konfliktløsning*.⁴⁰ Om end reglerne varetager forskellige hensyn, er reglerne er i høj grad forbundet. De skal derfor forstås som et hele.

Ud fra denne betragtning omfatter den **første kategori** de materielle regler om *allokering af indkomst*, herunder armslængdeprincippet (ofte benævnes de materielle regler blot med betegnelsen armslængderegler, hvilket, for nemheds skyld, tillige vil blive gjort i denne afhandling). Disse regler er behandlet indgående i teorien, ikke mindst af Jens Wittendorff, der har dedikeret en doktordisputats til netop armslængdeprincippet i den materielle transfer pricing. De materielle regler skal af denne grund, sammenholdt med hensynet til afhandlingens længde, ikke behandles selvstændigt. Blot skal pointeres, at der ikke er tale om en eksakt videnskab, men en multifacetteret vurdering.

Det står både de jure og de facto klart, i hvert fald i en nutidig kontekst, at de materielle regler ikke kan stå alene. Det synes apriorisk givet, at den materielle transfer pricings allokeringssnormer må gå hånd i hånd med mulighed for myndighederne til at *håndhæve* og, meget aktuelt i den internationale skatteretlige debat, skabe *incitament* til borgernes opfyldelse af armslængdeprincippet. Dette lader sig dog ikke let regulere. Behovet for regler om formel transfer pricing, knytter sig således til den ”særdeles komplicerede retshåndhævelse,” de materielle regler om transfer pricing afføder.⁴¹ Efter ovenstående kategorisering, er i **anden kategori** omfattet reglerne i intern lovgivning om *oplysnings- og dokumentationspligt*, *bødestraf*, *bevisbyrde* og *ansættelsesfrister*.

Den **tredje kategori**, der tillige er formelle regler, indbefatter regler til modvirkning og løsning af de afledte internationale dobbeltbeskatningskonflikter, der følger af armslængdeprincippets anvendelse. Disse regler omhandler *bindende forhåndsbesked*, *korresponderende korrektion*, *gensidige aftaleprocedurer* og *voldgiftsprocedurer*.

Hver af disse kategorier er et omfangsrigt studie i sig selv.

I nærværende afhandling er fokus på de formelle regler, der indgår i den anden kategori, nærmere bestemt reglerne om oplysnings- og dokumentationspligt, og bevisbyrde.

⁴⁰ Winther-Sørensen, Niels m.fl.: Skatteretten 3, 6. Udgave, 2013, s. 394.

⁴¹ Ibid., s. 471.

3 FORMEL TRANSFER PRICING

3.1 Dansk ret

I dansk ret findes bestemmelserne om transfer pricing i Ligningslovens ("LL") § 2 samt Skattekontrollovens ("SKL") § 3 B. LL § 2 udgør dansk rets bestemmelse om materiel transfer pricing, imens SKL § 3 B udgør det for den formelle regulering, sammen med SKL §§ 14 og 17, der pålægger bødestraf for mangelfuld henholdsvis manglende transfer pricing dokumentation.

3.1.1 LL § 2 – materiel Transfer Pricing

Armslængdeprincippet blev lovfæstet i dansk ret med lov nr. 432 af 26. juni 1998, som en direkte konsekvens af den såkaldte rentefikseringsdom (U 1998.584 H/TfS 1998, 199 H).⁴²

Før dommen, og den efterfølgende lovændring, blev en hjemmel til korrigerende, tilsvarende armslængdeprincippet mv. i OECD's modeloverenskomst, art. 9, indfortolket i de almindelige skatteretlige principper, jf. SL §§ 4-6 og SEL § 12 for så vidt angår henholdsvis alle interessefællesskaber og danske selskaber/filialers transaktioner med en udenlandsk kontrolleret virksomhed.⁴³

I rentefikseringsdommen havde S overdraget udlejningsejendomme til anpartsselskaber, hvis ejerandele tilhørte et af S 100 % ejet aktieselskab. Handlerne blev berigtiget ved betydelige kontante tilgodehavender, der henstod uforrentet. Skattemyndighederne afgjorde, at S skulle beskattes af en fiktiv renteindtægt, hvilken blev fastsat skønsmæssigt til diskontoen tillagt 4 procentpoint. Højesteret bemærkede, at SL § 4, litra e, hjemlede beskatning af renter af udestående fordringer som skattepligtig indkomst.⁴⁴ Herefter udtalte Højesteret:

"Hverken ved denne bestemmelse eller i skattelovgivningen i øvrigt er der taget stilling til, hvorvidt og i givet fald under hvilke omstændigheder aftaler om rentefrihed skattemæssigt kan tilsidesættes i en situation som den foreliggende"

Højesteret fastslog, med henvisning til U 1996.1328 H, at aftaler mellem en hovedaktionær og det af ham beherskede selskab, vedrørende forrentning af lån til selskabet, i almindelighed måtte accepteres, men udtalte videre, at sådanne aftaler dog kunne tilsidesættes i særlige tilfælde. Hertil specificerede Højesteret:

"Beskatning hos långiver af en fikseret renteindtægt må herefter forudsætte, at der med de foretagne dispositioner er tilsigtet en omgåelse af skattelovgivningen."

Der forelå således ifølge Højesteret ikke, som hidtidigt antaget, hjemmel til korrigerende i på daværende tidspunkt gældende skatteret, uden for tilfælde med karakter af omgåelse. Hvad der nærmere var indeholdt af kriterier i begrebet omgåelse, lod Højesteret stå ubemærket hen. Højesteret forholdte sig til den konkrete konflikt, hvor en sådan omgåelse tilsyneladende ikke forelå.

⁴² Jf. Lovforslag nr. 101 af 2. juni 1998, "Almindelige bemærkninger," "Lovfæstelse af armslængdeprincippet."

⁴³ Ibid.

⁴⁴ TfS 1998, 199 H.

Rentefikseringsdommen gav således anledning til lovfæstelsen af armslængdeprincippet.

I LL § 2, anvendes samme armslængdeprincip, som det, der anvendes i OECD's Modeloverenskomsts art. 9, stk. 1.⁴⁵

Den materielle del af transfer pricing skal ikke behandles mere indgående. Det skal dog igen understreges, at vurderingen af om der er tale om vilkår på armslængde, er særlig nuanceret, og kræver helt særligt fagkundskab.

3.1.2 SKL § 3 B – formel Transfer Pricing

Som udpenslet i afsnit 2.5 ovenfor, giver reglerne om materiel transfer pricing anledning til en særdeles kompliceret retshåndhævelse, hvilket fostrer reglerne om formel transfer pricing.

Ved lov nr. 131 af 25. februar 1998⁴⁶ blev en oplysningspligt og en egentlig dokumentationspligt vedrørende koncerninterne transaktioner lovfæstet ved SKL § 3 B.

Reglerne er implementeret med det formål ”at øge skattemyndighedernes mulighed for at sikre korrekt prisfastsættelse og dermed korrekt opgørelse af den skattepligtige indkomst ved koncerninterne transaktioner...”⁴⁷

Oplysningspligten og dokumentationspligten tjener begge dette overordnede formål med denne gren af den formelle transfer pricing, nærmere at sikre håndhævelsesmulighed for skattemyndighederne, om end på forskellig vis, jf. straks nedenfor.

Det er almindeligt at den skattepligtige medinddrages i sagsoplysningen ved forskellige grader af oplysnings- og dokumentationspligter.⁴⁸ I vid udstrækning praktiseres oplysning af skattesager således ved opfordringer til den skattepligtige om at oplyse, herunder eventuelt også bevise, dokumentere eller lignende.⁴⁹ I enkelte tilfælde er oplysningspligten udelukkende pålagt parten, og skatteforvaltningens undersøgelser indskrænket til et absolut minimum.⁵⁰ Det interessante er pligtens nærmere indhold.

3.2 Formel Transfer Pricing – håndhævelsen

3.2.1 Anvendelsesområdet for SKL § 3 B – Kontrollerede transaktioner

I SKL § 3 B, stk. 1, nr. 1-6, er nævnt de forhold, der i kraft af interesserne i relationen imellem de nævnte parter, giver anledning til at betragte transaktionerne som *kontrollerede*. Det er alene disse transaktioner, der under nærmere betingelser gøres til genstand for oplysnings- og dokumentationspligten, jf. SKL § 3 B, stk. 1 og stk. 5, og det er dermed i forhold til disse at afhandlingens fokus centrerer.

Derud over må antages, at der består et vist grundlæggende kendskab til LL § 2 og SKL § 3 B.

⁴⁵ Jf. Jens Wittendorff, Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret, s. 290 f. og 476.

⁴⁶ At SKL § 3 B tidsmæssigt blev indført ved lov før LL § 2, skal dog ses i sammenhæng med ovenstående under 3.1.1, nærmere at den materielle transfer pricing før rentefikseringsdommen antoges indeholdt i de almindelige principper.

⁴⁷ Lovforslag nr. 84 af 14. november 1998, ”Almindelige bemærkning,” ”Indledning.”

⁴⁸ Olsen, Erik: Beviser i skatteretten, 1. udgave, 2002, s. 34.

⁴⁹ Ibid., s. 35.

⁵⁰ Ibid.

Dog skal nævnes, at oplysnings- og dokumentationspligten ved lovfæstelsen i 1998⁵¹ alene omfattede *grænseoverskridende kontrollerede transaktioner* med udenlandske selskaber. Det vurderedes at reglerne ikke indeholdt EU-retlige aspekter.⁵² En række sager⁵³ med udgangspunkt i den dagældende EF-traktats forbud mod forskelsbehandling på baggrund af nationalitet, gav imidlertid SKAT anledning til at stille spørgsmålstegn ved denne antagelse.⁵⁴ Med henblik på at sikre EU-retlig konformitet, blev anvendelsesområdet derfor revideret og ved kundgørelsen af lov nr. 408 af 1. juni 2005 omfattede oplysnings- og dokumentationskravet således ikke længere alene grænseoverskridende transaktioner, men nu også rent nationale kontrollerede transaktioner.

Afhandlingens fokus relaterer sig således ikke kun til grænseoverskridende kontrollerede transaktioner, men også til rent nationale kontrollerede transaktioner.

3.2.2 SKL § 3 B, stk. 1 – Oplysningspligten

For sådanne kontrollerede transaktioner indførtes ved loven en pligt til i selvangivelsen at afgive *oplysninger om art og omfang af disse*, jf. SKL § 3 B, stk. 1.

Oplysningspligten tjener det formål, at skattemyndighederne informeres om at der foreligger kontrollerede transaktioner, omfattet af LL § 2, hvorefter myndighederne kan vurdere om en skattekontrol skal iværksættes.⁵⁵

Oplysningspligten spiller således en central pligt for tilvejebringelse af det korrekte ligningsgrundlag, ved at henlede skattemyndighedernes opmærksomhed på de forhold, der giver anledning til korrektion af ligningsgrundlaget.

Allerede i 1987 kan konstateres, at Landsretten så oplysningspligten som en nødvendig følge af de materielle regler om transfer pricing, jf. Landsretten dom i Texaco-sagen, jf. TfS 1987, 60 Ø, der senere blev bedømt af Højesteret, jf. TfS 1993, 7 H.

Det blev således tidligt fastslået, at der gælder en vidtgående forpligtelse til at oplyse om kontrollerede transaktioner.

3.2.2.1 Forholdet til SKL § 6, stk. 1

For regnskabspligtige gælder endvidere en indsendelsespligt på begæring, jf. SKL § 6, stk. 1, hvorefter skattepligtige skal *”indsende sit regnskabsmateriale med bilag for såvel tidligere som for det løbende regnskabsår og andre dokumenter, der kan have betydning for skatteligningen, herunder for afgørelsen af skattepligt her til landet”*

Det er således nærliggende at antage, at oplysningspligten herefter også udstrækkes til regnskabsmateriale og andre dokumenter, der kan have betydning for ligningen af kontrollerede transaktioner.

⁵¹ Jf. Lov nr. 131 af 25. februar 1998.

⁵² Jf. forarbejderne til Lov nr. 408 af 1. juni 2005 (lovforslag nr. 120 af 2. marts 2005), afsnit 3.1, samt forarbejderne til lov nr. 131 af 25. februar 1998 (lovforslag nr. 84 af 14. november 1998), ”Almindelige bemærkninger,” ”Forholdet til EU-retten.”

⁵³ For sagerne og en udførlig beskrivelse af grundlaget, henvises i det hele til lovforslag nr. 120 af 2. Marts 2005, afsnit 3.1.

⁵⁴ jf. rapport V 6 af 31. Oktober 2002.

⁵⁵ Winther-Sørensen, Niels m.fl.: Skatteretten 3, 6. Udgave, 2013, s. 471.

Den i SKL § 6, stk. 1, hjemlede oplysningspligt, fortolkes imidlertid ikke af Landskatteretten at indeholde denne pligt, jf. den nyere afgørelse, SKM 2014.216 LSR. Landsskatteretten udtalte i sine præmisser:

”I bestemmelsen i skattekontrollovens § 6, stk. 1, 1. pkt., er anvendt ordet “sit” i relation til regnskabsmateriale med bilag og andre dokumenter. Dermed er det i bestemmelsen angivet, at oplysningspligten omfatter pligtsubjektets eget regnskabsmateriale med bilag og andre dokumenter... det [gør] ingen forskel på pligten til udlevering af oplysninger efter skattekontrollovens § 6, stk. 1, at der måtte være tale om kontrollerede transaktioner efter ligningslovens § 2. Bestemmelsen i skattekontrollovens § 6, stk. 1, indeholder ikke en speciel eller skærpet regulering af oplysningspligten i relation til kontrollerede transaktioner.”

Der gælder således en vidtgående oplysningspligt, jf. TfS 1987, 60 Ø, der formentlig udspringer af en vurdering af hvem der er nærmest til at oplyse sagen. SKL § 6, stk. 1, indeholder imidlertid ikke en speciel eller skærpet regulering af oplysningspligten i forhold til kontrollerede transaktioner, jf. SKM 2014.216 LSR.

SKL § 3 B, stk. 1, tjener således til at gøre skattemyndighederne opmærksomme på at der foreligger kontrollerede transaktioner, og tilvejebringe faktum for arten og omfanget af disse. Oplysningspligten understøtter således skattekontrollen,⁵⁶ hvor dokumentationspligten får større relevans.

3.2.3 SKL § 3 B, stk. 5 – dokumentationspligten

Ved forekomsten af sådanne kontrollerede transaktioner gælder endvidere et dokumentationskrav, jf. den gældende SKL § 3 B, stk. 5.

Med indførelsen af dokumentationspligten i SKL § 3 B, stk. 4⁵⁷ (nu stk. 5), blev de skattepligtige pålagt en pligt til at udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår for kontrollerede transaktioner blev fastsat. Det grundlæggende indhold af bestemmelsen er uændret: På begæring af SKAT skal dokumentation udleveres, og skal ifølge ordlyden være *”af en sådan art, at den kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter”* (egen fremhævning)

Formålet med indførelsen af dokumentationspligten er ifølge forarbejderne, at *”øge skattemyndighedernes mulighed for at sikre korrekt prisfastsættelse og dermed korrekt opgørelse af den skattepligtige indkomst ved koncerninterne transaktioner...”*⁵⁸ (egen fremhævning).

Der gælder en række undtagelser til dokumentationspligten, der relaterer sig til virksomhedernes størrelse samt til transaktionernes karakter. Således er dokumentationspligten begrænset når transaktionerne *i omfang og hyppighed er uvæsentlige*, jf. SKL § 3 B, stk. 5. Endvidere er dokumentationspligten begrænset for så vidt angår små og mellemstore virksomheder, jf. den nærmere definition heraf i stk. 6, til disse virksomheders evt. kontrollerede transaktioner med (fysiske personer og) selskaber i lande,

⁵⁶ Ibid.

⁵⁷ Jf. lov nr. 131 af 25. februar 1998, § 1.

⁵⁸ Jf. Lovforslag nr. 84 af 14. november 1998, ”Almindelige bemærkninger.”

som Danmark ikke har indgået DBO med og som ikke er medlem af EU/EØS, jf. SKL § 3 B, stk. 6, nr. 1, samt tilsvarende regler for faste driftssteder, jf. SKL § 3 B, stk. 6, nr. 2 og 3, der dog ikke skal behandles nærmere. Det er tillige fastlagt, at databaseundersøgelse alene skal foretages, såfremt SKAT anmoder herom.

Disse 'bagatelgrænser' tegner en fornuftig sondring idet 1) der skal være tale om transaktioner af en vis størrelse før skattekontrollen er meningsfyldt, ud fra et ressourceoptimeringsperspektiv og 2) der skal bestå et proportionalitetsforhold imellem de omkostninger der hviler på virksomhederne ved pålægget, overfor hensigtsmæssigheden af pligten. Det er med andre ord en grænse, der tager højde for, at effekten af reglerne ikke ædes op af administrationsomkostninger ved hverken myndighederne og virksomhederne.

Der består således en dokumentationspligt og nogle relativt velbeskrevne undtagelser hertil. Dokumentationspligtens nærmere indhold behandles i afsnit 5 nedenfor. På begæring af skattemyndighederne skal den skattepligtige indsende dokumentationen inden for en frist på 60 dage, jf. § 2, stk. 4, i bkg. nr. 42 af 24. januar 2006, der omtales straks nedenfor. Det er en stående diskussion, hvorvidt dokumentationen allerede skal være udarbejdet ved begæringen, eller om den kan tilvejebringes i løbet af 60-dages fristen. Dette skal ikke behandles nærmere.

3.2.3.1 Dokumentationsbekendtgørelsen

Dokumentationsbekendtgørelsen fastsætter en nærmere afgrænsning af de faktuelle oplysninger, som dokumentationen skal indeholde, jf. navnlig §§ 4-8, herunder: et overblik over koncernen og de forretningsmæssige aktiviteter, jf. § 4, en beskrivelse af de kontrollerede transaktioner, jf. § 5, en sammenlignelighedsanalyse, som sammen med §§ 4 og 5 kan danne grundlag for en vurdering af, om principperne for prisfastsættelse af de kontrollerede transaktioner er i overensstemmelse med armslængdeprincippet, jf. § 6, en overordnet redegørelse for implementeringen af principperne for prisfastsættelsen, jf. § 7, samt, en liste over eventuelle skriftlige aftaler vedrørende de kontrollerede transaktioner, jf. § 8.

Endvidere kan skattemyndighederne med hjemmel i bekendtgørelsens § 9, i løbet af en skattekontrol "*anmode om supplerende oplysninger og materiale, herunder at der udarbejdes supplerende materiale. Der kan anmodes om oplysninger og materiale, som må anses som relevant for en armslængdevurdering, herunder oplysninger og materiale til uddybning og kontrol af de i §§ 4-8 og § 10 (databaseundersøgelsen) nævnte beskrivelser, analyser mv.*" (egen kommentar).

Dokumentationspligten skal således sikre en korrekt opgørelse af den skattepligtige indkomst for koncerninterne transaktioner, hvilket gøres ved at stille krav om en dokumentation, der 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.

Dette giver anledning til en nærmere behandling af transfer pricing dokumentationen, i afsnit 5 nedenfor. Da dokumentationspligtens formål imidlertid er at sikre skattemyndighedernes håndhævelsesmuligheder, skal umiddelbart behandles de håndhævelsesmuligheder, der følger med dokumentationspligten i form af konsekvenserne af

manglende – eller ufuldstændig – dokumentation, samt øvrige håndhævelsesmuligheder af relevans.

3.3 Håndhævelsesmuligheder – Sanktioner

3.3.1 Bøder

Ved det åbenlyse forsøg på skatteunddragelse, hvor der gives direkte urigtige eller vildledende oplysninger, eller honoreres oplysningspligten ikke, kan SKAT udstede dagbøder eller bøder med hjemmel i hhv. SKL § 5, stk. 1 og 2, § 14, stk. 1, 4 og 6. Der kan ligeledes udstedes bøder hvis dokumentationspligten ikke opfyldes, jf. SKL § 17, stk. 3 og stk. 4. Denne bøde udgør ifølge bestemmelsen et grundbeløb på 250.000 kr., der kan nedsættes til det halve, dvs. 125.000 kr., hvis den manglende dokumentation efterfølgende udarbejdes i den fornødne kvalitet. Bøden forhøjes samtidig med 10 % af indkomstforhøjelsen, hvis der sker en forhøjelse af indkomsten som følge af, at armslængdeprincippet ikke er opfyldt. Bøderne tilføjer således et markant, pønt element til den skønsmæssige ansættelse, der behandles straks nedenfor.

3.3.2 Skønsmæssig ansættelse

Det fremgår af SKL § 3 B, stk. 9 (stk. 5 i 1998-loven), at SKL § 5, stk. 3 finder anvendelse såfremt den skattepligtige ikke har udarbejdet dokumentation.

Betydningen heraf er, at den skattepligtige indkomst vedrørende de kontrollerede transaktioner kan *fastsættes skønsmæssigt*, såfremt det ikke kan dokumenteres, at der er handlet i overensstemmelse med armslængdeprincippet.⁵⁹

Et skatteskøn over armslængdepriser og –vilkår er den sanktion, der tiltrækker sig afgørende fokus i relation til transfer pricing dokumentationen. I det følgende analyseres det skatteretlige værdiskøn, og dermed den afgørende funktion det har som håndhævelsesmiddel i transfer pricing sager. Før da, skal imidlertid kort behandles de øvrige håndhævelsesmuligheder.

3.3.3 Øvrige håndhævelsesmidler

Som nævnt ovenfor i afsnit 2.5 ovenfor, indbefatter den formelle transfer pricing, ud over oplysnings- og dokumentationspligten, også bl.a. spørgsmål om *bødestraf, bevisbyrde* samt *ansættelses- og forældelsesfrister*.

I SKL § 3 B er tillige hjemlet at den skattepligtige kan pålægges at indhente en revisorerklæring, der certificerer dokumentationens egnethed ift. at 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 § 3 B, stk. 8, 1. pkt., jf. stk. 5, 2. pkt. De begrænsninger i anvendelsen, der følger af SKL § 3 B, stk. 8, navnlig 2. og 4. pkt. betyder, at erklæringspålæg kun aktualiseres hvor der er generel eller konkret anledning til at vurdere om kontrollerede transaktioner udnyttes til internretlig skatteunddragelse, da der enten ikke er tale om et EU/EØS/DBO land, eller virksomheden har haft gennemsnitlig driftsunderskud i 4 på hinanden følgende år, samt, at det er både hensigtsmæssigt og relevant for skattemyndigheden at indhente erklæringen. Revisorerklæringen skal ikke behandles nærmere, men skal nævnes i denne sammenhæng, da en erklæring om at der er usikkerhed om hvorvidt dokumentationen er fyldestgørende, også kan føre til et værdiskøn. Den ud-

⁵⁹ Jf. således nærmere Lovforslag nr. 84 af 14. november 1998, bemærkningerne til stk. 5.

gør derfor et i praktisk henseende væsentlig kontrolmiddel, idet erklæringen kan udgøre den væsentligste sagsoplysning, aftaget af skatteyderen.

I forhold til det holistiske billede af transfer pricing-problemstillingen, skal det derfor have in mente, men undergives ikke selvstændig behandling nærværende sted.

4 EN ANALYSE AF DET SKATTERETLIGE VÆRDISKØN

Ved lov nr. 104 af 15. maj 1903 og lov nr. 85 af 15. maj 1903 blev ved ændring i de dagældende spredte skatteregler, indført en generel indkomst- og formuebeskatning for alle skattepligtige uanset erhverv og geografisk tilhørsforhold, og således blev de første lovmæssige spadestik taget for den samlede statsskattelov,⁶⁰ der indførtes ved lov nr. 149 af 10. april 1922 (netop benævnt lov om indkomst- og formueskat til staten).

Den dagældende SL § 23, stk. 4 (§ 24 i 1903-loven), lovhjemlede en *skønsmæssig ansættelse* af indkomsten. Således fastsloges, at der:

”i Mangel af fyldestgørende Oplysninger og Beviseligheder om hver enkelts Indkomst og Formue skal tages Hensyn til, hvad hans og hans Families Underhold efter dennes Størrelse og Levemaade antages at koste, og hvad der i øvrigt vides om hans Formuesforfatning, og om hans Bedrifts Omfang og Udbytte.”

En forsømmelse af rettidig selvangivelse efter den dagældende SL § 22, hvorefter skatteyderne skulle opfordres til at medvirke til sagens oplysning ved angivelse af indkomst, medførte dels en skønsmæssig ansættelse, jf. SL § 23, stk. 4, dels en *fortabelse af retten til at gøre indsigelse herimod*, jf. den dagældende SL § 40 – altså en *processuel skadevirkning*.

Efter den gældende retstilstand, er en sådan ansættelse hjemlet i SKL § 5, stk. 3, hvoraf fremgår at skattemyndighederne kan foretage skatteansættelsen skønsmæssigt, såfremt en selvangivelsespligtig *ikke har selvangivet fyldestgørende* på ansættelsestidspunktet, jf. nærmere herom nedenfor.

Der har imidlertid aldrig været tale om nogen udtømmende regulering omkring værdiskønnet, og betingelserne for at foretage værdiskønnet, reglerne om selve skønsvurderingen og reglerne om prøvelse og kontrol af værdiskønnet har i det væsentlige måttet udvikle sig på ulovbestemt grundlag.⁶¹

Der skal derfor foretages en nærmere analyse af det skatteretlige værdiskøn.

4.1 Værdiskønnets væsentligste funktion

Principielt er det skatteretlige værdiskøn (el. bevisskønnet, skatteskønnet og lign. betegnelser) en del af den forvaltningsretlige virksomhed. Denne skønsmæssige virksomhed adskiller sig imidlertid væsentligt fra det traditionelle forvaltningsretlige *frie skøn*, der træder i stedet for retsregler. Med afgrænsningen af prøvelsesgrundlaget for

⁶⁰ Jf. Marit Abel i TfS 2012, 1 ”Skattekontrolloven – Selvangivelsespligt, dokumentationspligt, oplysningspligt og tvangsindgreb.”

⁶¹ Jf. Apostoli, Lars i TfS 2003, 401 ”Det skatteretlige skøn”

GRL § 63, jf. GRL § 64, in mente,⁶² forekommer det fornuftsmæssigt, at denne forskel i funktionerne adskiller prøvelsen af værdiskønnet væsentligt fra det forvaltningsretlige skøn.

I lov nr. 108 af 31. marts 1938, om oprettelse af landsskatteretten og om tilsynet med skatteligningen, knyttes derfor også bemærkninger til selve værdiskønnet funktion og aktualisering.

I forarbejderne til loven blev taget stilling til landsskatterettens kompetence til at vurdere værdiskøn, hvilket omtales nærmere under afsnittet om prøvelse. Imidlertid blev også knyttet generelle bemærkninger til værdiskønnet. Ved betænkning nr. 339 af 1963, afgivet af det af finansministeren den 2. oktober 1959 nedsatte udvalg, kommenteredes således på og fremsattes ændringsforslag til landsskatterettens organisation og arbejdsform, jf. lov nr. 108 af 31. marts 1938, om oprettelse af landsskatteretten og om tilsynet med skatteligningen mv., ændret ved lov nr. 311 af 21. december 1955. Heri bemærkedes følgende om den skønsmæssige ansættelse:⁶³

”De skønsmæssige ansættelser er i modsætning [til det forvaltningsretlige frie skøn, et] skøn, der udøves, hvor faktum – nemlig den virkelige indkomst eller den virkelige formue eller forhold, der er af betydning for disses rigtige fastsættelse – ikke kan fastlægges nøjagtigt på grundlag af de bevisligheder, det er praktisk muligt at fremskaffe. Skønnet træder altså her mere eller mindre i stedet for bevis for noget faktisk, svarende f.eks. til det skøn, der hyppigt må udøves ved domstolene... over det beløb, hvortil en erstatning for forvoldt skade må ansættes.”

Det interessante i denne sammenhæng er, at værdiskønnet ikke relaterer sig til tvivl om indholdet af retsfaktum eller retsfølge, men derimod til utilstrækkeligt *faktum*, hvilket da også er notorisk anerkendt i teorien.⁶⁴

Værdiskønnet vil således *træde i stedet for faktum*, og kan dermed karakteriseres ved *fastlæggelse af surrogatfakta*.⁶⁵

Idet de skatteretlige normer typisk pålægger en *retsfølge* i form af en vis skatte- eller afgiftsprocent m.fl., på et givent *retsfaktum*, vil fastlæggelsen typisk bestå i et tal.

Mere uddybende om retsfaktum, er i betænkning 339/1963 fastsat en række forhold, som værdiskønnet således typisk kan vedrøre.⁶⁶ Umiddelbart vil skønnet oftest vedrøre

⁶² Afgrænsningen af ”gældende ret” skal ikke diskuteres her. Der henvises til Christensen, Bent: Forvaltningsret. Prøvelse, 2. Udgave, Jurist- og Økonomforbundets forlag, 1994, side 43 ff.

⁶³ Jf. Betænkning 339/1963: ”Betænkning om Landsskatteretten,” Afsnit 4 ”Særlige Spørgsmål,” Punkt A ”Kompetenceproblemer,” underpunkt 1.a ”Skønsmæssige ansættelser,” s. 72.

⁶⁴ Jf. eksempelvis Christensen, Bent: Forvaltningsret. Prøvelse, 2. Udgave, 1994, side 69, Malene Kerzel i TfS 1999, 478 ”Domstolsprøvelsen inden for skatteretten – med særlig henblik på det skatteretlige værdiskøn”, afsnit 1.3.2., Olsen, Erik: Beviser i skatteretten, 1. udgave, 2002, s. 25, Gammeltoft-Hansen, Hans m.fl.: Forvaltningsret, 2. udgave, 2002, s. 845, Revsbech, Karsten, m.fl., Forvaltningsret – Almindelige emner, 5. udgave, 2009, s. 220, Rønsholdt, Steen: Forvaltningsret – Retssikkerhed, proces, sagsbehandling, 3. udgave, 2010, s. 414.

⁶⁵ Se således Malene Kerzel i TfS 1999, 478 ”Domstolsprøvelsen inden for skatteretten – med særlig henblik på det skatteretlige værdiskøn”, afsnit 1.3.2. og Olsen, Erik: Beviser i skatteretten, 1. udgave, 2002, s. 25.

re fastlæggelse af et *beløb* (f.eks. størrelsen af en indtægt/udgift), hvilket også kan involvere en fastlæggelse af en *mængde* (f.eks. omfanget af forbrug af og værdi af egne produkter). Beløbet kan imidlertid også vedrøre andet end beløb og mængde, således *tidsmæssige momenter* (f.eks. et aktivs levealder), *geografisk afstand* (f.eks. ved manglende kørselsregnskab), *værdiansættelse af formuegenstande* nødvendiggjort på trods af fuld identifikation af formuegenstanden, og *"i det hele taget så at sige overalt, hvor talstørrelser spiller en rolle for fastlæggelse af faktum."* (egen fremhævning).

Det er altså i *grænsefeltet imellem faktum og retsfaktum*, at der foretages en skønsmæssig ansættelse.

Bent Christensen beskriver den skønsmæssige virksomhed i dette grænsefelt som en *"oversættelse"*, idet han definerer det fælles, grundlæggende karakteristikon ved værdiskønnene ved, at *"et element i en retsregel, der udtrykt i ord, skal oversættes til et tal"*.⁶⁷ Dette er eksempelvis fastlæggelse af priser på armslængdevilkår, eller fastlæggelse af selve armslængdevilkårene.

I overensstemmelse med ovenstående, er ordlyden af SKL § 5, stk. 3 da også blevet ændret fra: *"den skattepligtige indkomst ansættes"* til det mere præcise: *"skatteansættelsen foretages"*, jf. lov nr. 1029 af 22. november 2000, § 40, nr. 2.

Dette *grænsefelt* for værdiskønnets udøvelse er genstand for nærmere behandling i det følgende, herunder navnlig betydningen af retsfaktums karakter samt hvornår et givent faktum giver anledning til et værdiskøn.

4.2 Værdiskønnets underliggende formål

Forståelsen af grænsefeltet for udøvelsen af værdiskønnet, forudsættes en analyse af de heri underliggende formål og hensynsafvejninger.

4.2.1 Skatteforvaltningens opkrævningsvirksomhed – et område præget af divergenser

Skattemyndighedernes opkrævningsvirksomhed må anses som en forvaltningsretlig hovedopgave,⁶⁸ der navnlig sker ved retlig regulering i form af skatter og afgifter.⁶⁹ Det er kendetegnende for begrebet *skat*, i henhold til GRL § 43, at det udgør en *"pligtmæssig betaling til det offentlige, hvortil der ikke er knyttet et direkte vederlag."*⁷⁰

Grundet hjemmelskravet⁷¹ og den særlige masseadministrationsstruktur med et selvstændigt rekursystem samt kontrol- og tilsynsapparat, der kendetegner skatteretten,⁷² er skatteretten navnlig kendetegnet ved forsøg på at lette den administrative byrde ved

⁶⁶ Jf. Betænkning 339/1963: "Betænkning om Landsskatteretten," Afsnit 4 "Særlige Spørgsmål," Punkt A "Kompetenceproblemer," underpunkt 1.a "Skønsmæssige ansættelser," s. 72-73.

⁶⁷ Christensen, Bent: Forvaltningsret. Prøvelse, 2. Udgave, 1994, side 118.

⁶⁸ Revsbech, Karsten m.fl.: Forvaltningsret – Almindelige emner, 5. udgave, 2009, s. 78 f.

⁶⁹ Ibid., s. 87.

⁷⁰ Jens Peter Christensen i Festskrift til Jan Pedersen, 1. udgave, 2011, side 66.

⁷¹ Nielsen, Jacob Graff, Legalitetskravet ved beskatning – De forfatnings- og forvaltningsretlige rammer, 1. Udgave, 2003, side 262.

⁷² Ibid., side 100 og s. 300 ff.

generel retlig regulering, samt ved interne regler og administrative forskrifter.⁷³ Værdiskønnet er et væsentligt middel for lettelsen af den administrative byrde.

I forarbejderne til den ændringslov, der indførte den nugældende SKL § 5, stk. 3, bemærkes, at formålet med lovforslaget i almindelighed var: ”at styrke skatteadministrationen, således at det i højere grad sikres, at alle betaler den skat, som de skal efter loven, hverken mere eller mindre.”⁷⁴ Videre bemærkes i lovforslaget: ”Skattemyndighederne kan normalt ikke sikre en korrekt skatteansættelse uden den enkelte skattepligtiges aktive medvirken... Det er derfor af afgørende betydning til sikring af korrekte skatteansættelser, at den enkelte skattepligtige medvirker hertil.”

Der blev på den baggrund fremsat ”forslag om, at klargøre reglerne om selvangivelse og ændre sanktionerne for manglende selvangivelse”, med henvisning til SKL § 5, stk. 3.

Skatteforvaltningen er med andre ord *nødt* til at opkræve de retsnormerede skatter, når et belyst faktum giver anledning til beskatning under et givent retsfaktum og retsfølge, men på trods af at dette faktum ikke kan stå alene i sagsoplysningen. Her indgår værdiskønnet, som et vigtigt element i vægtningen af systemhensyn.

Idet værdiskønnet ikke kan stå alene, behandles i det følgende den sammenhæng, som værdiskønnet har med sagsoplysningen, herunder navnlig udstrækningen af forvaltningens undersøgelsespligt.

4.3 Værdiskøn og sagsoplysning

4.3.1 Tilvejebringelse og bedømmelse af faktum

Det erindres at *officialprincippet* medfører at forvaltningen udgangspunktligt har ansvaret for sagens oplysning.⁷⁵ Sagsoplysningspligten indbefatter de regler, der regulerer *tilvejebringelsen af det retlige og faktiske grundlag* der ligger til grund for sagen,⁷⁶ med formålet at nå *den materielt rigtige afgørelse*.⁷⁷ Hvor indholdet af jus fastlægges ved *udfyldning og fortolkning*, fastlægges det faktum, som kan subsumeres under det fastlagte retsfaktum, ved *oplysning og bevisførelse*.⁷⁸

I relation til *jus* er det dog symptomatisk for skatteforvaltningen, at forvaltningsretlige skøn, forstået som skøn afledt af manglende eller mangelfuld beskrivelse af *retsfaktum*, har en væsentlig mindre betydning.⁷⁹

⁷³ Jf. Christensen, Bent: Forvaltningsret. Prøvelse, 2. Udgave, Jurist- og Økonomforbundets forlag, 1994, side 55. Den Juridiske Vejledning vidner også herom.

⁷⁴ Jf. lovforslag 104 af 1. december 1995, jf. lov nr. 1104 af 20. december 1995. Det bemærkes, at det såkaldte ”obligatoriske princip” ikke skal diskuteres nærmere.

⁷⁵ Revsbech, Karsten, m.fl., Forvaltningsret – almindelige emner, 5 udgave, 2009, s. 329f, Rønsholdt, Steen: Forvaltningsret – Retssikkerhed, proces, sagsbehandling, 3. udgave, 2010, side 376, Eriksen, Hans Henrik Bonde, m.fl.: Skatte- og Afgiftsproces, s. 311.

⁷⁶ Rønsholdt, Steen: Forvaltningsret – Retssikkerhed, proces, sagsbehandling, 3. udgave, 2010, side 365.

⁷⁷ Revsbech, Karsten, m.fl., Forvaltningsret – sagsbehandling, 6. udgave, 2007, s. 166.

⁷⁸ For god ordens skyld skal bemærkes, at denne proces naturligvis er en vekselvirkning, men at *retsfaktum* i vidt omfang fastlægger hvilket *faktum* der kan eller skal fremskaffes for at træffe afgørelse i overensstemmelse med retsfølgen.

⁷⁹ Christensen, Bent: Forvaltningsret. Prøvelse, 2. Udgave, Jurist- og Økonomforbundets forlag, 1994, side 66.

I relation til belysning af *faktum* er det almindeligt antaget, at officialmaksimen kræver at en sag oplyses og undersøges *så langt, som det er nødvendigt i det enkelte tilfælde for at træffe en materielt lovlig og rigtig afgørelse*.⁸⁰ Det forudsætter, *dels*, at alle relevante forhold er belyst, *dels*, at de foreliggende oplysninger er pålidelige.⁸¹

Den skatteretlige sagsoplysning tager udgangspunkt i selvangivelsen.⁸² Denne udgør en oplysningspligt,⁸³ der sammen med forvaltningens egne oplysninger danner udgangspunkt for en vurdering af om *yderligere fakta* skal indhentes.⁸⁴

I forhold til transfer pricing er dette således tilfældet, da oplysningsforpligtelsen, jf. SKL § 3 B, stk. 1, netop tjener det formål, at skattemyndighederne informeres om at der foreligger kontrollerede transaktioner, omfattet af LL § 2, hvorefter myndighederne kan vurdere om en skattekontrol skal iværksættes⁸⁵ jf. nærmere om formålet i afsnit 3.2.2 ovenfor.

Er der imidlertid tvivl om *pålideligheden* af – og altså realiteten bag⁸⁶ – et relevant faktum, henhører det til forvaltningen at afklare denne tvivl ved en *sædvanlig fri bevisbedømmelse*.⁸⁷ Sidstnævnte behandles i afsnit 6.2.1.1 nedenfor.

Der er således afgørende at være opmærksom på, at der er tale om to principielt væsensforskellige opgaver for skatteforvaltningen, i sontringen imellem henholdsvis *tilvejebringelsen* af faktum og *bedømmelsen* af dettes realitet. Begge disse funktioner udøves i udgangspunktet i samme stadie af processen.

4.4 Undersøgelsespligtens udstrækning og processuel skadevirkning

Som det fremgår af ovenstående indtager værdiskønnet en essentiel rolle i sagens oplysning, ved fastlæggelse af surrogatfakta når det tilvejebragte faktum ikke kan lægges til grund.

De oplysningsmetoder, myndighederne kan anvende, er forskellige fra sag til sag, herunder også anvendelsen af værdiskønnet. Hvorvidt et værdiskøn er legitimt for den materielt rigtige afgørelse, vil i første ombæring afhænge af udstrækningen af skattemyndighedernes undersøgelsespligt overfor medinddragelsen af den skattepligtige.

Generelt er *myndighedernes* fremgangsmåde for sagsoplysningen reguleret af de forvaltningsretlige regler, der følger af den i officialmaksimen indeholdte undersøgelsespligt, af forvaltningsloven samt persondataloven,⁸⁸ og der sondres imellem oplysningsmetoder i relation til henholdsvis oplysninger liggende hos myndigheden selv,

⁸⁰ Gammeltoft-Hansen, Hans m.fl.: Forvaltningsret, 2. udgave, 2002, s. 448, Revsbech, Karsten, m.fl., Forvaltningsret – sagsbehandling, 6. udgave, 2007, s. 166.

⁸¹ Ibid.

⁸² Olsen, Erik: Beviser i skatteretten, 1. udgave, 2002, s. 36.

⁸³ Se således Olsen, Erik: Beviser i skatteretten, 1. udgave, 2002, s. 22, men modsat eksempelvis Zahle, Henrik: Om det juridiske bevis, s. 508 ff.

⁸⁴ Det bemærkes, at afgivelse af urigtige oplysninger er strafsanktioneret, og således i sidste ende kan udmynde sig i bevisspørgsmål. Dette relaterer sig imidlertid til straffeprocessen, frem for skatteprocessen.

⁸⁵ Winther-Sørensen, Niels m.fl.: Skatteretten 3, 6. Udgave, 2013, s. 471.

⁸⁶ Se også Olsen, Erik: Beviser i skatteretten, 1. udgave, 2002, s. 20.

⁸⁷ Gammeltoft-Hansen, Hans m.fl.: Forvaltningsret, 2. udgave, 2002, s. 449-450.

⁸⁸ Ibid., s. 457.

oplysninger fra andre forvaltningsmyndigheder, oplysninger fra andre landes forvaltning, oplysninger fra parten og oplysninger fra andre private,⁸⁹ samt, om det er en ansøgningssag eller en kontrol-/opkrævnings-/påbudssag.⁹⁰

Ultimativt er *partens* pligt til at medvirke til sagens oplysning i særdeleshed et spørgsmål om *hjemmel*,⁹¹ jf. eksempelvis **FOB 1999.299**, og som lovforslaget der indførte værdiskønnet i SKL § 5, stk. 3, bemærkede, er det ”*af afgørende betydning til sikring af korrekte skatteansættelser, at den enkelte skattepligtige medvirker her- til.*”⁹²

Manglende medvirken kan være sanktioneret ved processuel skadevirkning,⁹³ eksempelvis derved at bebyrdende afgørelser træffes på det foreliggende grundlag,⁹⁴ og ved skønsmæssig fastlæggelse af faktum, jf. inter alia **U 2000.1504 H**.

Værdiskønnet er således en del af den processuelle skadevirkning, der aktualiseres efter SKL § 5, stk. 3. Af forarbejderne til SKL § 5, stk. 3, fremgår, at skattemyndighederne i en situation hvor værdiskønnet kan udøves, ikke har en pligt til at gøre brug af muligheden for at indhente oplysninger fra tredjemand, hverken offentlig myndighed eller privat, men at ”*Skattemyndighederne... umiddelbart [kan] basere skønnet på de oplysninger, som skattemyndighederne er i besiddelse af vedrørende det pågældende og tidligere indkomstår.*”⁹⁵

Ved værdiskønnets aktualisering, er undersøgelsespligten således begrænset til myndighedens *egne oplysninger*. Såfremt værdiskønnet aktualiseres, begrænses myndighedernes undersøgelsespligt dermed effektivt, ved at sætte værdiskønnet i dens sted.

Allerede den daværende SL § 23, stk. 4, jf. § 40, gav udtryk for den nærmere konsekvens af manglende medvirken, nemlig fortabelse af retten til at gøre indsigelse på den skønsmæssige ansættelse. Som det fremgår, indgår værdiskønnet stadig i denne sammenhæng, om end det er blevet et væsentlig mere komplekst og nuanceret regelsæt.

Hernæst er spørgsmålet, hvornår værdiskønnet aktualiseres.

4.5 Værdiskønnets aktualisering; bevisnød

Som behandlet, træder værdiskønnet i stedet for manglende eller utilstrækkeligt faktum. Bevis er det umiddelbare skridt for vurdering af realiteten bag evt. tilvejebragt faktum,⁹⁶ og værdiskønnet vil således alene aktualiseres i de situationer, hvor der

⁸⁹ Ibid.

⁹⁰ Ibid., s. 458.

⁹¹ Rønsholdt, Steen: Forvaltningsret – Retssikkerhed, proces, sagsbehandling, 3. udgave, 2010, side 382.

⁹² Jf. lovforslag 104 af 1. december 1995, jf. lov nr. 1104 af 20. december 1995. Det bemærkes, at det såkaldte ”obligatoriske princip” ikke skal diskuteres nærmere.

⁹³ Jf. Gammeltoft-Hansen, Hans m.fl.: Forvaltningsret, 2. udgave, 2002, s. 479.

⁹⁴ Ibid., s. 481.

⁹⁵ Jf. lovforslag 104 af 1. december 1995, bemærkninger til dettes § 1, nr. 2.

⁹⁶ Se også Olsen, Erik: Beviser i skatteretten, 1. udgave, 2002, s. 20.

*”som følge af bevisnød ikke er tilstrækkeligt grundlag for at fastsætte indkomsten ud fra de foreliggende oplysninger”*⁹⁷ (egen fremhævning).

Opbygningen og ordlyden af den dagældende SL § 23, understreger tillige denne forholdsmæssighed. Ud over en særbestemmelse i stk. 2, der fastslog at ansættelse først skete for ligningsmyndighedens egne medlemmer, fremgik således af stk. 3: *”derefter foretages undersøgelsen af de fremkomne selvangivelser”* (egen fremhævning). Gav selvangivelsen anledning til tvivl om størrelsen, fremgik videre af stk. 3, at: *”den pågældende [indbydes] til at give Møde for at meddele Oplysninger eller Bevisligheder, hvorefter Ligningsmyndigheden ansætter hans Indkomst og Formue, hvad enten han har givet møde eller ej.”* Stk. 4 fastsætter, at: *”Derpå foretages Ansættelsen af de øvrige skattepligtige, hvorved der i Mangel af fyldestgørende Oplysninger og Bevisligheder...”* (egen fremhævning).

Højesteretsdommer, Lars Apostoli, formulerer det sådan, at det *”ikke [beror] på et skøn, hvorvidt der er grundlag for at udøve et skøn i forbindelse med skatteansættelsen. Det beror på en vurdering af juridisk eller bevismæssig karakter”*⁹⁸

Ifølge Lars Apostoli er formålet med skatteskønnet da også *”så godt som muligt at ’ramme det rigtige’”*⁹⁹ med henvisning til faktums realitet.

Grundlaget for udøvelsen af værdiskønnet kan således med rette anføres i vidt omfang at være de almindelige bevisregler, da forvaltningen foretager en samlet bedømmelse på grundlag af alle de tilvejebragte oplysninger af relevans og *”[i] overensstemmelse med de grundlæggende forvaltningsretlige principper om saglighed er... forpligtet til at tilstræbe en så korrekt ansættelse som muligt ved [udøvelsen af værdiskønnet],”*¹⁰⁰ hvilket må indebære en vægtning af oplysningernes pålidelighed, der som bekendt følger de almindelige bevisregler.

En række situationer kan derpå give anledning til fastlæggelse af surrogatfakta, herunder eksempelvis:¹⁰¹

- Sædvanligt bevis kan fremskaffes, men tilvejebringes ikke i den konkrete situation
- Sædvanligt bevis for et tal kan kun vanskeligt føres
- Sædvanligt bevis for selve tallet foreligger, men dette indgår i retsfaktum i to regler med forskellig retsfølge, uden at bevis kan føres for fordelingen imellem reglerne (eksempelvis en given udgifts forholdsmæssige fordeling som fradragsberettiget driftsudgift og anlægsudgift).

4.6 Retten til værdiskøn, jf. SKL §§ 3 b, stk. 9

I relation til transfer pricing er et værdiskøn lovhjemlet for så vidt angår de kontrollerede transaktioner når den skattepligtige ikke har udarbejdet dokumentation for, hvor-

⁹⁷ Kerzel, Malene i TfS 1999, 478 ”Domstolsprøvelsen inden for skatteretten – med særlig henblik på det skatteretlige værdiskøn”, Kerzel, Malene: TfS 2005, 497, side 4, Olsen, Erik: Beviser i skatteretten, 1. udgave, 2002, s. 24, Christensen, Bent: Forvaltningsret. Prøvelse, 2. Udgave, 1994, s. 69.

⁹⁸ Jf. Apostoli, Lars i TfS 2003, 401 ”Det skatteretlige skøn”

⁹⁹ Ibid.

¹⁰⁰ Ibid.

¹⁰¹ Jf. også Christensen, Bent: Forvaltningsret. Prøvelse, 2. Udgave, 1994, side 68-69.

ledes priser og vilkår er fastsat for de kontrollerede transaktioner, jf. SKL §§ 5, stk. 3, jf. 3 B, stk. 9, jf. stk. 5.

Af ordlyden af den gældende SKL § 5, stk. 3, fremgår, at skatteforvaltningen kan udøve værdiskønnet ”[h]vis den selvangivelsespligtige ikke har selvangivet fyldestgørende på ansættelsestidspunktet...” (egen fremhævning).

Ordlyden i den oprindelige bestemmelse, jf. lov nr. 1104 af 20. december 1995, inkluderede ikke ”fyldestgørende,” der først blev tilføjet lov nr. 1354 af 21. december 2012.

Det fremgår af forarbejderne til 2012-loven, at der med udtrykket ”fyldestgørende” ”ikke [er] tilsigtet nogen ændring i forhold til de krav, som i praksis stilles for, at selvangivne oplysninger kan danne grundlag for en korrekt skatteansættelse.”¹⁰² Den ændrede formulering var tiltænkt at tydeliggøre, at det ”i alle situationer, hvor der ikke selvangives fyldestgørende, kan skatteansættelsen foretages skønsmæssigt.”¹⁰³

Ifølge forarbejderne til 1995-loven, indebar forslaget om SKL § 5, stk. 3, da også ”at skattemyndighederne – ligesom efter gældende ret – skal kunne skatteansætte... skønsmæssigt... ”[h]vis den selvangivelsespligtige ikke har selvangivet fyldestgørende på ansættelsestidspunktet... [og] hvor en selvangivelse eller et skattemæssigt årsregnskab er så mangelfuldt, at de ikke kan sidestilles med... en selvangivelse [mv.]”¹⁰⁴ (egen fremhævning), hvilket formentlig henviser til den praksis, der blev fastslået ved den tidligere SL § 23, stk. 4, hvor værdiskønnet ifølge ordlyden var hjemlet ”i Mangel af fyldestgørende Oplysninger og Beviseligheder om hver enkelt Indkomst og Formue” (egen fremhævning).

Det må følge af SKL §§ 3 B, stk. 9, jf. stk. 5, jf. 5, stk. 3, at skattemyndighederne kan udøve et værdiskøn, hvis transfer pricing dokumentation ikke er udarbejdet, eller hvis denne ikke kan sidestilles med *den krævede dokumentation efter loven* (er fyldestgørende).¹⁰⁵

4.7 Værdiskønnets bundne natur

Værdiskønnet aktualiseres således af ufuldstændig dokumentation. Dokumentationens sammenhæng med værdiskønnet rækker imidlertid videre end *aktualiseringen*.

Følgende bemærkes i forarbejderne til SKL § 5, stk. 3, i relation til udøvelsen af værdiskønnet:¹⁰⁶

”Efter de almindelige principper for bevisførelse påhviler det i sådanne tilfælde som udgangspunkt skattemyndigheden at sandsynliggøre, at den skønnede opgørelse ikke er mindre sandsynlig end andre opgørelser – set i lyset af de oplysninger, som skattemyndighederne er i besiddelse af” (egen fremhævning).

¹⁰² Jf. Lovforslag nr. 67 af 14. november 2012, bemærkninger til dettes § 1, nr. 8.

¹⁰³ Ibid.

¹⁰⁴ Jf. lovforslag 104 af 1. december 1995, bemærkninger til dettes § 1, nr. 2.

¹⁰⁵ Jf. også Eduardo Vistisen i RR nr. 3, 2014, s. 64 ”Transfer Pricing og værdiskøn”.

¹⁰⁶ Jf. lovforslag 104 af 1. december 1995, bemærkninger til dettes § 1, nr. 2.

Ifølge forarbejderne må der således stilles des strengere krav til et værdiskøn, når der foreligger en dokumentation som dette træder i stedet for. Dette er også udtrykt på den vis, at det skønsmæssige element er af *bunden natur*.¹⁰⁷

Ifølge Bent Christensen er karakteristikum for et værdiskøn netop, at det er forbundet med *usikkerhed* at tilvejebringe de for afgørelsen nødvendige tal, og at forskellige grader af sådan usikkerhed kan forekomme i ”*oversættelsen*.”¹⁰⁸ Usikkerheden er efter Bent Christensens sigende mindst vedr. værdiskøn, ”*der træder i stedet for et sædvanligt bevis, f.eks. et kasseret regnskab,*” imens usikkerheden bliver større, ”*når sædvanligt bevis ikke er det normale, og man derfor må støtte sig på analogier, hypoteser og beregninger, hvori indgår uundgåelige usikkerheder.*”¹⁰⁹

Det afgørende vil efter denne betragtning være ”*hvad værdiskønnet træder i stedet for.*”¹¹⁰

Idet kravene til transfer pricing dokumentationen er afgørende for hvornår værdiskønnet aktualiseres, og værdiskønnet samtidig vil ”træder i stedet for” selv samme dokumentation, behandles reglerne om transfer pricing dokumentation straks nedenfor.

5 TRANSFER PRICING DOKUMENTATION

Det er konkluderet, at det følger af SKL §§ 3 B, stk. 9, jf. stk. 5, jf. 5, stk. 3, at skattemyndighederne kan udøve et værdiskøn, hvis transfer pricing dokumentation ikke er udarbejdet, eller hvis denne ikke kan sidestilles med *den krævede dokumentation efter loven*.¹¹¹

SKL § 3 B, stk. 5, 1. pkt., kræver at det dokumenteres *hvorledes priser og vilkår er fastsat for de kontrollerede transaktioner*. Denne dokumentation skal være *af en sådan art, at den kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter*, jf. stk. 5, 2. pkt.

SKL § 3 B lader dokumentationspligtens *nærmere omfang* være i det væsentlige ubeskrevet. Ved lov nr. 408 af 1. juni 2005 etableredes en hos Told- og skatteforvaltningen liggende kompetence, til at fastsætte indholdet af den skriftlige dokumentation. Myndigheden har udnyttet denne hjemmel i stk. 5, 5. pkt. til udstedelse af bkg. nr. 42 af 24. januar 2006.

Ved bekendtgørelsen er dels gentaget, at dokumentationen skal kunne danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat på markedsvilkår, dels er fastsat at den skattepligtige skal:

- Angive de transaktioner, der er anset for uvæsentlige, jf. § 3

¹⁰⁷ Jf. Jens Wittendorff, Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret, s. 310.

¹⁰⁸ Christensen, Bent: Forvaltningsret. Prøvelse, 2. Udgave, 1994, side 118.

¹⁰⁹ Ibid.

¹¹⁰ Ibid.

¹¹¹ Jf. også Eduardo Vistisen i RR nr. 3, 2014, s. 64 ”Transfer Pricing og værdiskøn”.

- Give en beskrivelse, der giver SKAT et overblik over koncernen og de forretningsmæssige aktiviteter, jf. § 4
- Give en beskrivelse af de kontrollerede transaktioner, samt angive en liste over eventuelle skriftlige aftaler vedr. disse transaktioner, jf. hhv. §§ 5 og 8
- Angive en sammenlignelighedsanalyse, jf. § 6
- Redegøre overordnet for implementeringen af principperne for prisfastsættelse, jf. § 7

Som det anskueligt fremgår, er kvalitetskravet her opdelt i *underkategorier*, der giver en vis afklaring af, hvad dokumentationspligten indbefatter.

Derud over er det specificeret, at SKAT kan anmode om *supplerende oplysninger* og en databaseundersøgelse, jf. hhv. §§ 9 og 10, samt at der gælder den allerede omtalte 60-dages frist.

Bekendtgørelsen kommer dog ikke den grundlæggende problemstilling til livs, at kvalitetskravet – *hvornår dokumentationen har et kvalitetsmæssigt niveau, der betyder, at den kan danne grundlag for en vurdering af markedsmæssigheden af vilkårene* – ikke sådan lader sig udpensle.

Bekendtgørelsen blev derfor i februar 2006 suppleret med en ikke bindende vejledning i form af en administrativ forskrift, Dokumentationsvejledningen. Denne blev i januar 2013 erstattet af Juridisk Vejledning. Disse er tilsyneladende kraftigt inspireret af OECD's retningslinjer. Af *principielt* større vigtighed er dog, hvad lovgiver har bemærket til dokumentationskravets nærmere indhold.

Af forarbejderne til lov nr. 131 af 25. februar 1998 fremgår det forvaltningsretlige selvfølgelig, at *"en korrektion af den skattepligtige indkomst skal være begrundet."*¹¹² Forarbejderne specificerer herefter, dels, at vurderingen af om den skattepligtiges prisfastsættelse er i overensstemmelse med armslængdeprincippet, dels, at vurderingen af hvorvidt den udfærdigede dokumentation er et *tilstrækkeligt grundlag* herfor, vil ske i overensstemmelse med principperne i OECD's retningslinjer for transfer pricing.

Det nærmeste fortolkningsbidrag for dokumentationspligtens omfang, eller nærmere: *bevisskravene*, er således ifølge forarbejderne OECD's skrivelser om transfer pricing. Det bemærkes, at fortolkningen af bevisskrav i retsfaktum vil være en konkret vurdering, men at der naturligvis kan findes fortolkningsbidrag hertil i retsnormerne og praksis.

Betydningen af OECD's retningslinjer går dog videre end blot den kvalitative vurdering af dokumentationen. Det fremgår således af forarbejderne til lov nr. 432 af 26. juni 1998, der lovfæstede armslængdeprincippet i LL § 2:¹¹³

Det er et internationalt anerkendt princip, at interesseforbundne parter skal handle på armslængde vilkår. OECD har udsendt retningslinier om hvilke principper og fremgangsmåder, som internationalt kan anerken-

¹¹² jf. Lovforslag nr. 84 af 14. november 1998, bemærkningerne til § 1, stk. 5.

¹¹³ Lovforslag 101 af 2. juni 1998, "almindelige bemærkninger," "lovfæstelse af armslængdeprincippet."

des ved ligningen i transfer pricing sager. Disse retningslinier er baseret på armslængde princippet. Samtlige OECD-lande – herunder Danmark – har tilsluttet sig disse retningslinier. De nye danske regler indført ved lov nr. 131 af 25 februar 1998 om ændring af skattekontrolloven og skattestyrelsesloven er således også i overensstemmelse med OECD's retningslinier.”

OECD's retningslinjer indgår således som et fortolkningsbidrag i relation til dokumentationspligtens nærmere kvalitative indhold.

OECD's initiativer står ikke alene. Fra indkomståret 2006 er det muligt at udfærdige dokumentationen efter de fælles såkaldte PATA retningslinjer. I medfør af kompetencen i SKL § 5, stk. 5, 5. pkt., samt § 11, stk. 2, 2. pkt. i bkg. nr. 42 af 24. januar 2006, og efter bemyndigelse samt efter godkendelse af Skatterådet den 25. april 2006, er således fastsat i bkg. Nr. 582 af 5. juni 2006, stk. 1:

”En skattepligtig kan vælge at udarbejde transfer pricing-dokumentation efter fælles retningslinier, som er indgået mellem stater, som ikke er medlem af den Europæiske Union, jf. § 11, stk. 2, i bekendtgørelse nr. 42 af 24. januar 2006.”

I stk. 2 er fastsat, at de retningslinjer, som kan anvendes, er: Pacific Association of Tax Administrators ("PATA") Transfer Pricing Documentation Package, udarbejdet af Australien, USA, Canada og Japan.

Disse står således også i dansk ret som et alternativ til OECD's retningslinjer for så vidt angår kravene til den udfærdigede dokumentation. PATA's retningslinjer for transfer pricing dokumentation skal ikke behandles nærmere.

I det følgende behandles de normer, der kan indgå i vurdering af om dokumentationen er et tilstrækkeligt grundlag.

5.1 OECD's initiativer og forslag til nye retningslinjer

Af pladsmæssige årsager kan ikke foretages en indgående gennemgang af OECD's tiltag. Dog foretages en kort indføring i de dele, der navnlig har betydning i nærværende sammenhænge, samt en specificering af hvorledes denne kommer til udtryk.

5.1.1 OECD Transfer Pricing Guidelines, navnlig kap. 5.

OECD's TPG analyserer indgående de problemer, som det internationale samfund står overfor i relation til transfer pricing, både fsva. skattemyndighederne som for de multinationale selskaber, der primært ligger under for reglerne. I OECD TPG, side 17 til 22 ("Preface"), behandles og summeres de forhold, der giver anledning til arbejdet i OECD med TPG.

OECD's TPG, kapitel 5, omhandler transfer pricing dokumentation, og er inddelt i følgende fire afsnit: A) Introduktion, B) Vejledning om regler for dokumentation og procedurer C) Formålstjenlige oplysninger i fastlæggelsen af transfer pricing D) Opsummerende anbefalinger for dokumentation.

Overordnet fremgår i introduktionen følgende om kapitel 5:¹¹⁴

"This chapter provides general guidance for tax administrations to take into account in developing rules and/or procedures on documentation to be obtained from taxpayers in connection with a transfer pricing inquiry. It also provides guidance to assist taxpayers in identifying documentation that would be most helpful in showing that their controlled transactions satisfy the arm's length principle and hence in resolving transfer pricing issues and facilitating tax examinations" (egen fremhævning).

OECD's TPG udtrykker dokumentationskravets berettigelse på den vis, at det – uanset hvor bevisbyrden hviler – ikke er praktisk muligt for skattemyndighederne at eksaminere det associerede foretagendes transfer pricing, uden behørig information herom, hvorfor en dokumentationspligt er velfunderet.¹¹⁵ Dermed er den formelle transfer pricings nærmere eksistensberettigelse anerkendt, således at en dokumentationspligt er nødvendig for overhovedet at kunne vurdere den materielle.

I sammenhæng hermed udtrykkes, at både myndighederne og den skattepligtige bør medvirke loyalt og oplysende om deres transfer pricings (vilkårs) overensstemmelse med armslængdeprincippet, uanset hvor bevisbyrden hviler. Samtidig udtales i forlængelse heraf:¹¹⁶

"The burden of proof should never be used by either tax administrations or taxpayers as a justification for making groundless or unverifiable assertions about transfer pricing."

TPG beskriver dokumentationens sammenhæng med den materielle transfer pricing. Det udtales, at den skattepligtiges vurdering af om den givne transfer pricing er i overensstemmelse med armslængdeprincippet:¹¹⁷

"should be determined in accordance with the same prudent business management principles that would govern the process of evaluating a business decision of a similar level of complexity and importance" (egen fremhævning).

I forhold til den formelle del må således, iflg. TPG, forventes, at den skattepligtige forbereder og henviser til *"written materials that could serve as documentation of the efforts undertaken to comply with the arm's length principle, including information on which the transfer pricing was based, the factors taken into account, and the method selected."*¹¹⁸

I den sammenhæng udtales, at det i anvendelsen af sådanne forretningsmæssige principper, må kunne afkræves dokumentation for forhold, der ikke ville være overvejet i fravær af skatteretlige krav, eksempelvis dokumenter fra associerede foretagender.¹¹⁹

¹¹⁴ Jf. OECD's Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010, pkt. 5.1.

¹¹⁵ Jf. OECD's Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010, pkt. 5.2.

¹¹⁶ Ibid.

¹¹⁷ Ibid., pkt. 5.4.

¹¹⁸ Ibid.

¹¹⁹ Ibid., pkt. 5.6.

Herved berøres et af TPs mest karakteristiske kritikpunkter: at der i det hele taget er tale om en fiktion, i henvisningen til forretningsmæssighed, hvilket selvfølgelig navnlig gælder i de tilfælde hvor der slet ikke foreligger et sammenligningsgrundlag.

Om de informationer, der er formålstjenlige i vurderingen af transfer pricing, og dermed også disse vilkårs overensstemmelse med armslængdeprincippet, udtaler TPG overordnet:¹²⁰

”The information relevant to an individual transfer pricing enquiry depends on the facts and circumstances of the case. For that reason it is not possible to define in any generalised way the precise extent and nature of information that would be reasonable for the tax administration to require and for the taxpayer to produce... However, there are certain features common to any transfer pricing enquiry that depend on information in respect of the taxpayer, the associated enterprise, the nature of the transaction, and the basis on which the transaction is priced” (egen fremhævning).

Hernæst oplister TPG de informationer, der kunne være relevante, afhængig af de konkrete omstændigheder. Det anføres eksplicit, at der hverken er tale om minimums- eller maksimumvejledning.¹²¹

I TPG, afsnit 5.17, udtales, at en analyse om overensstemmelse med armslængdeprincippet *generelt* kræver information om de associerede foretagende, den konkrete transaktion, udførte funktioner, information om uafhængige foretagender i lignende transaktioner mv., herunder for så vidt angår den kontrollerede transaktion, informationer om dennes karakter og vilkår m.fl.

Det fremhæves, at der i særlige TP sager kan være relevant med informationer om hvert af de associerede foretagender, herunder grundtræk ved virksomheden, organisationens struktur, koncerndiagram med ejerforhold, driftsresultater og info om salg fra foregående år samt omfanget og karakteren af transaktioner, som den skattepligtige har med udenlandske associerede foretagender.¹²²

I TPG, sektion C, afsnit 5.19-5.27, oplystet en række informationer, herunder generelle kommercielle og branchemæssige vilkår, virksomhedens forretningsstrategier, managementstrategier og særlige vilkår for dens virke, m.fl.

Af OECD's TPG kan således udledes, at TPG søger at angive ”general guidance” til nationalstaternes skattemyndigheder, men at der ikke kan formuleres generelle regler for udfærdigelse af dokumentationen. Dokumentationen anses som havende en afgørende sammenhæng med de materielle transfer pricing-regler, hvorfor den skattepligtige skal fremlægge materiale *“that could serve as documentation of the efforts undertaken to comply with the arm's length principle, including information on which the transfer pricing was based, the factors taken into account, and the method selected.”* De informationer, der understreges at være formålstjenlige, synes at være alle de baggrundsinformationer, der udgør den faktuelle matrix som ligger til grund for virksomhedens fastlæggelse af transfer prices.

¹²⁰ Ibid., pkt. 5.16.

¹²¹ Ibid.

¹²² Ibid., pkt. 5.18.

Hvad det nærmere formål er med transfer pricing dokumentation, på baggrund af TPG, lader sig imidlertid ikke fastlægge.¹²³ Klare krav til hvad den skal indeholde mangler således også. I stedet synes dokumentationens kvalitative krav at blive fremlagt som en konkret vurdering over de materielle transfer pricing-regler.

OECD's TPG forventes ændret som følge af Action Plan on BEPS, Action 13, der behandles nedenfor.

5.1.2 Action Plan on BEPS, Action 13

5.1.2.1 Om BEPS, Action 13

Action Plan on BEPS adresserer iflg. dennes kapitel 3 følgende problemkompleks:¹²⁴

"Fundamental changes are needed to effectively prevent double non-taxation, as well as cases of no or low taxation associated with practices that artificially segregate taxable income from the activities that generate it"

Dette indebærer 15 selvstændige problemkomplekser (Actions), der er genstand for særegen behandling. Ved Action 13 er iværksat en revaluering af reglerne for transfer pricing dokumentation, der forventes at medføre ændringer i OECD's TPG.¹²⁵

Det delmål for BEPS Action Plan, som vedrørte Action 13, blev nået i 2014 ved OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, 2014 ("Action 13 deliverable"). Der er i OECD konsensus om de foranstaltninger, der er og bliver udfærdiget til hver action, men disse er endnu ikke implementeret, da man afventer 2015-delmålenes, som kan influere udformningen af forrige delmål.¹²⁶

En implementering af foranstaltningerne i de første set "deliverables" vil ifølge rapporten betyde det ikke så lidt ambitiøse, at:¹²⁷

"hybrid mismatches will be neutralised; treaty shopping and other forms of treaty abuse will be addressed; abuse of transfer pricing rules in the key area of intangibles will be greatly minimized; and country-by-country reporting will provide governments with information on the global allocation of the profits, economic activity and taxes of MNE's"

I september 2014 udkom Action 13's rapport.

5.1.3 Action 13 Deliverable: Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting

Ifølge Action 13 deliverable ligger der tre formål bag transfer pricing dokumentation:¹²⁸

¹²³ Jf. således også Rossing, Christian Plesner i RR nr. 5, 2015, s. 80 "Nye OECD-retningslinjer for transfer pricing dokumentation."

¹²⁴ Jf. OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 2013, chapter 3 "Action Plan".

¹²⁵ Ibid., Annex A, Table A.1. "Summary of the BEPS Action Plan by action," Action 13.

¹²⁶ Jf. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, 2014, Foreword.

¹²⁷ Ibid.

¹²⁸ Ibid., kap. 5, sektion B, afsnit 5.1-5.3.

1. At sikre, at skattepligtige vurderer overensstemmelse med armslængdeprincippet.
2. At give skattemyndighederne de informationer, der er nødvendige for at foretage en informeret transfer pricing risikoanalyse.
3. At give skattemyndighederne de informationer, der er nødvendige for at de kan foretage en tilbundsgående transfer pricing-kontrol.

Disse formål søges opnået, ved at stille krav om 1) en "master file," med standardiseret information om alle enheder i det multinationale foretagende, 2) en "local file," med henvisning til specifikke og materielle transaktioner, for den lokale skattepligtige og 3) en "country-by-country report" indholdende særlige informationer i relation til den globale allokering af det multinationale foretagendes indkomst og skat mv.

Annex 1 og 2 til rapportens kapitel 5, oplister på mere detaljeret vis de informationer, som denne "master file" henholdsvis "local file" bør inkludere. Der er tale om en specificering af de baggrundsinformationer, der udgør den faktuelle matrix.

5.2 Indflydelse på danske dokumentationskrav

Som nævnt indgår TPG som et fortolkningsbidrag til SKL § 3 B, stk. 5, i forhold til dokumentationens kvalitative niveau mv. Imens det er kærkomment med udspecificerede formål og mere detaljerede krav til dokumentationen, er der uklarhed om implementering Action 13 deliverable. Denne er pt. ikke inkorporeret i dansk ret.

Som nævnt i afsnit 2.4.1 ovenfor er TPG en integreret del af kommentarerne til OECD's Modeloverenskomst. En implementering af de forslag, der er indeholdt i Action 13 deliverable, vil fra et praktisk perspektiv givetvis medføre øgede omkostninger for både myndighederne og de skattepligtige. Dette vil være et uundgåeligt onde i søgen efter mere homogene regler for transfer pricing dokumentation, og en udspecificering af normerne. Hvorledes disse regler vil blive implementeret i dansk ret, og hvorvidt forslagene vil give anledning til homogene regler ud fra et internationalt perspektiv, afventes med spænding.

Den historiske konformitet, som SKL § 3 B har med TPG,¹²⁹ vil derfor kræve en implementering i dansk ret.

I det følgende behandles hvorledes "fyldestgørende dokumentation" må forstås på baggrund af ovenstående.

5.3 Skønsudøvelse ved fyldestgørende dokumentation

Som behandlet i afsnit 4.6 ovenfor kan værdiskønnet udøves hvis ikke dokumentationen er *fyldestgørende*, hvilket må følge af en vurdering af de lovkrav, der stilles til dokumentationen.

På baggrund af OECD's TPG er udspecificeret en række oplysninger, som kan anvendes i vurderingen af, *om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter*. Skatteforvaltningen vurderer om en given dokumentation 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*

¹²⁹ Jf. Jens Wittendorff, Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret, 2009, s. 290.

uafhængige parter.” På baggrund af ovenstående, må denne vurdering i sidste ende være bundet op på de materielle regler om transfer pricing, herunder armslængdeprincippet, der absolut ikke kan karakteriseres som en eksakt videnskab.¹³⁰ Tværtimod kan konkluderes, at det i hvert tilfælde vil være en konkret vurdering.

I kraft af dette skal behandles hvilke retlige rammer der gælder for forvaltningens fastlæggelse af kravene til dokumentationen i overensstemmelse med den materielle transfer pricing-regulering, navnlig armslængdeprincippet.

6 DE RETLIGE RAMMER FOR EGNETHEDSVURDERINGEN AF DOKUMENTATIONEN

Det er konkluderet, at det følger af SKL §§ 3 B, stk. 9, jf. stk. 5, jf. 5, stk. 3, at skattemyndighederne kan udøve et værdiskøn, hvis transfer pricing dokumentation ikke er udarbejdet, eller hvis denne ikke kan *sidestilles med den krævede dokumentation efter loven*,¹³¹ er der tale om en vurdering af henholdsvis: *hvorledes kravene til fyldestgørende dokumentation fastlægges i den konkrete sag og hvordan dokumentationens værdi bedømmes*. Der er med andre ord tale om et beviskrav og en bevisbedømmelse.

6.1 Bevisbegreber i skatteretten

Som det er behandlet ovenfor i afsnit 4.3.1 ovenfor relaterer bevis sig til faktums realitet. Det begrebsapparat der anvendes i denne relation er ikke entydigt. I retlige normer, i domme og afgørelser samt i retslitteraturen anvendes således jævnligt bevisretlige begreber som *bevist*, *godtgjort*, *dokumenteret* og *sandsynliggjort* etc. i flæng.¹³²

Dette er således også tilfældet for transfer pricing, hvor den skattepligtige skal dokumentere hvorledes priser og vilkår er fastsat for de kontrollerede transaktioner, jf. SKL § 3 B, stk. 5, 1. pkt.

På det skatteretlige område anvendes de ovenstående begreber i flæng.¹³³ De må dog alle betragtes som relaterende sig til en *pålidelighedssikring*. Typisk angår pålideligheden faktums realitet. Spørgsmålet er, hvad der nærmere ligger i dokumentationskravets bevislighedselement.

6.2 Bevisfunktionen

Som nævnt i afsnit 4.3 ovenfor, henligger det til forvaltningen at vurdere pålideligheden af det tilvejebragte faktum i sagsoplysningsfasen.

Den civile retsplejes udførlige regler om bevis, bevisførelse og bevisbyrde har ikke nogen forvaltningsretlig pendant, og kan ikke uden videre overføres hertil.¹³⁴ Dette

¹³⁰ Jf. Eksempelvis OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010, side 62, hvor følgende fremgår: *“It is recognised that determining whether transfer pricing adequately reflects the arm’s length standard (or principle) is often difficult both for multinational enterprises and for tax administrations and that its application is not an exact science.”*

¹³¹ Jf. også Eduardo Vistisen i RR nr. 3, 2014, s. 64 *“Transfer Pricing og værdiskøn”*.

¹³² Jf. Olsen, Erik: *Beviser i skatteretten*, 1. udgave, 2002, s. 20 f.

¹³³ *Ibid.*, s. 25.

¹³⁴ Se om dispositions- og forhandlingsprincippet Gomard, Bernhard og Michael Kistrup: *Civilprocessen*, 6. udgave, 2010, side 542 ff. og 500 ff.

skyldes, at reglerne er beregnet på det særlige forhold at domstolen afgør konflikter imellem parter underlagt en høj grad af partsautonomi,¹³⁵ qua *dispositions- og forhandlingsprincippet*.¹³⁶

En række forhold, der almindeligvis relaterer sig til den civile retspleje, har imidlertid tillige betydning for den forvaltningsretlige virksomhed der beskæftiger sig med beviser.

To aspekter hidkalder sig særlig interesse: Spørgsmålet om, hvilken kraft en given dokumentation skal tillægges (bevisbedømmelsen), samt, spørgsmålet om hvilke krav der stilles til dokumentation for, at et givet retsfaktum er opfyldt (beviskravet).

6.2.1 Bevisbedømmelse og beviskrav

6.2.1.1 Bevisbedømmelse

Dansk rets almindelige princip om *fri bevisbedømmelse*, jf. RPL § 344, stk. 1, er også gældende inden for forvaltningsretten, om end på ulovhjemlet grundlag.¹³⁷ Dette får som konsekvens, at forvaltningen vurderer de enkelte oplysninger og afgør hvilken beviskraft disse skal tillægges. De betragtninger, der gælder for bevisbedømmelsen inden for den civile retspleje, gør sig tillige gældende inden for den forvaltningsretlige bevisbedømmelse.¹³⁸

I kraft af princippet om den fri bevisbedømmelse, er skattemyndighederne ikke bundet af retsregler for den egentlige bevisbedømmelse. Afgørelsen over bevisernes vægt skal imidlertid foretages på *objektivt grundlag*.¹³⁹ Ifølge Kistrup og Gomard består det objektive ved vurdering i, at målestokken for bevisets vægt efter almindelig erfaring og dommertradition er ”*egnet til at styrke eller svække bevistemaets sandsynlighed*.”¹⁴⁰

En forudsætning er herefter også, at skønnet skal ”*bygge på iagttagelse og erfaring, som i almindelighed fører til samme resultat, når det udøves af kyndige og uhildede bedømmere*”¹⁴¹

I relation til civilprocessen er der iboende problemstillinger ved bevisbedømmelsen. Kistrup og Gomard bemærker i denne sammenhæng, at *betydningen* af et bevis består i den sandsynlighed, der består for rigtigheden af en oplysning.¹⁴² Kun for så vidt angår tekniske beviser (DNA et cetera) er muligt at give et talmæssigt udtryk.¹⁴³

Målestokkens karakter har efter denne betragtning afgørende betydning for den sikkerhed, med hvilket man kan bedømme en bevislighed.

¹³⁵ Revsbech, Karsten, m.fl, Forvaltningsret - Sagsbehandling, 6. udgave, 2007, s. 325, Olsen, Erik: Beviser i skatteretten, 1. udgave, 2002, s. 12.

¹³⁶ Se om dispositions- og forhandlingsprincippet Gomard, Bernhard og Michael Kistrup: Civilprocessen, 6. udgave, 2010, side 542 ff. og 500 ff.

¹³⁷ Revsbech, Karsten, m.fl, Forvaltningsret - Sagsbehandling, 6. udgave, 2007, s. 325.

¹³⁸ Jf. Revsbech, Karsten, m.fl.: Forvaltningsret - Sagsbehandling, 6 udgave, 2007, s. 325.

¹³⁹ Revsbech, Karsten, m.fl, Forvaltningsret - Sagsbehandling, 6. udgave, 2007, s. 325.

¹⁴⁰ Jf. Gomard, Bernhard og Michael Kistrup: Civilprocessen, 6. udgave, 2010, side 566.

¹⁴¹ Ibid.

¹⁴² Ibid., side 567.

¹⁴³ Ibid.

Disse betragtninger om bevisbedømmelsen, at den 1) skal hvile på *objektivt grundlag*, og 2) skal være *meddelbart og bygget på iagttagelse og erfaring, som i almindelighed fører til samme resultat, når det udøves af kyndige og uhildede bedømmere*, finder også anvendelse inden for forvaltningsretten.¹⁴⁴

I forhold til transfer pricing dokumentation må dennes beviskraft således fastlægges ud fra en bedømmelse af, om den er ”*egnet til at styrke eller svække bevistemaets sandsynlighed*” og at denne vurdering må ”*bygge på iagttagelse og erfaring, som i almindelighed fører til samme resultat, når det udøves af kyndige og uhildede bedømmere.*”

Umiddelbart nedenfor klarlægges hvad bevistemaet er i forhold til transfer pricing dokumentation.

6.2.1.2 *Beviskravet*

I forhold til beviskravet, dvs. *hvilke krav der stilles til beviset for at et givet retsfaktum er opfyldt*, vurderer Karsten Revsbech, at dette formentlig må være det samme for forvaltningen, som for domstolene, herunder at det *varierer fra sag til sag*.¹⁴⁵

Reglernes anvendelse inden for forvaltnings- og skatteretten er begrundet med, at domstolene i deres efterprøvelse af afgørelser, herunder det faktiske grundlag, i mangel af klare regler om andre krav til bevis i forvaltningsretlig sammenhæng, end dem der gælder ved domstolene, vil anvende den samme målestok for beviskrav som gælder inden for retsplejen.¹⁴⁶

Det er almindeligt antaget, at der ikke kan opstilles klare almindelige regler for beviskrav.¹⁴⁷ Disse må derimod fastlægges i relation til den enkelte bestemmelses *retsfaktum*.

En flerhed af forhold indgår i denne fastlæggelse. Kravene har således afgørende betydning for de materielle reglers funktion, og beviskravene må derfor primært fastlægges ud fra *hensynet til at fremme formålet med vedkommende regel*.¹⁴⁸ Andre faktorer indgår imidlertid, herunder bl.a. parternes *mulighed for og sædvanlig skik og brug med hensyn til at sikre sig bevis*, jf. inter alia U 1996.1400V, om det givne forløb *afviger væsentligt fra gældende normer, vanskelighed med bevissikring og bevisforsømmelse*, om der er foretaget *bevissikring* og om der foreligger *bevisforsømmelse*.¹⁴⁹ Dette vil udgøre bevistemaet.

Beviskravene i relation til transfer pricing dokumentation, er således grundlæggende om 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 § 3 B, stk. 5, 2. pkt.

¹⁴⁴ Revsbech, Karsten, m.fl, Forvaltningsret - Sagsbehandling, 6 udgave, 2007, s. 325.

¹⁴⁵ Ibid., s. 326.

¹⁴⁶ Ibid., s. 327.

¹⁴⁷ Gomard, Bernhard og Michael Kistrup: Civilprocessen, 6. udgave, 2010, side 567.

¹⁴⁸ Ibid., side 568.

¹⁴⁹ Ibid., side 567 f.

Den karakteristisk, at bevistemaet varierer fra sag til sag, betegnes typisk ved begrebet *bevisbyrde*. Begrebet anvendes dog også i relation til, hvem af parterne, der på et givet stadium af bevisførelsen, ikke vil få medhold såfremt der ikke fremkommer yderligere bevislighed for et givent faktums realitet.

I sidstnævnte relation kan med fordel sondres imellem den *objektive* og den *subjektive* bevisbyrde, eller *bevisførelsesbyrde*¹⁵⁰ hvor den objektive relaterer sig til et klart og fast bevistema, den pågældende part skal opfylde, imens den subjektive bevisbyrde påhviler den part, der på et givet tidspunkt står til at tabe sagen.¹⁵¹ Man kan således sige, at den objektive er en positivt afgrænset bevisbyrde, mens den subjektive kan anses for en negativt afgrænset.

I det følgende kapitel drages en delkonklusion på baggrund af det samlede ovenstående.

7 DELKONKLUSION

Det er således slået fast at skatteforvaltningen, i realiseringen af skattenormeringen, inklusive LL § 2, skal oplyse sagen tilstrækkeligt, herunder fortolke retsfølge og – faktum, hvortil det faktiske grundlag skal oplyses.

I transfer pricing sager tilvejebringes det faktiske grundlag primært igennem en oplysnings og dokumentationspligt, jf. SKL § 3 B, stk. 1 og 5, der skal være *fyldestgørende*, jf. SKL §§ 5, stk. 3, jf. 3 B, stk. 9, jf. stk. 5.

Det må erindres, at dokumentationspligten er en beviselighed over faktums realitet, som forvaltning bedømmer pålideligheden af. I dette tilfælde må troværdigheden af faktums realitet være over, *hvorledes* priser og vilkår er fastsat for de kontrollerede transaktioner.

Spørgsmålet er da hvad der nærmere stilles af krav til beviserne for, at et sådant tilvebragt faktum kan lægges til grund. Dette synes at være, at fastlæggelsen af priser og vilkår skal være i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Som ovenfor beskrevet indgår en flerhed af forhold i fastlæggelse af, hvad der kræves for at dette retsfaktum er opfyldt (beviskrav). Kravene har afgørende betydning for de materielle reglers funktion, og beviskravene må derfor primært fastlægges ud fra *hensynet til at fremme formålet med vedkommende regel*, men også andre faktorer, herunder hvem der er nærmest til at sikre bevis mv.¹⁵²

Det overordnede formål med TP dokumentationen er: *”at øge skattemyndighedernes mulighed for at sikre korrekt prisfastsættelse og dermed korrekt opgørelse af den skattepligtige indkomst ved koncerninterne transaktioner...”*¹⁵³ ved at stille krav om, at den skal være af en sådan art, at den kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

¹⁵⁰ Ibid., side 573.

¹⁵¹ Peter Bang i SU 1998, 59 ”Bevisbyrden i transfer pricing sager.”

¹⁵² Gomard, Bernhard og Michael Kistrup: Civilprocessen, 6. udgave, 2010, side 568.

¹⁵³ Lovforslag nr. 84 af 14. november 1998, ”Almindelige bemærkning,” ”Indledning.”

Det er ovenfor konkluderet, at der ikke i dansk ret gælder specifikke og håndfaste krav hertil, men at det må afgøres konkret, formentlig ud fra om den oplysningsmæssige kontekst synes at udgøre alle baggrundsinformationer, der kan påvirke den proces, som en beslutning af tilsvarende kompleksitet og vigtighed påkræver, for en virksomhed af den pågældende type, i det pågældende marked, med de pågældende forudsætninger og vilkår.

Skattemyndighederne foretager den konkrete vurdering af hvad der skal gælde af beviskrav i den givne sag. Som det fremgår, hænger beviskrav og faktum tæt sammen inden for transfer pricing, da vurdering af *hvad der kan danne grundlag* for en vurdering af overensstemmelsen med armslængdeprincippet, i høj grad afhænger af de konkrete omstændigheder i relation til den materielle transfer pricing-regulering.

Samtidig vil en bedømmelse af, om den konkrete dokumentation kan danne grundlag, foretages af forvaltningen. Denne bedømmelse af "realiteten," skal bedømmes op imod et objektive grundlag, der er *meddelbart og bygget på iagttagelse og erfaring, som i almindelighed fører til samme resultat, når det udøves af kyndige og uhildede bedømmere.*

Som behandlet er forvaltningen ikke bundet af retsregler for den egentlige bevisbedømmelse, men det er notorisk anerkendt at afgørelsen over bevisernes vægt skal foretages på *objektivt grundlag*.¹⁵⁴ Som konkluderet, består det objektive ved vurdering i, at målestokken for bevisets vægt efter almindelig erfaring og dommertradition er *egnet til at styrke eller svække bevistemaets sandsynlighed*.¹⁵⁵

Bevisbedømmelsen af dokumentationen må således bestå i, hvorvidt en given dokumentation er egnet til at styrke eller svække bevistemaet: *om dokumentationen kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med armslængdeprincippet*. Det er således en bevismæssig vurdering, der er bundet op på en saglig vurdering over armslængdeprincippet.

Modsat manglende eller ikke fyldestgørende *regnskabsgrundlag*, er det skønsmæssige element ikke bundet på et fast normsæt, som vurderingen af kvaliteten tager afsæt i. Derimod er dokumentationen så tæt forbundet med den materielle transfer pricing, at dokumentationskravene og bevistemaet nødvendigvis må indtage samme abstraktionsniveau, der udfyldes ved et overvældende antal metoder og regler.

Dokumentationen skal altså – med udgangspunkt i den materielle transfer pricing – kunne anvendes til at fastslå *hvorledes* priser og vilkår er fastsat for de konkrete kontrollerede transaktioner. Værdiskønnet må således aktualiseres af, at dokumentationen ikke er pålidelig til at fastslå *hvorledes* priser og vilkår er fastsat. Modsetningsvist må værdiskønnet således være uaktuelt i situationer hvor der foreligger dokumentation, der kan lægges til grund for armslængdevurderingen, men hvor skattemyndighederne er uenige i den udøvede armslængdevurdering.

I denne sammenhæng må erindres, at skattemyndighedernes – såfremt de vurderer at der foreligger bevisnød i form af ikke fyldestgørende dokumentation – "*umiddelbart*

¹⁵⁴ Revsbech, Karsten, m.fl, Forvaltningsret - Sagsbehandling, 6 udgave, 2007, s. 325.

¹⁵⁵ Gomard, Bernhard og Michael Kistrup: Civilprocessen, 6. udgave, 2010, side 566.

[kan] basere skønnet på de oplysninger, som skattemyndighederne er i besiddelse af vedrørende det pågældende og tidligere indkomstår.”¹⁵⁶

Deres *undersøgelsespligt* er således begrænset til egne oplysninger i dette tilfælde, og såfremt den skattepligtiges oplysning af sagen i form af dokumentationen tilsidesættes som utilstrækkelig, er grænserne for fastlæggelse af surrogatfakta umiddelbart meget vide – og altså også grænserne for at udøve et værdiskøn over selve *armslængdevurderingen* meget vide.

Umiddelbart har skattemyndighederne således vide rammer for udøvelsen af et værdiskøn i transfer pricing sager.

På den anden side står det klart at skattemyndighederne må foretage en samlet bedømmelse af hele sagens oplysning og ”[i] overensstemmelse med de grundlæggende forvaltningsretlige principper om saglighed er... forpligtet til at tilstræbe en så korrekt ansættelse som muligt ved skønsudøvelsen.”¹⁵⁷

Ovenstående giver anledning til en analyse af den skattepligtiges muligheder for at prøve skattemyndighedernes vurdering af bevisnøden – og altså om dokumentationen er egnet/fyldestgørende – samt i det hele taget prøvelse af værdiskønnet.

8 TILSIDESÆTTELSE AF VÆRDISKØN

8.1 Prøvelsessituationen

Det følger af grundlovens § 63, stk. 1, 1. pkt., at domstolene har kompetencen til at prøve ”*ethvert spørgsmål om øvrighedsmyndighedens grænser.*” Af § 64 følger endvidere, at dommerne i deres kald alene har at rette sig efter loven. De er således forpligtet til at følge *gældende ret*,¹⁵⁸ med de afgrænsningsproblemer af fortolkningsmæssig karakter der knytter sig hertil.

Som bekendt træder det forvaltningsretlige *frie skøn* i stedet for manglende eller uklart retsgrundlag, og aktualiseres således i den situation, hvor forvaltningen i tilvejebringelsen af det retlige grundlag for sagen, af lovgiver er overladt en skønsmæssig fastlæggelse af retsfaktum ved dettes upræcise formulering – de såkaldte *vage og elastiske bestemmelser*. Herom eksisterer prøvelsesbegrænsninger, ikke mindst i sondringen imellem retsanvendelse og skøn. I denne sammenhæng udviser domstolene ikke tilbageholdenhed i prøvelsen af legaliteten. Den almindelige forvaltningsretlige prøvelsessituation skal ikke behandles nærmere i denne afhandling.

Qua sin immanente væsensforskellighed fra det frie skøn, adskiller prøvelsessituationen ved værdiskønnet sig afgørende fra den almindelige forvaltningsretlige prøvelsessituation.

¹⁵⁶ Jf. lovforslag 104 af 1. december 1995, bemærkninger til dettes § 1, nr. 2.

¹⁵⁷ Jf. Apostoli, Lars i TfS 2003, 401 ”Det skatteretlige skøn”

¹⁵⁸ Christensen, Bent: Forvaltningsret. Prøvelse, 2. Udgave, Jurist- og Økonomforbundets forlag, 1994, side 43.

Ved lov om oprettelse af landsskatteretten og om tilsynet med skatteligningen,¹⁵⁹ blev landsskatterettens kompetence til at tage stilling til sådanne skatteskøn indsnævret særligt. I lovens § 10, stk. 2, fastlagdes, at et skatteskøn skulle forblive ved den af skattemyndighederne foretagne ansættelse, ”med mindre klageren meddeler sådanne yderligere oplysninger og bevisligheder, at retten derved sættes i stand til at danne sig et selvstændigt skøn.”

1938-lovens begrænsning af landsskatteretten fik en kritisk bredside da Landsskatteretten og Finansministeriet kom med overvejelser i forbindelse med den tiltænkte revision af loven. I betænkningen, der blev afgivet af det af finansministeren den 2. oktober 1959 nedsatte udvalg, hvori der kommenteredes på og fremsattes ændringsforslag til landsskatterettens organisation og arbejdsform,¹⁶⁰ udtaltes følgende:

Medens det findes velmotiveret, at § 10, stk. 2... ikke afskærer landsskatteretten fra at prøve, om betingelserne for en [udøvelse af værdiskønnet] overhovedet er til stede... og heller ikke begrænser rettens kompetence til at øve kontrol med, at skønnet er udøvet på betryggende og loyal måde, findes derimod de betingelser, hvorunder hvorunder landsskatteretten iøvrigt har mulighed for at sætte sit eget skøn i stedet for skatterådets, unødigt snævert formuleret... når henses til [værdiskønnets] karakter.

Op igennem det 20. århundrede, frem til skattestyrelsesloven af 1989, har skattelovgivningens således indeholdt regler der begrænsede den øverste administrative rekursinstans prøvelse af skatteskønnet.¹⁶¹ Landsskatteretten havde alene mulighed for at tilsidesætte et sådant skatteskøn, såfremt retten på det anførte grundlag kunne danne eget selvstændigt skøn i dets sted.¹⁶² Det blev direkte foreslået, at domstolens prøvelsesret ikke skulle berøres.

Som det følgende vil vise, har domstolene imidlertid undergivet deres prøvelse endnu videre begrænsninger, end dem der gjaldt for Landsskatteretten før skattestyrelsesloven.

8.2 Intensiteten – jus og faktum

Skatteskøn adskiller sig grundlæggende fra det forvaltningsretlige skøn, ved at relatere sig til mangelfuldt *faktum*, frem for *retsfaktum* eller *-følge*.¹⁶³ I denne sammenhæng er problematikken naturligvis, i hvilket omfang og med hvilken intensitet domstolene underkaster værdiskønnet prøvelse i transfer pricing sager.

For en overordnet karakteristik af prøvelsesgrundlaget i skattesager, henvises til Bent Christensen: Forvaltningsret, Prøvelse, s. 56-67. Nærværende sted fokuseres på den intensitet, med hvilken faktum bedømmes.

¹⁵⁹ Jf. lov nr. 108 af 31. marts 1938, om oprettelse af landsskatteretten og om tilsynet med skatteligningen mv.

¹⁶⁰ jf. lov nr. 108 af 31. marts 1938, om oprettelse af landsskatteretten og om tilsynet med skatteligningen mv., ændret ved lov nr. 311 af 21. december 1955.

¹⁶¹ Jf. Christensen, Bent: Forvaltningsret. Prøvelse, 2. Udgave, Jurist- og Økonomforbundets forlag, 1994, side 69.

¹⁶² Ibid.

¹⁶³ Christensen, Bent: Forvaltningsret. Prøvelse, 2. Udgave, Jurist- og Økonomforbundets forlag, 1994, side 69, Kerzel, Malene: TFS 1999, 478, side 3 f. og Kerzel, Malene: TFS 2005, 497, side 4.

Der eksisterer ikke prøvelsesbegrænsninger over for faktum.¹⁶⁴ Ifølge Bent Christensen udviser domstolene således ingen tilbageholdenhed i prøvelsen af forvaltningens bedømmelse af de faktiske omstændigheder, der ligger til grund for forvaltningsakten etc.

Domstolene kan således både prøve retsfaktum, retsfølge (legaliteten) og de beviskrav og den bevisbedømmelse, der ligger til grund for det fastlagte *faktum*.

8.3 Prøvelse af bevisnøden, jf. SKL § 5, stk. 3.

I overensstemmelse med det ovenfor anførte, prøver domstolene om *bevisnøden* er til stede. Nedenfor er gennemgået en række Højesteretsdomme herom fra BP-sagen i 1988. En række Landsretsdomme foreligger med lignende begrundelser, jf. eksempelvis TfS 1997.347 Ø, TfS 1998.156 V, TfS 2001.766 V og TfS 2003.362 V. Nedenstående er således et uddrag af Højesterets praksis efter 1988.¹⁶⁵

I U 1988.527 H (BP Oil-sagen), bemærkede Højesterets flertal: "Således som sagen i øvrigt er oplyst... kan det herefter ikke lægges til grund, at appellanten ved aftalerne... har påtaget sig vilkår, der afveg så væsentligt fra de vilkår, der ville gælde for et uafhængigt foretagende ved indgåelse af tilsvarende kontrakter, at betingelserne for at foretage en skønsmæssig ansættelse... er opfyldt." (egne fremhævninger).

I TfS 2001, 980 H (SKM 2002.70 H), der vedrørte negativt privatforbrug, udtalte Højesteret, at Bodil Hennelund ikke havde godtgjort en række forhold, og bemærkede hertil: "Regnskabsgrundlaget giver således ikke plads for et antageligt privatforbrug og har derfor ikke kunnet danne behørigt grundlag for skatteansættelsen. Skattemyndighederne har herefter været berettiget til at foretage en skønsmæssig ansættelse" (egne fremhævninger).

I U 2007.1007 H (SKM 2007.96 H), klagede den skattepligtige over en skønsmæssig ansættelse for indkomstårene 1994-1997, der var udøvet på baggrund af manglende regnskabsgrundlag.

Landsretten udtalte om *bevisnøden*, i relation til regnskabsgrundlaget og SKL § 5, stk. 3, jf. § 3, stk. 4:

"A var ikke i besiddelse af kassestrimler og salgsbilag fra indkomstårene 1995 og 1996, da skatteforvaltningen indkaldte materialet i 1998-99, og han må bære risikoen for, at hans kæreste under oprydning på hans bopæl havde smidt det ud. Skattemyndighederne har derfor været berettiget til at ansætte A's indkomst og afgiftstilsvar skønsmæssigt for disse år." (egen fremhævning)

Højesteret stadfæstede, med i det væsentlige en henvisning til Landsrettens begrundelse.

I U 2009.476/2 H (SKM 2009.37 H), havde Landsretten bemærket:

¹⁶⁴ Christensen, Bent: Forvaltningsret. Prøvelse, 2. Udgave, Jurist- og Økonomforbundets forlag, 1994, side 115.

¹⁶⁵ Før BP-sagen, belyser følgende domme vigtigheden af bevisnøden: U 1977.422 H, U 1977.66 H, U 1978.37 H, U 1981.480 H, U 1981.484 H, U 1981.1030 H, U 1983.521 H, U 1984.177 H, U 1984.839 H, U 1985.96 H, U 1987, 300 H, U 1988.375 H.

”Der har i de af A drevne pizzeriaer ikke været ført kasserapport, ligesom der ikke er foretaget effektive kasseafstemninger. Der er endvidere i en række tilfælde konstateret væsentlige mangler i de bilag, som danner grundlag for opgørelsen af omsætningen. Også i hyrevognsvirksomheden er der konstateret flere væsentlige fejl i regnskabsmaterialet. Regnskaberne har herefter ikke kunnet danne et betryggende grundlag for skatteansættelsen, og skattemyndighederne har været berettigede til at foretage en skønsmæssig ansættelse, jf. skattekontrollovens § 5, stk. 3, jf. § 3, stk. 4.”

Højesteret konstaterede, at det af den skattepligtige var ”ubestridt at regnskaberne... lider af sådanne mangler, at skattemyndighederne... har været berettiget til at foretage en skønsmæssig ansættelse af S' indkomst for 1997” og gjorde således opmærksom på vigtigheden af bevisnøden.

I U.2011.1471.H (SKM 2011.210 H), udtalte Højesteret:

”Som anført af landsretten er det ubestridt, at virksomhedernes regnskabsmateriale var mangelfuldt i et sådant omfang, at skatte- og afgiftsmyndighederne var berettigede til at tilsidesætte regnskaberne og foretage en skønsmæssig ansættelse af virksomhedernes indkomst og momstilsvær” (egne fremhævninger).

I præmisserne til de ovenstående domme, ses en detaljeret gennemgang af regnskabs-tekniske forhold. Der foretages altså en bevisbedømmelse over det konkrete bevistema.

På baggrund af ovenstående, må konstateres, at en prøvelse af *betingelserne for værdiskønnets udøvelse* foretages indgående.¹⁶⁶

Den konkrete bevisbedømmelse er altså – i langt flertallet af sagerne – knyttet til karakteren af de til regnskabsgrundlaget knyttede mangler, men kan selvsagte vedrøre en lang række bevistemaer, eksempelvis armslængdeprincippet. Det erindres, at bevisnøden i transfer pricing sager relaterer sig til den tilvejebragte dokumentations eg-nethed for en armslængdevurdering.

Det bevistema, der er tale om, er således *armslængdevurderingen*. Det adskiller sig væsentligt fra eksempelvis *regnskabsgrundlaget*, hvor der eksisterer relativt faste krav. Sådanne eksisterer ikke for armslængdeprincippet, der tværtimod løftes op på et i forhold hertil væsentligt højere abstraktionsniveau.

Idet armslængdevilkår i det hele taget er en vurdering, giver det således anledning til vanskelighed at kortlægge, hvornår der kan karakteriseres at foreligge en *egentlig bevisnød* i disse sager. Så vidt vides, foreligger ikke transfer pricing sager hvor dette har været aktuelt.

¹⁶⁶ Jf. også Malene Kerzel i SR 2013, 232 ”Udvalgte domme, kendelser og afgørelser,” s. 4, Lars Apostoli i TfS 2003, 401 ”Det skatteretlige skøn”, og Eduardo Vistisen i RR nr. 4, 2014, 64 ”Transfer Pricing og værdiskøn” samt,

8.4 Domstolsprøvelsen af værdiskønnet

Såfremt der foreligger et værdiskøn, er der ifølge Lars Apostoli to ”vinkler” for en indsigelse imod værdiskønnet, hvorefter den skattepligtige enten kan anfægte *grundlaget for skønnet* eller *rimeligheden og rigtigheden af resultatet af skønnet*.¹⁶⁷

Der foreligger en lang række sager, hvor det fastslås, at et værdiskøn kan tilsidesættes såfremt det *hviler på et forkert grundlag* eller er *åbenbart urimeligt*, jf. eksempelvis også de ovenfor anførte.

I **U 2007.1007 H (SKM 2007.96 H)** bemærkede Højesteret således i sine præmisser:

”Uanset de tilvejebragte oplysninger... finder landsretten ikke, at A... har ført bevis for, at disse ansættelser er sket på et forkert grundlag eller er åbenbart urimelige. Landsretten tager derfor Skatteministeriets påstand om frifindelse til følge.” (egne fremhævninger)

I **U.2011.1471.H (SKM 2011.210 H)** bemærkede Højesteret:

”Det påhviler herefter S at godtgøre, at disse skønsmæssige ansættelser er åbenbart urimelige eller hviler på et forkert grundlag, jf. herved [U2009.476/2H]. Denne bevisbyrde indebærer, at det som anført af landsretten ikke kan tillægges betydning, at S blev frifundet i straffesagen vedrørende overtrædelse af skatte- og momslovgivningen” (egne fremhævninger).

I **TfS 2005, 362 H** bemærkede Højesteret:

”På denne baggrund har [den skattepligtige] herefter ikke ført bevis for, at det af Landsskatteretten udøvede skøn, der er i overensstemmelse med den i syns- og skønserklæringen angivne markedsbestemte forpagtningsafgift, er udøvet på et klart urigtigt grundlag eller er åbenbart urigtigt.” (egne fremhævninger).

8.4.1 Åbenbart urimeligt

Det ses endvidere af de domme, der er nævnt i 8.4 ovenfor, at værdiskønnet kan tilsidesættes hvis det er *åbenbart urimeligt*. Så vidt vides, er dette kriterium ikke behandlet mere indgående i praksis, end en henvisning til at det eksisterer. Der fokuseres derfor grundlaget for skønssudøvelsen.

Den nærmeste afgørelse synes at være **SKM2010.433 H**, hvor der blev foretaget et værdiskøn over anskaffelsesværdien for en beplantning. Højesteret bemærkede:

Højesteret tiltræder... at skattemyndighederne har været berettiget til at tilsidesætte A's ansættelse af værdien af udgiften til beplantning - svarende til udbyderens ansættelse af værdien - og ansætte denne efter et samlet, rimeligt skøn.

Skønnet var ikke udøvet på et forkert grundlag. Herefter vurderede Højesteret rimeligheden, ved at stille spørgsmål til syns- og skønsmænd om afvigelser i den faktiske beplantning i antal, hvortil det konkluderedes at der ikke forelå nævneværdige afvigelser. Højesteret bemærkede herefter:

¹⁶⁷ Jf. Lars Apostoli i TfS 2003, 401 ”Det skatteretlige skøn,” s. 1467, venstre spalte.

Efter skønsmændenes besvarelse af spørgsmål 11 a lægger Højesteret til grund, at der ikke er plantet flere træer end de aftalte 180.000 på de arealer, der tilhørte kommanditselskabet. Skattemyndighederne fastsatte ved sit skøn beplantningsudgiften på grundlag af indhentede oplysninger om beplantningsværdier til 879.408 kr. med et tillæg på 50 %, i alt 1.319.111 kr.

Det bemærkes herved, at opgørelse af avance ved salg af en anpart i investeringsprojektet - som omfatter hæftelse for pantebrevet - ikke er sammenlignelig med den skønnede ansættelse af anskaffelsværdien af selve beplantningen, et skøn, hvis rimelighed er bekræftet ved det foretagne syn og skøn.

Her synes rimeligheden af værdiskønnet således at knytte sig til et syn- og skøn. Domstolens tilbøjelighed til at lægge vægt på syns- og skønserklæringer, må dog anses for svingende, jf. således SKM 2001.80 Ø, hvor et syn og skøn ikke blev lagt til grund, samt SKM 2004.186 Ø, hvor Landsretten fandt at myndighedernes værdiskøn over den afgiftspligtige værdi af en bil, havde *forrang* frem for resultatet af et syn og skøn herover.¹⁶⁸

Retsstilling kan således ikke fastslås, men rimelighedsvurderingen må anses at ligge i selve skønsudøvelsen, som domstolene ikke ses at ville foretage, jf. afsnit 8.5 nedenfor om domstolens reaktionsmønster.

8.4.2 Grundlaget for skønsudøvelsen

Grundlaget for værdiskønnet, udgøres af det retlige og faktiske grundlag herfor og vil blive prøvet tilbundsgående.¹⁶⁹

Der foreligger meget få egentlige sager om transfer pricing, idet de formentlig oftest forliges. I det følgende analyseres derfor de sager, der er, samt dem hvor der foreligger bevisnød i forhold til faktum imellem *interesseforbundne parter*, da betragtningerne i disse har interesse for transfer pricing-sagerne. Det erindres, at SEL § 12 var gældende før indførelsen af LL § 2 og SKL § 3 B i 1998, og at denne blev formodet at inkorporere hidtidig praksis for koncerninterne transaktioner.

Det tiltrækker sig således interesse, hvordan domstolene vil anskue beviskrav, hvor værdiskønnet træder i stedet for faktum med iboende usikkerheder qua det vurderingsmæssige element heri, eksempelvis armslængdevurderingen.

8.4.2.1 Før indførelsen af SKL §§ 5, stk. 3, jf. 3 B, stk. 5, jf. stk. 9

I U 1988.527 H (BP Oil-sagen) foretog Landsretten en grundig vurdering af de pågældende bevisers betydning for armslængdevurderingen, og udtalte:

”Ved ikke at meddele disse i sagsøgerens replik begærede oplysninger findes sagsøgte i væsentlig grad at have svækket kravene til de beviser, som det ellers måtte påhvile ligningsmyndighederne at føre.”

Højesterets flertal, nøjedes med at bemærke i præmisserne, at det efter sagsoplysningen ikke kunne lægges til grund at den skattepligtige ”ved aftalerne... har påtaget sig

¹⁶⁸ Jf. Eriksen, Hans Henrik Bonde, m.fl.: Skatte- og Afgiftsproces, s. 289.

¹⁶⁹ Christensen, Bent: Forvaltningsret. Prøvelse, 2. Udgave, Jurist- og Økonomforbundets forlag, 1994, side 120.

vilkår, der afveg så væsentligt fra de vilkår, der ville gælde for et uafhængigt foretagende ved indgåelse af tilsvarende kontrakter, at betingelserne for at foretage en skønsmæssig ansættelse... er opfyldt." (egne fremhævninger).

Landsretten kan siges lægge vægt på værdiskønnets normbundne karakter og den processuelle skadevirkning, som manglende opfyldelse af oplysningspligten medfører. Kravene der stilles til skattemyndighederne i udøvelsen af skønnet, for dettes overensstemmelse med armslængdeprincippet, er dermed lave qua skønnets normbundne karakter.

Højesteret forholder sig derimod nærmere til bevistemaet, hvor de anerkender at der er tale om en vanskelig vurdering, jf. ordvalget i præmisserne: "afveg så væsentligt." Efter den dagældende retsstilling, anerkendtes den skattepligtiges armslængdevurdering således umiddelbart såfremt den lå inden for den margin for rigtigheden, som var iboende bevistemaet. Den subjektive bevisbyrde blev herefter pålagt skattemyndighederne.

I U 1996.1148 H, bemærkede Højesteret, i relation til at der – i forbindelse med et "sale and lease back"-arrangement – forelå et interessefællesskab i at fastsætte den højeste værdi for de givne driftsmidler:

"I denne situation har indstævnte ikke krav på at få den aftalte overdragelsessum lagt til grund for skatteansættelsen, hvis overdragelsessummen væsentligt afviger fra, hvad parter uden en sådan fælles interesse må antages at ville have aftalt. Fastsættelsen af en salgspris i tilfælde, hvor overdragelsen alene omfatter en virksomheds brugte driftsmidler eller en del af disse, kan give anledning til tvivl, men i et tilfælde som det foreliggende kan der i hvert fald ikke være krav på skattemæssig godkendelse af en salgspris, der er højere end, hvad der kunne forventes opnået i forbindelse med et samlet salg af erhvervsvirksomheden til en uafhængig køber" (egne fremhævninger).

Højesteret anerkender at "[f]astsættelsen af en salgspris i tilfælde, hvor overdragelsen alene omfatter en virksomheds brugte driftsmidler eller en del af disse, kan give anledning til tvivl" (egen fremhævning).

Herefter bedømmer Højesteret grundlaget for den skattepligtiges værdiansættelse, overfor beviskravene for, at værdiansættelsen er på markedsvilkår. Flertallet (7 ud af i alt 9 dommere) bemærkede:

"Værdiansættelsen i overdragelsesaftalen... bygger på en udtalelse fra [leasingtagers] forsikrings-selskab vedrørende driftsmidlernes brugsværdi for virksomheden. Udtalelsen er baseret på de af [leasingtager] oplyste brugsværdier, uden at der foreligger nogen oplysning om, på hvilket grundlag disse er opgjort.

Parterne i interessefællesskabet havde ifølge Skattemyndighedernes beregninger ansat værdien af driftsmidlerne til henholdsvis 60% og 40% af nyværdien (købt i slut 70'erne), i alt 30 mio., og at parterne "forventede, at driftsmidlerne - med nødvendig vedligeholdelse - ville kunne benyttes i denne virksomheds produktion i 30 år eller mere fra anskaffelsen"

Højesteret bemærkede hertil: "Dette kan imidlertid ikke tages som udtryk for, at der ved salg af driftsmidlerne i 1983 til en uafhængig køber kunne opnås en pris på 30 mio. kr. Det bemærkes i tilslutning hertil, at driftsmidlerne ifølge leasingarrangemen-

tet i 1991 - efter 8 år - kunne tilbagekøbes for 10% af den oprindelige købesum, d.v.s. for 3 mio. kr.”

Højesteret vurderede tillige grundlaget for skattemyndighedernes værdiansættelser, der bestod i udregninger over markedspriserne på baggrund af bl.a. indekspriser fra Danmarks Statistik.

Højesteret flertal konkluderede at prisfastsættelsen fra den skattepligtiges side hvilede på mere eller mindre arbitrært grundlag, og dermed slet ikke kunne tillægges bevismæssig vægt ift. bevistemaet, hvor skattemyndighederne havde foretaget statistiske udregninger. Flertallet fandt på denne baggrund, at der forelå bevisnød: *”Vi finder, at skattemyndighederne på denne baggrund har været berettiget til at tilsidesætte værdiansættelsen i overdragelsesaftalen og ansætte den efter et samlet, rimeligt skøn.*

Mindretallet gik derimod nærmere ind i skattemyndighedernes bevisførelse over det konkrete bevistema, og udtalte herom: *”Efter det anførte finder vi det ikke tilstrækkeligt sandsynliggjort, at den aftalte salgspris for [driftsmidlerne] væsentligt oversteg, hvad der med rimelighed kunne begrundes ud fra forretningsmæssige overvejelser foretaget af parter uden særlige fælles interesser. Vi stemmer derfor for at stadfæste dommen.”* (egne fremhævninger)

Mindretallet tillægger således ikke skattemyndighedernes beviser vægt over for det konkrete bevistema. Dette vidner om, at beviskravene – og den objektive bevisbyrde – er den samme for såvel myndigheden som den skattepligtige.

Det er bemærkelsesværdigt, at graden af kompleksiteten, i den vurdering som bevistemaet udgør, giver sig udslag i en vis margin, inden for hvilken de konkrete beviskrav vil være opfyldt.

Når den skattepligtiges arbitrære prisfastsættelse kan lægges til grund, imens skattemyndighedernes mere udførlige forkastes, må mindretallet således anerkende en væsentlig margin for værdifastsættelsen, jf. udtrykkene *”væsentligt oversteg...”* og *”hvad der med rimelighed kunne begrundes.”*

Den *subjektive* bevisbyrde vil således også blive tilsvarende hårdere, idet den bevislighed, der umiddelbart har størst sandsynlighedsmæssig værdi for beviskravenes opfyldelse, skal afjæmles.

Den subjektive bevisbyrde bliver således des sværere at løfte.

I **TfS 1999, 463 H** blev overdragelsessummen for en ejendom, aftalt imellem interesseforbundne parter, tilsidesat. Højesteret bemærkede i sine præmisser, at idet summen var aftalt mellem interesseforbundne parter *”kan [summen] derfor ikke uden videre lægges til grund som ejendommens reelle handelsværdi. Den oversteg væsentligt den værdi, som i skatteadministrativ praksis vedrørende ejendomshandel mellem interesseforbundne parter normalt uden dokumentation accepteres som udtryk for ejendommens handelsværdi. A må derfor godtgøre, at overdragelsessummen ikke overstiger den pris, hvortil ejendommen kunne sælges til tredjemand”* (egne fremhævninger).

Højesteret vurderer altså grundlaget for skønnet nøje, og stiller samtidig skærpede beviskrav, idet bevistemaet ændres qua interessefællesskabet. Skattemyndighederne har tilsyneladende en for det konkrete bevistema fast praksis om grundlaget for vær-

diskønnen, der repræsenterer beviskravene, og den skattepligtige har således den subjektive bevisbyrde i den konkrete sag.

På baggrund af BP Oil-sagen og de andre principielle afgørelser fra før indførelsen af LL § 2 og SKL § 3 B, konkluderede Svend Allan Jensen og Erna Christensen, der var henholdsvis kontorchef og vicekontorchef ved Selskabsrevisionen i Københavns Skatteforvaltning, således også i den efterhånden velkendte SU 1992, 73 "Transfer pricing – praksis og erfaringer," at skattemyndighederne reelt ingen muligheder havde for at gennemføre korrektioner, da "det samlede skøn over indkomstgrundlaget, som SEL § 12 lægger op til... ikke [har] været mulig og holdbar over for domstolene" På baggrund heraf anbefalede de "en ændring eller afsvækkelse af bevisbyrden" med henvisning til de beviskrav, der ifølge domspraksis gjaldt for skats tilsidesættelse af den opgjorte indkomst.

8.4.2.2 Efter indførelsen af SKL §§ 5, stk. 3, jf. 3 B, stk. 5, jf. stk. 9

I **TfS 2005, 125 H** havde skattemyndighederne foretaget et skøn over værdien af en konkret ejendom, med hjemmel i Ejendomsvurderingslovens § 13.¹⁷⁰ Værdiskønnet var således umiddelbart hjemlet, og skulle afhjemles. Det interessante er prøvelsen af beviskravene, når værdiskønnet udøves over faktum, hvortil knytter sig en given norm (byggeretsværdiprincippet).

Af den dagældende vurderingslovs fremgik, at vurderingsrådet ansatte *grundværdien*, jf. § 5. Af lovens § 13, stk. 1, fremgik, at der ved grundværdi blev forstået: "værdien af grunden (med grundforbedringer) i ubebygget stand under hensyn til beskaffenhed og beliggenhed og til en i økonomisk henseende god anvendelse," hvilket ifølge stk. 2 og 3, inkluderede hensynstagen til særligt opregnede forhold, herunder bl.a. rettighe-der og byrder af offentligretlig karakter. Af § 6 fremgik, at vurderingsrådets værdiansættelse skulle foretages *på grundlag af værdien i handel og vandel*.

Der skulle altså findes frem til en angivet størrelse: grundværdien, jf. § 5, hvis nærmere indhold var defineret ved § 13. Den værdi, som dette indhold skulle have ansat, skulle foretages på grundlag af værdien i handel og vandel, jf. § 6.

Bevistemaet var således værdien i handel og vandel af grunden (med grundforbedringer) i ubebygget stand under hensyn til beskaffenhed og beliggenhed og til en i økonomisk henseende god anvendelse.

Til værdiansættelsen havde myndighederne anvendt *byggeretsværdiprincippet*, hvis anvendelse var et tvistepunkt, idet de skattepligtige fandt at dette ikke kunne tillægges vægt under det pågældende bevistema under Vurderingslovens § 13. Ifølge Landsrettens præmisser var princippet notorisk anerkendt som "et vurderingsteknisk hjælpemiddel, der i almindelighed skal anvendes ved regulering af værdiforhold mellem store og små grunde." Landsretten fandt at "det vurderingstekniske hjælpemiddel, som byggeretsværdiprincippet... er udtryk for, ikke i sig selv er i strid med vurderingsloven."

¹⁷⁰. Jf. Lovbekendtgørelse nr. 876 af 18 oktober 1994. Bestemmelsen er uændret fra den dagældende lov.

Det var altså accepteret, at byggeretsværdiprincippet var den anerkendte norm for markedsværdien i den pågældende situation.

De skattepligtige havde til belysning af handelspriserne henvist til en skattedatabase med 122 overdragelser i samme periode, som grundværdien blev fastsat for de skattepligtiges ejendomme. Denne var ifølge både de skattepligtige selv og Landsretten behæftet med ”betydelige usikkerheder.”

Herefter udtalte Landsretten:

Da der ikke er påvist fejl vedvurderingsgrundlaget, og da der efter bevisførelsen ikke er grund til at antage, at Landsskatteretten ved værdiansættelserne har undladt at foretage et skøn, eller er gået ud over rammerne af det skøn, som tilkommer vurderingsmyndighederne i sager af denne karakter, finder retten ikke grundlag for at tilsidesætte vurderingen”

Ved Højesteret blev ført nyt bevis i form af syn og skøn for grundværdien. Højesteret stadfæstede med henvisning til Landsrettens præmisser, med følgende bemærkninger til det fremlagte syn og skøn:

”Denne vurdering... giver efter Højesterets opfattelse ikke grundlag for at fastslå, at den af vurderingsmyndighederne ansatte værdi ligger uden for rammerne af det skøn, der tilkommer myndighederne.”

Dommen må forstås sådan, at myndighederne i ansættelsen af værdien i handel og vandel af grunden (med grundforbedringer) i ubebygget stand under hensyn til beskaffenhed og beliggenhed og til en i økonomisk henseende god anvendelse, var berettigede i at lægge vægt på den norm, som byggeretsværdiprincippet udgjorde. Domstolene lægger afgørende vægt på, at byggeretsværdiprincippet er anerkendt af lovgivningsmagten og skattemyndighedernes interne regler. Bevistemaet var således ikke behæftet med iboende usikkerheder.

Når det konkluderes, at den ansatte værdi ikke ligger uden for rammerne af det skøn, der tilkommer myndighederne, må henvises til de nærmere rammer der ligger i bevistemaet: grundværdien. Med andre ord var den skønsmæssige virksomhed pålidelig.

Når det samtidig nævnes, at det ikke kunne antages ”at Landsskatteretten ved værdiansættelserne har undladt at foretage et skøn...” må menes, at pålideligheden af værdiansættelsen forudsætter, at der i det hele taget er skønnet på baggrund af byggeretsværdiprincippet.

Når skønnet herpå ikke kan tilsidesættes, må dette skyldes at værdiansættelsesmetoden var notorisk anerkendt, og at de skattepligtige for at løfte den subjektive bevisbyrde således skulle dokumentere ”fejl i vurderingsgrundlaget”, da et skøn på baggrund af byggeretsværdiprincippet opfyldte beviskravene.

Grundlaget for skønnet prøves således tilbundsgående.

Dommen er analyseret af Eduardo Vistisen, som konkluderer at formuleringen: ”*det går ud over rammerne af det skøn, der tilkommer myndighederne,*”¹⁷¹ må indgå som en tredje kategori for tilsidesættelse af værdiskøn, jf. afsnit 8.4 ovenfor. På baggrund af ovenstående analyse, må formuleringen imidlertid henvise til første kategori: skønsudøvelse på åbenbart ukorrekt grundlaget.

I **TfS 2005, 522 Ø**, hvor et dansk selskab havde foretaget fradrag for en lang række driftsudgifter der var faktureret fra et interesseforbundet selskab i Italien. Landsretten udtalte, at der på baggrund af interessefællesskabet ”*må stilles særlige dokumentationskrav for, at betalte beløb er fradragsberettigede som driftsomkostninger.*” Landsretten stiller altså særlige beviskrav for, at en udgift til et interesseforbundet selskab er en driftsomkostning, hvilket må ses i sammenhæng med driftsomkostningsbegrebet, jf. SL § 6, litra a.

Herefter foretager Landsretten en konkret bevisbedømmelse over beviserne for udgifternes indhold, hvilke ydelser der relaterer sig til hvilke fakturaer, hvilke kontantbeløb der er kommet det italienske selskab til gode, hvilket formål og rejsemål rejseudgifterne har mv.

Det er interessant at interesseforbindelsen medfører, at der stilles skærpede beviskrav, i form af skærpede krav til hvad der kræves for at udgiften kan anses for en fradragsberettiget driftsomkostning. Igen tillægges den konkrete norm vægt.

I **U 2005.3077/2 H**, kunne den skattepligtige for Landsretten ikke bevise, at skattemyndighederne havde udøvet skønnet på urigtigt grundlag.

Sagen blev efter afgivelse af duplik for Højesteret forligt, ved, at Skatteministeriet tog bekræftende til genmæle. Herom skrev Advokat Steffen Sværke bl.a.:

”*Baggrunden for, at ministeriet tager bekræftende til genmæle, er, at appellanten for Højesteret har bevist, at de lokale skattemyndigheders skøn er udøvet på et urigtigt grundlag. Som bekendt er skønnet udøvet på baggrund af en privatforbrugsberegning for 1994 og 1995*” (egne fremhævninger). Den skattepligtige kunne således løfte den subjektive bevisbyrde, idet privatforbrugsberegningerne kunne tilbagevises.

I **TfS 2005, 362 H** tilsidesatte skattemyndighederne et vederlag for forpagtning, på kr. 600.000, der var aftalt som led i *et selskabets forpagtning af dettes medindehaverens restaurationsvirksomhed*, og foretog et skøn over markedsforpagtningsafgiften, der blev ansat til kr. 110.000, baseret på en syns- og skønserklæring, der ikke var bestridt af den skattepligtige. Medindehaveren var således ikke berettiget at fratække forpagtningsafgiften på selvangivelsen i det omfang, som aftalen tilsagde.

Landsretten bemærkede:

”[Den skattepligtige] har bevisbyrden for, at forpagtningsafgiften for indkomståret 1996, uagtet at den var aftalt mellem interesseforbundne parter, svarede til den forpagtningsafgift, der kunne være opnået mellem uafhængige parter, for hvem forpagtningsafgiftens størrelse er markedsbestemt... Ifølge syns- og skønserklæringen, hvis rigtighed ikke er søgt bestridt af sagsøger ved afhjæmning af syns- og skønsmænd... måtte... [størrelsen af den markedsbestemte forpagtningsafgift] fastsættes på grundlag af en lønsomhedsbetragtning...” (egne fremhævninger)

¹⁷¹ Eduardo Vistisen i RR 2014.64 ”Transfer Pricing og værdiskøn”

Landsretten vurderer således de beviskrav, der gælder i sagen for at vederlaget *svarede til den forpagtningsafgift, der kunne være opnået mellem uafhængige parter*. Idet det ikke var bestridt, udgjorde normen for beviskravenes opfyldelse af lønsomhedsbetragtningen.

Højesteret bemærkede:

”Navnlig på baggrund af skønserklæringen må det antages, at den... af-talte årlige forpagtningsafgift... væsentligt oversteg den markedsbestemte forpagtningsafgift, som [den skattepligtige] ville have kunnet opnå, hvis forpagtningsaftalen ikke var indgået mellem interesseforbundne parter, men med en uafhængig tredjemand... Skattemyndighederne var derfor berettiget til skattemæssigt at korrigere forpagtningsafgiften.”
(egne fremhævninger)

Både Højesteret og Landsret lagde dermed afgørende vægt på, at der qua den manglende bestridelse af skønserklæringen, var etableret et særligt beviskrav for markeds-mæssigheden af forpagtningsafgiften, nemlig det at det skulle være i overensstemmelse med lønsomhedsbetragtningen, efter hvilket vederlaget skulle være på 110.000 kr. Det konkluderedes herefter:

”På denne baggrund har [den skattepligtige] herefter ikke ført bevis for, at det af Landsskatteretten udøvede skøn, der er i overensstemmelse med den i syns- og skønserklæringen angivne markedsbestemte forpagtningsafgift, er udøvet på et klart urigtigt grundlag eller er åbenbart urigtigt.” (egne fremhævninger)

8.4.3 Delkonklusion

På baggrund af ovenstående gennemgang af domstolspraksis kan konkluderes, at domstolene efterprøver grundlaget for værdiskønnet tilbunds gående, ved at fastlægge beviskravene.

Intensiteten i prøvelsen heraf varierer imidlertid kraftigt afhængig af det pågældende bevistema. Afhængig af bevistemaet kan konstateres en vis gradueret margin indenfor hvilken beviskravene anses for at være opfyldt og intensiteten i prøvelsen svækkes. Denne margin synes kraftigt påvirket af de normer, der antages at gælde for pålidelighedsvurderingen inden for det pågældende felt; således byggeretsværdiprincippet, lønsomhedsbetragtninger eller eksempelvis armslængdeprincippet.

Når det således er vanskeligt at fastlægge beviskravene, eks. ved fastlæggelse af hvad der udgør armslængdepriser, og altså også grænserne for værdiskønnet udøvelse, synes domstolene at efterlade bedømmelsen af om bevislighederne opfyldt beviskravene til skattemyndighederne – i hvert fald efter loven af 1998. Dette må formentlig anses for udslag af, at domstolene ikke ønsker at agere som overligningsmyndighed.¹⁷²

Idet beviskravene i relation til transfer pricing dokumentation, afhænger af om 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 § 3 B, stk. 5, 2. pkt.,

¹⁷² Jf. Eriksen, Hans Henrik Bonde, m.fl.: Skatte- og Afgiftsproces, s. 290.

og således afhænger af armslængdevurderingen, vil fastlæggelsen af det faktum, som i den konkrete sag opfylder de givne krav, i vidt omfang være en vurdering præget af usikkerheder.

Idet der givetvis består en vis margin for skønsudøvelsen, og dermed også tilsidesættelsen heraf, skal det behandles hvilket reaktionsmønster domstolene har, såfremt værdiskønnet faktisk tilsidesættes.

8.5 Domstolenes reaktionsmønster

8.5.1 Gennemgang af retspraksis

I **U 1975.196 H**, hvor der var enighed om at indkomsten udgjorde et mindre beløb end den ansatte, bemærkede Højesteret:

Spørgsmålet om, til hvilket beløb den overførte indkomst herefter bør fastsættes, findes at måtte bero på et skøn... og dette skøn findes... at burde udøves af ligningsmyndighederne. Ved disses fornyede behandling af sagen vil de i påstanden fremdragne momenter være at tage i betragtning; men der findes ikke i øvrigt at være grundlag for at give retningslinier for skønnet, der vil være at udøve under hensyntagen til samtlige foreliggende omstændigheder.

Under henvisning til ovenstående bemærkninger blev appellants påstand om hjemvisning taget til følge.

I **TfS 1985, 386 V** tilsidesatte Landsretten skattemyndighedernes ansættelse af indkomsten for de givne indkomstår, idet den byggede på et forkert grundlag. Herved skulle den skattepligtige således have haft medhold i sin påstand, men Landsretten bemærkede i stedet følgende:

”Uanset dette, findes det endelige skøn herover imidlertid i overensstemmelse med fast retspraksis at burde udøves af skattemyndighederne, hvorfor landsretten tager [skattemyndighedernes] subsidiære påstand til følge” (egen fremhævelse).

Landsretten hjemviste derefter sagen til fornyet opgørelse ved skattemyndighederne.

TfS 1999, 248 H drejede sig om, hvorvidt den offentlige vurdering af en ejendom var højere end handelsværdien. Skyldrådet havde ved den 19. almindelige vurdering i 1992 fastsat ejendoms- og heraf grundværdien til henholdsvis kr. 30.500.000 og kr. 10.480.000, imens ejeren gjorde gældende at samme var henholdsvis kr. 29.100.000 og heraf kr. 6.900.000. Som begrundelse for den lavere handelsværdi henviste ejeren til salgsprisen på en række kommunalt afhændede ejendomme i området, samt private salg i kommuneplanområdet.

Højesterets flertal bedømmer om de kommunale salgspriser kan betragtes som markedsværdien. Til trods for at de indledningsvist bemærker, at den kommunale salgspris ikke umiddelbart kan sammenlignes med markedsværdien, idet førstnævnte også tjener andre formål end profitmaksimering og sidstnævnte kan påvirkes af en lang række forhold, herunder servitutvilkår, tilbagekøbsret og begrænset afgang til udstykning, argumenterer de desuagtet for, at kommunens prisfastsættelse i det væsentlige må svare til handelsværdierne.

Flertallet foretager således en vurdering af, hvad der kan udgøre markedsprisen for ejendomme lignende den skattepligtiges, og konkluderer, at de kommunale salgspriser konkret må være udtryk for markedsprisen. De vurderer altså modsat, at den offentlige vurdering ikke er udtryk for markedsprisen. Interessant nok udtaler de herefter følgende:

”Forskellen mellem kommunens priser og vurderingen er efter vores opfattelse så betydelig, at vurderingsmyndighedernes ansættelse ikke kan antages at opfylde kravet i vurderingslovens § 6 om vurdering på grundlag af værdien i handel og vandel. (egen fremhævning)

Herefter udtaler de:

Vurderingen bør derfor tilsidesættes og sagen hjemvises til vurderingsmyndighederne til fortsat behandling.

Ovenstående tiltrækker sig især interesse fordi Højesterets flertal, efter at have vurderet om de kommunale salgspriser udgør markedsprisen, og givet skyldrådet en betydelig margin, jf. formuleringen: ”så betydelig [en forskel],” afholder sig fra at ansætte prisen på den omtvistede ejendom i sagen.

På trods af de foreliggende oplysninger i form af markedsmæssighedsvurderingen, til bestyrkelse af en skønsmæssig ansættelse af ejendomsværdien, vil Højesteret således ikke foretage værdiskønnet.

Tilsvarende tilbageholdenhed vedrørende foretagelsen af værdiskøn af betydning for ligningen findes i den nyere Højesteretsdom, **TfS 2000, 560 H**, hvor der blev foretaget et værdiskøn over handelsværdien af aktier. I henhold til en aktionæroverenskomst var anvist, at såfremt en aktionær ønskede at afhænde sin aktiepost, havde de øvrige aktionærer ret til at erhverve den til en kurs, der skulle opgøres med fradrag af eventuelt aktiveret købesum for erhvervet goodwill og uden tillæg af beregnet værdi af oparbejdet goodwill, med det formål at afskære en realisering af merværdi i kraft af virksomhedens indtjeningsevne. Denne merværdi, der var fastslået ved en skønserklæring, kunne imidlertid realiseres af de enkelte aktionærer i andre situationer, og måtte derfor indgå i en vis udstrækning i fastlæggelse af kursværdien. Herom udtalte Højesteret følgende:

”Der er ikke enighed mellem parterne om, hvilken kurs aktierne skal fastsættes til på grundlag af skønserklæringen. Fastsættelse af handelsværdien indebærer herefter et skøn, herunder et skøn over værdien af indtjeningsevnen, som bør udøves af ligningsmyndighederne.... Højesteret tager herefter Skatteministeriets subsidiære påstand om hjemvisning til følge, idet den fornyede ansættelse skal ske under hensyntagen til den merværdi som følge af virksomhedens indtjeningsevne, der er dokumenteret ved besvarelsen af spørgsmål 1 i skønserklæringen.” (egen fremhævning).

Denne tilgang ses også i **SKM 2006.49 H**, der omhandlede genoptagelse af den 17. almindelige vurdering af ejendoms- og grundværdien på en fast ejendom.

Grunden havde fra 1842 til 1991 været anvendt til jernstøberivirksomhed, og grundet den store mængde deponerede støbesand og tri-chlor mv. blev ejendommen i 1986 registreret som kemikaliaffaldsdepot. Ved den 17. almindelige vurdering i 1981,

fremgik ikke af de på vurderingstidspunktet foreliggende oplysninger, at ejendommen var forurennet, til trods for kendskab hertil fra vurderingsmyndighedens side. (Den skattepligtige fik kendskab hertil ved aktindsigt.) Forureningen førte i 1998 til at den i 1981 ved 18. almindelige vurdering fastsatte ejendoms- og grundværdi blev nedsat ved Landsskatterettens kendelse, fra henholdsvis kr. 9.350.000 og kr. 955.400 til henholdsvis kr. 5.500.000 og kr. 510.000. Værdien, der var fastsat ved den 19. almindelige vurdering, var i 1992 blevet nedsat ved Landsskatterettens kendelse, fra henholdsvis kr. 3.000.000 og kr. 829.100 til henholdsvis kr. 250.000 og kr. 250.000. I 2001 indbragte den skattepligtige den 17. almindelige vurdering pr. april 1981 for Told- og Skattestyrelsen, med anmodning om nedsættelse af ejendoms- og grundværdien til kr. 250.000 i overensstemmelse med Landsskatterettens ansættelse af 19. almindelige vurdering.

Myndigheden udtalte:

”Told- og Skattestyrelsen finder det uomtvisteligt, at ejendommen også forud for 18. almindelige vurdering var stærkt forurennet. Styrelsen finder dog, efter fornyet gennemgang af sagen, ikke på indeværende tidspunkt, knapt 20 år efter vurderingen, anledning til at genoptage ejendommens ansættelser ved 17. almindelige vurdering til revision.”

Den skattepligtige gjorde for Landsretten principalt gældende, at der skulle ske nedsættelse af ejendoms- og grundværdien ved Landsretten, subsidiært at der skulle ske hjemvisning til vurderingsmyndigheden med henblik på nedsættelse af ejendomsværdien.

Landsretten udtalte, at det var ubestridt at ejendommen var forurennet, og at det utvivlsomt ville føre til en nedsættelse af ejendoms- og grundværdien efter nugældende vurderingspraksis. Endvidere udtalte Landsretten, at der ikke i bestemmelsen om genoptagelse af vurderinger af fast ejendom var hjemmel til at genoptage ved manglende begæring inden udløbet af den tre-årige genoptagelsesfrist. Ligningsrådet kunne imidlertid optage vurderinger til påkendelse og foretage ændringer heri efter indstilling fra Told- og Skattestyrelsen. Herefter udtalte Landsretten:

”Allerede fordi en sådan revisionsmæssig ændring ikke er foretaget af det kompetente organ, og fordi domstolene efter fast retspraksis ikke foretager værdiskøn som det omhandlede, kan Jørgen H. Holm A/S ikke få medhold i den principale påstand om nedsættelse af vurderingen.” (egen fremhævning)

Den subsidiære påstand fik skatteyder ej heller medhold i, da Told- og Skattestyrelsen havde begrundet deres afgørelse ud fra relevante og saglige hensyn, hvorfor der ikke kunne ske hjemvisning. Der var ej heller handlet ansvarspådragende efter dagældende praksis om værdiansættelse. Højesterets flertal stadfæstede med Landsrettens begrundelser.

8.5.2 Prøvelsessituationen i dag og et løsningsforslag

I ovennævnte domme anser domstolene sig tilsyneladende for uegnede til at foretage et værdiskøn, at det er fast praksis at domstolene ikke foretager sådanne værdiskøn og at disse retmæssigt bør udøves af ligningsmyndighederne. Det er tankevækkende, at

domstolene er utilbøjelige til at udøve eget værdiskøn, men i stedet hjemviser (eller stadfæster, naturligvis).

Den tilbageholdende prøvelse bidrager således ikke væsentligt til afklaring af de usikkerheder, som er iboende i vurderingen af, hvilket faktum, der i den konkrete sag opfylder de givne krav, jf. afsnit 8.4.3 ovenfor. Fastlæggelsen heraf overlades således – stort set – til skattemyndighederne.

Det kan diskuteres hvad der ligger til grund for denne retsstilling.

Først og fremmest må det i denne sammenhæng bemærkes, at tilbageholdenheden ikke umiddelbart kan begrundes i GRL § 63. Værdiskønnet adskiller sig grundlæggende fra det forvaltningsretlige frie skøn ved at vedrøre faktum, frem for retsregler. Tilbageholdenheden i efterprøvelsen af forvaltningens frie skøn er dermed væsensforskellig fra prøvelsen af værdiskønnet.

Historisk har Statsskatteloven indeholdt en begrænsning af det daværende øverste administrative klageorgan, Overskattekommissionens, efterprøvelse af en skønsmæssig ansættelse.¹⁷³ Ved etableringen af Landsskatteretten som organ for klager over indkomst- og formueansættelser blev en tilsvarende begrænsning normeret.¹⁷⁴ Begrænsningerne indebar, at klageorganet alene kunne efterprøve skønnet såfremt skatteyderen havde tilvejebragt oplysninger og bevisligheder, der gjorde klageorganet i stand til at danne sig et selvstændigt skøn.

Som det nøgternt bemærkedes i Betænkning om Landsskatteretten, havde den i 1938-lovens § 10, stk. 2, liggende begrænsning ”igennem en årrække givet anledning til vanskeligheder i praksis.”¹⁷⁵

Ved overvejelserne i 1954 i Landsskatteretten og Finansministeriet, med henblik på revision af 1938-loven, blev Landsskatterettens snævre kompetence til at tilsidesætte et af skattemyndighederne udøvet skøn kritiseret. Det blev foreslået, at begrænsningen slækkedes; vel at mærke fra at den skattepligtige ikke længere skulle tilvejebringe ”yderligere oplysninger og bevisligheder,”¹⁷⁶ men at klageorganet nu kunne tilsidesætte hvor det kunne danne sig et selvstændigt skøn på det foreliggende grundlag.¹⁷⁷ Det bemærkes i betænkningen, at ligningsmyndighedernes skøn må blive stående, hvor Landsskatteretten ikke har ”virkelige holdepunkter” for at tilsidesætte dette, hvorefter særligt lokalkendskab af betydning for skønnet fremhæves som en situation, der kun i undtagelsestilfælde kan tilsidesættes. Herefter udtales:¹⁷⁸

”det samme må gælde under omstændigheder, hvor skønnets genstand og grundlag er af en sådan karakter, at det må blive vilkårligt at sætte et andet skøn i stedet”

¹⁷³ Jf. Kerzel, Malene i TfS 2005, 497 ”Det skatteretlige værdiskøn”

¹⁷⁴ Jf. lov nr. 108 af 31. marts 1938, om oprettelse af landsskatteretten og om tilsynet med skatte-ligningen mv., § 10, stk. 2.

¹⁷⁵ Betænkning 339/1963: ”Betænkning om Landsskatteretten,” Afsnit 4 ”Særlige Spørgsmål,” Punkt A ”Kompetenceproblemer,” underpunkt 1.a ”Skønsmæssige ansættelser,” s. 72.

¹⁷⁶ Ibid., s. 73.

¹⁷⁷ Ibid.

¹⁷⁸ Ibid.

Derefter fremhæves det, at der ikke med forslaget tilstræbtes nogen ændring af *domstolenes* kompetence.

Udvalget diskuterer direkte spørgsmålet om begrænsning af domstolenes prøvelse af skattemyndighedernes værdiskøn, herunder om det giver mening at etablere en egentlig ankeordning fra Landsskatteretten til landsret eller direkte til Højesteret.¹⁷⁹ Udvalget fremhæver, at, da det allerede er muligt at indbringe skattespørgsmål for domstolene, ”[vil] indførelse af en ankeordning... alene rejse spørgsmålet om domstolenes stilling til skønsmæssige ansættelser”¹⁸⁰

I denne sammenhænge udtaler udvalget, at imens man har fundet det rigtigt at udvide landsskatterettens adgang til at prøve værdiskøn, ”knytter [der] sig væsentlig større tvivl til, om man også bør inddrage de ordinære domstole i prøvelsen af skatte-skøn”¹⁸¹

Udvalget udtaler, at det efter karakteren af værdiskønnene ikke ville være udelukket at lade en ordinær domstol have mulighed for at vurdere dem, men når frem til følgende:

”[d]en overvejende opfattelse i udvalget [har været], at det bedst overlades til domstolene selv at afgøre, i hvilket omfang de anser det for muligt og rigtigt at bevæge sig ind på dette område, og at dette bedst sker under en prøvelsesordning, der har sin hjemmel i grundlovens § 63, stk. 1.”

Udvalget mener således ikke, at det er passende at etablere en selvstændig hjemmel til prøvelse af værdiskøn, men at domstolene selv må afgøre rammerne for prøvelsen, under den almindelige prøvelsesramme.

Det skal bemærkes, at af de væsentligste argumenter for ikke at lovhjemle domstolenes prøvelse af værdiskøn via en egentlig ankeordning, fremhæves procesøkonomiske overvejelser, samt at landsskatterettens sagsbehandling formentlig ville få en ”karakter og prøvelse, der frembød judicielle garantier i lighed med landsretternes.”¹⁸² Mængden af sager alene vurderedes dengang at ”kunne sprænge de hidtidige rammer for højesterets arbejde”¹⁸³ Dette må siges at gælde så meget desto mere i dag.

Det bemærkelsesværdige er at udvalget finder, at domstolene selv må vurdere ”i hvilket omfang de anser det for muligt og rigtigt at bevæge sig ind på dette område.” Det må således konstateres, at denne historiske tilbageholdenhed til stadighed er gældende. Imens rammerne er definerede, jf. afsnit 8.4 ovenfor, forklarer ovenstående dog ikke *hvorfor* de ordinære domstole nødtigt vil sætte eget værdiskøn i stedet for det tilsidesatte.

En forklaring kan være den særlige sagkundskab, der ligger hos skattemyndighederne. I denne sammenhæng er det værd at bemærke, at syn og skøn ikke altid lægges til grund af domstolene i forhold til skønnets rimelighed, jf. gennemgangen i afsnit 8.4.1

¹⁷⁹ Ibid., s. 64-67.

¹⁸⁰ Ibid., s. 65.

¹⁸¹ Ibid., s. 65.

¹⁸² Ibid., s. 66.

¹⁸³ Ibid., s. 65.

ovenfor. Domstolene efterprøver således den tilførte sagkundskab i form af syn og skøn, jf. SKM 2001.80 Ø.¹⁸⁴ I SKM 2004.186 Ø udtalte Landsretten direkte, at myndighedernes ansættelse af den afgiftspligtige værdi af en bil havde *forrang* frem for resultatet af et syn og skøn herover.

Domstolene lægger dermed ikke altid den *tilførte* sagkundskab til grund, men hjemviser. Dette kan formentlig tages til indtægt for, at domstolene ved enhver tvivl om skønnets berettigelse eller rimelighed lader skattemyndighederne være det sagkyndige organ, der afgør udfaldet. I denne betragtning må medtages, at skatteretten er et særligt område, med eget særligt klagesystem, hvor landsskatteretten udgør det øverste sagkyndige klageorgan.

Herunder må vurderes, om selve værdiskønsinstituttet spiller en rolle. Det kan hævdes, at skattemyndighederne – som ligningsmyndighed – er de nærmeste til at foretage et skøn over faktum, både i forhold til sagkundskab og i forhold til magtadskilleslæren, jf. GRL § 3, og at selve værdiskønsinstituttet således medfører at domstolene underlægges en tilbageholdende prøvelse. Her indgår altså også den betragtning, at domstolene ikke vil agere som overligningsmyndighed.

Det må også erindres, at såfremt de ordinære domstole påtager sig en funktion som overligningsmyndighed, vil dette formodentlig medføre en betydelig belastning af domstolene.

Det synes fornuftigt at forstå domstolenes utilbøjelighed til at sætte eget værdiskøn i stedet for ligningsmyndighedens som afledt af en flerhed af faktorer, hvor den særlige klagestruktur, som skatteretten nødvendiggør, indgår med ikke ubetydelig vægt. Denne særlige struktur er – naturligvis – begrundet i en flerhed af forhold, herunder det betydelige antal skattesager, der opstår. Værdiskønnets særlige karakter, koblet med det særlige klagesystem inden for skatteretten, kan muligvis forklare hvorfor domstolene er så tilbageholdne, som de er. Her må ikke mindst erindres, at såfremt Højesteret sætter sit eget skøn i stedet for ligningsmyndighedens, så er klagemulighederne udtømt og det ville formentlig have stor indflydelse på landsskatterettens sagsbehandling. Dette er dog ikke ubetinget en ulempe, idet det nuværende system ikke er fejlfrit.

Det er i teorien fremhævet, at en hjemvisning ledsaget af angivelse af mere eller mindre detaljerede retningslinjer for udøvelsen af værdiskønnet i den konkrete situation, vil give domstolene en umiddelbar indflydelse på udøvelsen af værdiskøn, samtidig med at de ikke indtræder i rollen som overligningsmyndighed.¹⁸⁵ Denne løsning må tilsluttes. Domstolene vil på denne vis ikke ændre på skatterettens særlige klagestruktur, men derimod blot øve indflydelse over udøvelsen af værdiskønnet, hvilket kærkomment kan forplante sig ned igennem landsskatteretten og til ligningsmyndigheden. I lyset af ovenstående, synes denne løsning oplagt.

På nuværende tidspunkt er det dog ikke udbredt praksis, og prøvelsen medfører typisk en hjemvisning uden retningslinjer for skønsudøvelsen, og altså uden afhjælpning af de usikkerheder – og dermed margin for ligningsmyndighederne – der knytter sig til

¹⁸⁴ Jf. også Kerzel, Malene i Tfs 2005, 497 "Det skatteretlige værdiskøn"

¹⁸⁵ Jf. Kerzel, Malene i Tfs 2005, 497 "Det skatteretlige værdiskøn"

skønudøvelsen. Det synes at være op til domstolene selv, om de *vil* gøre deres indflydelse gældende på denne vis.

9 KONKLUSION

Det sluttes, at anvendelsen af kriteriet: *fyldestgørende*, på reglerne om transfer pricing dokumentation, jf. SKL § 5, stk. 3, jf. § 3 B, stk. 5, jf. stk. 9, er uhensigtsmæssig som grundlag for værdiskønnetts aktualisering, så længe der ikke består mere veldefinerede dokumentationskrav.

Årsagen hertil skal findes i det forhold, at den tilvejebragte dokumentation bedømmes i forhold til om den er egnet til at styrke eller svække bevistemaet: *om dokumentationen kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med armslængdeprincippet*.

Idet der pt. ikke gælder mindre abstrakte krav for, hvornår en dokumentation kan danne et sådant grundlag for armslængdevurderingen, består der usikkerhed om hvilke krav der gælder for opfyldelsen af det konkrete retsfaktum. Intensiteten af domstolenes prøvelse er i det umiddelbare intensiv for så vidt angår bevisnøden. For så vidt angår grundlaget for værdiskønnetts udøvelse, aftager intensiteten af prøvelsen ved, at der indlægges en margin inden for hvilken retsfaktum anses for opfyldt. Før indførelsen af SKL §§ 5, stk. 3, jf. 3 B, stk. 5, jf. stk. 9, kan konstateres, at skattemyndighederne skulle bevisliggøre at den skattepligtiges vurdering faldt uden for denne margin, hvilket stemmer overens med værdiskønnetts normbundne karakter.

Efter indførelsen konstateres, at den margin, der ligger i beviskravene, giver sig udslag i værdiskønnetts udøvelse. Hvis der foreligger bevisnød, påhviler afhjemlingen af værdiskønnet således den skattepligtige. Dette vil i udgangspunktet være forbundet med samme usikkerhed, i kraft af bevistemaet: dokumentationens egnethed for en armslængdevurdering.

Hvad der udgør armslængdevilkår og -priser, må i sig selv anses for en vurdering, som domstolene ikke vil gøre sig til overligningsmyndighed for. Dette må gælde så meget desto mere, når denne vurdering har iboende usikkerheder, eksempelvis ved prisfastsættelse af immaterielle aktiver.

Domstolene vil således alene tilsidesætte værdiskønnet i to situationer: hvis skønnet er udøvet på urigtigt grundlag og hvor skønnet er åbenbart urimeligt. For så vidt angår grundlaget, gives en betydelig margin til skattemyndighedernes vurdering, og dette er altså undergivet en lempelig prøvelse. Der kan ikke findes konsistens for så vidt angår kriteriet: åbenbart urimeligt, og retsstillingen er dermed uklar.

Såfremt et værdiskøn tilsidesættes, kan konstateres at domstolene alene hjemviser sagen til fornyet behandling, frem for at udøve et selvstændigt værdiskøn. Herved bidrager prøvelsen ikke nævneværdigt til afhjælpning af den uklare retsstilling.

Det kan derfor konkluderes, at skattemyndighederne reelt har meget vide retlige rammer for udøvelse af værdiskønnet i transfer pricing-sager, jf. SKL §§ 5, stk. 3, jf. 3 B, stk. 5, jf. stk. 9.

10 LITTERATURFORTEGNELSE

10.1 Bøger

- Christensen, Bent: Forvaltningsret. Prøvelse, 2. Udgave, 1994
- Eriksen, Hans Henrik Bonde, m.fl.: Skatte- og Afgiftsproces, 3. udgave, 2010
- Gammeltoft-Hansen, Hans m.fl.: Forvaltningsret, 2. udgave, 2002
- Gomard, Bernhard og Kistrup, Michael: Civilprocessen, 6. udgave, 2010
- Michelsen, Aage: International Skatteret, 2. udgave, 1996
- Nielsen, Jacob Graff: Legalitetskravet ved beskatning – De forfatnings- og forvaltningsretlige rammer, 1. Udgave, 2003
- Olsen, Erik: Beviser i skatteretten, 1. udgave, 2002
- Pedersen, Jan m.fl.: Skatteretten 2, 6. udgave, 2013
- Revsbech, Karsten, m.fl, Forvaltningsret - Sagsbehandling, 6 udgave, 2007
- Revsbech, Karsten, m.fl, Forvaltningsret – Almindelige emner, 5. udgave, 2009
- Rønsholdt, Steen: Forvaltningsret – Retssikkerhed, proces, sagsbehandling, 3. udgave, 2010
- Sørensen, Max : Statsforfatningsret, 2. udgave (v/ Peter Germer), 1973
- von Eyben, W. E.: Bevis, 1986
- Winther-Sørensen, Niels m.fl.: Skatteretten 3, 6. udgave, 2013
- Wittendorff, Jens: Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret, 1. udgave, 2009
- Zahle, Henrik: Om det juridiske bevis, 1. udgave, 1976

10.2 Artikler

10.2.1 Folketingets Ombudsmands Beretning

FOB 1974.52

FOB 1984.92

FOB 1999.140

FOB 1999.299

10.2.2 Revision og Regnskabsvæsen

Andersen, Peter S og Amsterdam, LL. M.: nr 9, 2003, 12 ”Transfer Pricing – Ny Vejledning og dokumentationspligten fra Told- og Skat”

Bagge, Torben og Dyrbjerg, Bodil: nr 1, 1997, 17 ”Værdiansættelse i Skatteretlig Belysning – Med særlig henblik på udmeldelse af syn og skøn i skattesager, der vedrører værdiansættelse”

Bagge, Torben: nr 4, 2013, 54 ”Værdiansættelse/transfer pricing – SKM 2013.147 BR. – prøvelsesetemaer og skønsmargin i værdiansættelsessager – betydningen af de foreliggende udkast til lovforslag om ny klagestruktur for værdiansættelsessager”

Bagge, Torben: nr 3, 2013, 66 ”Værdiansættelse/transfer pricing – bevisbyrdens placering – SKAT’s korrektionsadgang – retsikkerhedsmæssige problemstillinger”

Michelsen, Aage: 2004, 2 ”Kommentar til udvalgte afgørelser – Lovlig udnyttelse af undtagelsesbestemmelser i skatteretlige værnsregner”

Overgaard, Erik: nr 7, 1995, 9 ”Efterforskning uden retskendelse i skatte- og afgifts-sager”

Pedersen, Jan: nr 1, 2003, 6 ”Transfer Pricing – status og perspektiver”

Polack, Ernst og Petersen, Arne From: 1987, 66 ”Kommentar til udvalgte afgørelser – Koncernbeskatning SEL §12 stk. 1”

Ramskov, Bent: nr 1, 2003, 16 ”Transfer pricing – anvendelsesområdet for LL §2”

Rossing, Christian Plesner: nr 4, 2015, 80 ”Nye OECD-retningslinjer for transfer pricing dokumentation”

Vistisen, Eduardo: nr. 3, 2014 ”Transfer Pricing og værdiskøn”.

Nr 8, 2005, 22 ”Nye skærpede regler om transfer pricing”

10.2.3 Skattepolitisk oversigt

1998, 50 ”Oplysnings- og dokumentationspligt med hensyn til koncerninterne transaktioner”

10.2.4 Skatterevisoren

Noes, Philip: nr 2, 2013, 26 ”Mangelfuld transfer pricing dokumentation, og hvad så?”

10.2.5 Skat Udland

Bang, Peter: 1998, 59 ”Bevisbyrden i transfer pricing sager.

Bernsen, Jonathan m.fl: nr 364, 2009, 703 ”Ny dansk værdiansættelsesvejledning”

Hansen, Anders Oreby: 1996, 347 ”Nye OECD-retningslinjer om den skattemæssige behandling af koncerninterne tjenesteydelser”

Jensen, Svend Allan og Christensen, Erna: 1992, 73 ”Transfer pricing – praksis og erfaringer,”

10.2.6 SR-Skat

Pedersen, Jan: 2012, 94 ”Skattekontrolloven – Anno 2012”

10.2.7 Tidsskrift for Skatter og Afgifter

Abel, Marit: 2012, 1 ”Skattekontrolloven – Selvangivelsespligt, dokumentationspligt, oplysningspligt og tvangsindgreb.”

Apostoli, Lars: 2003, 401 ”Det skatteretlige skøn”

Kerzel, Malene: 1999, 478 ”Domstolsprøvelsen inden for skatteretten – med særlig henblik på det skatteretlige værdiskøn”

Kerzel, Malene: 2005, 497 ”Det skatteretlige værdiskøn”

Wittendorff, Jens: 2013, 240 ”Tidsfristen for TP-dokumentation”

10.2.8 Ugeskrift for Skat

Wittendorff, Jens: nr 11, 2009 "Omvendt bevisbyrde i transfer-pricing sager?"

10.3 Festskrifter

Christensen, Jens Peter: Festskrift til Jan Pedersen, 1. udgave, 2011

10.4 Rapporter

V 6 af 31. Oktober 2002

Skatteudvalget 2009-10, SAU Alm.del Bilag 247 "Handlingsplan for beskattning af multinationale selskaber"

Skatteudvalget 2013-14, SAU Alm.del, Bilag 190 "Gennemsigthedsrapport – SKAT's kontrolarbejde 2013"

Skatteudvalget 2013-14, SAU Alm.del Bilag 112 "Styrket regelefterlevelse på skatteområdet – Aktivitetsplan 2014"

10.5 Love

Lov nr. 85 af 15. maj 1903

Lov nr. 104 af 15. maj 1903

Lov nr. 149 af 10. april 1922

Lov nr. 108 af 31. marts 1938

Lov nr. 311 af 21. december 1955

Lovbekendtgørelse nr. 876 af 18 oktober 1994

lov nr. 1104 af 20. december 1995

Lov nr. 131 af 25. februar 1998

Lov nr. 432 af 26. juni 1998

Lov nr. 381 af 2. juni 1999

Lov nr. 1029 af 22. november 2000

Lov nr. 408 af 1. juni 2005

Lov nr. 1354 af 21. december 2012

Link <http://www.skm.dk/love/internationalt/dobbeltbeskatningsoverenskomster/>

"DBO'er" (per 08.01.2015)

10.6 Administrative forskrifter

Bkg. nr. 873 af 17. oktober 1994

Bkg. nr. 42 af 24. januar 2006

Bkg. Nr. 582 af 5. juni 2006

Skat: den Juridiske Vejledning, 1. udgave 2015

10.7 Lovforslag

Lovforslag L 3 af 6. Oktober 1994, side 1, spalte 2

Lovforslag 104 af 1. december 1995

Lovforslag nr. 84 af 14. november 1998

Lovforslag nr. 101 af 2. juni 1998

Lovforslag nr. 192 af 4. marts 1999

Lovforslag nr. 120 af 2. marts 2005

Lovforslag nr. 67 af 14. november 2012

10.8 Betænkninger

Betænkning nr. 339 af 1963

10.9 Domme og afgørelser

U 1977.66 H

U 1977.422 H

U 1978.37 H

U 1981.480 H

U 1981.484 H

U 1981.1030 H

U 1983.521 H

U 1984.177 H

U 1984.839 H

U 1985.96 H

U 1987, 300 H

U 1988.375 H

U 1988.527 H/ TfS 1988, 292

U 1993.757 H

U.1996.1148H/ TfS 1996, 496 H

U 1996.1400V

U 1996.1328 H/ TfS 1996, 642

U 1998.584 H/TfS 1998, 199 H

U 1999.841 H

U 2000.1504 H

U 2005.3077/2 H/ SKM 2005.331 H

U 2007.788 H

U 2007.1007 H/ SKM 2007.96 H

RETTID 2015/Specialafhandling 25

U 2009.476/2 H/ SKM 2009.37 H
U.2011.1471.H/ SKM 2011.210 H

SKM 2001.80 Ø
SKM 2004.186 Ø
SKM 2008.905 H
SKM 2014.216 LSR

TfS 1985, 386 V
TfS 1987, 60 Ø
TfS 1996, 532 H
TfS 1997.347 Ø
TfS 1998.156 V
TfS 1999, 201 V
TfS 1999, 463 H
TfS 2000, 560 H
TfS 2000, 563 V
TfS 2001.766 V
TfS 2001, 980 H/ SKM 2002.70 H
TfS 2002, 825/ SKM 2002.434 LSR
TfS 2003.362 V
TfS 2004.904 H
TfS 2005, 125 H/ SKM 2005.63 H
TfS 2005, 362 H
TfS 2005, 497
TfS 2005, 522 Ø/ SKM 2005.225 Ø
TfS 2009, 163 H

10.10 Dagspressen

Christensen, Jens Peter: "Kronik: Grundloven og pengene," Jyllandsposten, 26. Januar 2013.

Krogsgaard, Ole T: "Debat: Skal lovgiverne overholde grundloven?" Jyllandsposten, 10. Februar 2013.

10.11 Internationale Guidelines

10.11.1 OECD

OECD's Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010.

Link <http://www.oecd.org/about/> "Our mission" (per 08.01.15)

Link <http://www.oecd.org/about/membersandpartners/> "Members and partners" (per 8.01.15)

OECD's Review: Better Regulation in Europe: Denmark, 2010. Se link (per 19.02.2015): <http://www.oecd.org/gov/regulatory-policy/betterregulationineuropedenmark.htm>

Kommentarerne til OECD's Modeloverenskomst, 2014, art. 7, stykke 1, pkt. 10 (pkt. 9 i 2008-kommentarerne, der ligger til grund for Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster)

OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 2013

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, 2014

10.11.2 EU

Bocci, Matteo m.fl.: European Parliament, Policy Department D: Budgetary Affairs, 2014 "'Gold-plating' in the EAFRD To what extent do national rules unnecessarily add to complexity and, as a result, increase the risk of errors?"

10.11.3 PATA

Anderson, Philip: Asia-Pacific Tax Bulletin, 2003 "Pacific Association of Tax Administrators ("PATA") Transfer Pricing Documentation Package"