
Advance Pricing Agreement

- et bud på fremtiden



HDR Afgangprojekt

12. maj 2014

Allan Silkensen Nielsen

Kenneth Bøgebjerg Hansen

Indholdsfortegnelse

| | |
|--|----|
| 1.0 Indledning..... | 4 |
| 1.1 Problemformulering..... | 6 |
| 1.2 Afgrænsning..... | 7 |
| 1.3 Metodevalg..... | 7 |
| 1.4 Disposition..... | 9 |
| 1.5 Målgruppe og formål..... | 10 |
| 2.0 Historisk tilbageblik..... | 10 |
| 3.0 Lovgivning..... | 12 |
| 3.1 Delkonklusion..... | 15 |
| 3.2 Definition af transfer pricing..... | 16 |
| 3.3 OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development) | 16 |
| 3.4 OECD's modeloverenskomst..... | 17 |
| 3.5 OECD's transfer pricing guidelines..... | 19 |
| 3.6 Statskatteloven §§ 4-6 | 20 |
| 3.7 Selskabsskatteloven § 12..... | 20 |
| 3.8 Ligningsloven § 2..... | 21 |
| 3.8.1 Armslængdeprincippet | 22 |
| 3.8.2 Kontrolbegrebet | 23 |
| 3.9 Skattekontrollovens § 3 B..... | 25 |
| 3.9.1 Undtagelsesbestemmelser | 26 |
| 3.9.2 Revisorerklæring | 27 |
| 3.9.3 Bøder | 27 |
| 4.0 Prisfastsættelsesmetoder..... | 28 |
| 4.1 Sammenlignelighedsfaktorer..... | 28 |
| 4.2 Sammenlignelighedsanalyse..... | 30 |
| 4.2.1 Fastlæggelse af de år, analysen dækker | 30 |
| 4.2.2 Analyse af omstændigheder | 31 |
| 4.2.3 Gennemgang af den kontrollerede transaktion..... | 31 |
| 4.2.4 Identificering af uafhængige interne sammenlignelige transaktioner | 31 |
| 4.2.5 Identificering af uafhængige eksterne sammenlignelige transaktioner..... | 32 |
| 4.2.6 Valg af transfer pricing-metode og eventuel Profit Level Indicator (PLI) | 32 |
| 4.2.7 Udvælgelse af (de mest) sammenlignelige transaktioner | 32 |

| | |
|--|----|
| 4.2.8 Sammenlignelighedsjusteringer | 32 |
| 4.2.9 Tolkning og anvendelse af data til at fastlægge armslængdepriser og –vilkår | 33 |
| 4.3 De fem prisfastsættelsesmetoder | 33 |
| 4.3.1 Direkte og indirekte omkostninger | 34 |
| 4.3.2 Comparable Uncontrolled Price Method, CUP metoden(Den frie markedsprismetode)..... | 34 |
| 4.3.3 Resale price method (Videresalgspris-metoden) | 36 |
| 4.3.4 Cost plus method (Kostpris plus avance metoden) | 37 |
| 4.3.5 Profit split method (Avancefordelingsmetoden) | 38 |
| 4.3.6 Transactional Net Margin Method (Den transaktionsbestemte nettoavancemetode) | 39 |
| 4.3.7 Delkonklusion..... | 40 |
| 5.0 Dobbeltbeskatning | 41 |
| 5.1 Hvordan opstår dobbeltbeskatning | 41 |
| 5.2 Løsningsmuligheder ved dobbeltbeskatning | 42 |
| 5.2.1 Mutual Agreement Procedures (MAP) | 43 |
| 5.2.2 EF-voldgiftkonventionen..... | 45 |
| 5.3 Analyse af transfer pricing-forhøjelser | 45 |
| 5.4 Analyse af transfer pricing-nedsættelser | 46 |
| 5.5 Opsummering på dobbeltbeskatning, MAP og EF-voldgiftkonventionen..... | 47 |
| 6.0 Advance Pricing Agreements | 48 |
| 6.1 Historie | 48 |
| 6.2 Joint Transfer Pricing Forum | 49 |
| 6.3 Hvad er en APA?..... | 50 |
| 6.3.1 Guidelines APA-proces i EU..... | 51 |
| 6.3.1.1 Fase 1 | 52 |
| 6.3.1.2 Fase 2 | 53 |
| 6.3.1.3 Fase 3 | 55 |
| 6.3.1.4 Fase 4 | 56 |
| 6.4 APA-proces i Danmark..... | 56 |
| 6.5 Analyse af antallet APA..... | 57 |
| 6.6 APA – i begynderstadiet?..... | 59 |
| 6.6.1 Opsummering | 60 |
| 6.7 Fordele og ulemper ved APA | 61 |
| 6.7.1 Fordele for virksomheden..... | 61 |
| 6.7.2 Fordele for skattemyndighederne..... | 62 |

| | |
|--|----|
| 6.7.3 Ulemper for virksomheden..... | 63 |
| 6.7.4 Ulemper for skattemyndighederne..... | 65 |
| 6.7.5 Generelle fordele og ulemper..... | 66 |
| 7.0 SKATs aktivitetsplan..... | 67 |
| 7.1 Den første aktivitetsplan..... | 67 |
| 7.2 Analyse aktivitetsplanerne..... | 68 |
| 7.3 Opsummering på SKATs aktivitetsplan..... | 70 |
| 8.0 Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)..... | 71 |
| 8.1 Handling 8-10..... | 74 |
| 8.2 Handling 11-12..... | 76 |
| 8.3 Handling 13..... | 76 |
| 8.4 Handling 14..... | 78 |
| 8.5 Handling 15..... | 79 |
| 9.0 Konklusion..... | 80 |
| 10.0 Perspektivering..... | 83 |
| 11.0 Litteraturliste..... | 85 |

1.0 Indledning

Den stigende grad af globalisering har medført, at synet på grænserne for primært store multinationale selskaber, men også små- og mellemstore virksomheder, ikke har den samme betydning som tidligere. Således har denne globalisering efterhånden medført, at omkring 60-70 % af verdenshandlen foregår mellem koncernforbudne selskaber¹. I takt med at årene går, bliver denne andel bestemt ikke mindre, blandt andet som følge af flere konsolideringer².

Den stigende handel foregår mellem koncernens juridiske enheder både internationalt og nationalt. Handlen mellem selskaberne kan bestå af færdige produkter, halvfabrikata, tjenesteydelser, immaterielle aktiver med videre. Vurderingen af prisfastsættelsen af de enkelte transaktioner er oftest unikke, og er i høj grad præget af strukturen i den enkelte koncern og ikke mindst typer af transaktioner. Vurderingen af den korrekte armslængdepris kan derfor være præget af stor grad af subjektivitet, hvorfor det kan være svært at opnå enighed mellem selskabet og de enkelte skattemyndigheder.

I takt med at den globale krise har gjort ondt på statsfinanserne rundt omkring i verden, er fokus rettet mod at værne om skattegrundlaget og i det henseende en øget interesse på transfer pricing. Dette fremgår blandt andet af SKATs aktivitetsplan for 2014³, men har ligeledes været på dagsordenen i flere år. En forkert fastsat pris på koncerninterne transaktioner kan føre til forkert skattegrundlag i de enkelte lande. Derved fratages skattemyndigheder deres berettigede del af skatteindtægterne fra selskaber der opererer multinationalt. De enkelte skattemyndigheder kæmper således for at kontrollere værdiansættelsen af eksempelvis immaterielle rettigheder, koncernfinansiering og øvrige enkelt transaktioner. Dermed er det ikke udelukkende en jagt på underskuds- og nulskatteselskaberne ejet af multinationale selskaber, som det oftest fremstilles i det offentlige rum med medierne i førersædet. Den øgede indsats fra skattemyndighederne sætter således virksomhederne i et sted, hvor transfer pricing er et uundgåeligt tema. Hvis virksomhederne ikke har vurderet udfordringerne og de strenge krav på området, kan det ende ud i en tung og omkostningsfuld transfer

¹ "Behovet for operationalisering af transfer pricing opgaven", Peder Reuther, 2012

² <http://top1000.borsen.dk/nyheder/boom-i-virksomhedsopkoeb-til-milliarder-under-opsejling>

³ <https://www.skat.dk/getFile.aspx?Id=114149>

pricing-revision med både bøder, forhøjelse af den skattepligtige indkomst og i yderste konsekvens dobbeltbeskatning.

Skatteretlig regulering af transfer pricing kan opdeles i tre hovedgrupper⁴:

- *Allokeringsnormen* er udtrykt for selve armslængdeprincippet. Allokeringsnormen består af regler omkring indkomstregulering mellem selskaber der er koncernforbundne.
- *Håndhævelsen* som giver skattemyndighederne hjemmel til at undersøge, om selskaberne efterlever regler og praksis samt foretage eventuelle korrektioner.
- *Konfliktløsning* har til hensigt at løse konflikter mellem skattemyndighederne. Dette omfatter eksempelvis regler omkring Advance Pricing Agreements (herefter APA) og Mutual Agreement Procedures (herefter MAP).

Afgangsprojektet tager sit fokus på det sidste punkt af de tre hovedgrupper omkring konfliktløsningen, herunder med særligt fokus på APA. Grundlæggende er en APA en aftale mellem koncernen og skattemyndighederne vedrørende forudsætningerne for prisfastsættelsen. Før indgåelsen af en APA får skattemyndighederne mulighed for at granske virksomhedens transaktioner og anden relevant information. Dette er således en fremadrettet proces, der giver koncernen sikkerhed for deres prisfastsættelse af de koncerninterne transaktioner i form af accept fra skattemyndighederne. Skattemyndighederne får samtidig sikkerhed for deres fremtidige skattebetalinger, og værner herigennem for skatteprovenuet. Alt efter hvor mange skattemyndigheder der tilslutter sig APA'en, kaldes denne en uni-, bi- eller multilateral aftale.

Samlet set virker en APA til at være en god og driftssikker løsning for både selskaber og skattemyndigheder, da man således minimerer risikoen for begge parter. Selskabet undgår de tidligere omtalte omkostningstunge revisioner med eventuelle indkomstreguleringer og dobbeltbeskatning til følge. Skattemyndighederne sikrer sig fremtidige skattebetalinger uden at skulle igennem selvsamme omkostningstunge revisioner og længerevarende sagsforløb. Projektet sætter sit fokus på funktionaliteten og effektiviteten af APA'er for både selskabers og skattemyndigheders synspunkt. Herudover give et bud på fremtiden tendenser inden for selvsamme område.

⁴ "Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret", Jens Wittendorff, side 40

1.1 Problemformulering

Indledningsvist beskrevet er transfer pricing et uundgåeligt emne for virksomheder og skattemyndigheder, som følge af det stigende antal transaktioner internt i koncerner overalt i verden. OECD's Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (TPG) artikel 1.12 indeholder det velkendte udsagn; *"It should ... be recalled ... that transfer pricing is not an exact science but does require the exercise of judgment on the part of both the tax administration and taxpayer"*. Dette udtrykker således, at fortolkningen af armslængdeprincippet for den enkelte koncerns interne transaktioner, kan afvige betydeligt imellem skattemyndighederne og koncernen. I internationale koncerner med omfattende grænseoverskridende koncerninterne transaktioner mellem produktions-, distributions- og administrationselskaber, kan det være en svær opgave, at fastsætte koncerninterne afregningspriser. Opgaven bliver ikke lettere ved forskellige risikoprofiler og eventuelle immaterielle rettigheder såsom brands, patenter, royalties med videre. Eksempelvis; hvad skal det koste et udenlandsk distributionselskab at benytte Novo Nordisks patenter på insulinmedicin?

Skattemyndighederne frygter for de manglende berettigede skatteindtægter, mens selskaberne risikerer en tids- og omkostningskrævende transfer pricing-revision. Det er derfor attraktivt, at undersøge muligheden for at begge parter kan være på forkant ved indgåelse af forhåndsftaler indeholdende de anvendte metoder og relevant information for de interne koncerntransaktioner.

Hovedformålet med opgaven er derfor, at give svar på:

"Hvad er fordelene og ulemperne ved APA for både skattemyndighed og virksomheder samt hvordan ser fremtidens transfer pricing ud i relation hertil?"

Undersøgelsesspørgsmål

- 1) Hvordan har transfer pricing udviklet sig gennem tiden? Og hvilke love, regler og vejledninger regulerer transfer pricing-området, herunder også i Danmark?
- 2) Hvordan foregår en typisk proces for gennemførelse af en APA-aftale i Danmark? Og hvad er de typiske fordele og ulemper ved en APA-aftale?

- 3) Hvordan vurderes de nuværende og fremtidige muligheder, og hvilke tendenser tegner sig, for indgåelse af APA-aftaler?
- 4) Hvordan kan APA-aftaler bruges som et effektivt værktøj til at risikoafdække internt i virksomheden på lige fod med øvrige risikoafdækkende instrumenter?

1.2 Afgrænsning

Afgangsprojektets tager udgangspunkt i virksomhedernes og skattemyndighedernes muligheder for, at indgå aftale om fremtidige afregninger via en APA-aftale, samt give et bud på tendenserne der kommer til at tegne fremtiden.

Afgangsprojektets fokus ligger på danske forhold herunder danske skatteregler og den danske skattemyndighed. Dog vil lempelsesreglerne i form af eksemptionsmetoden og creditmetoden ikke blive berørt i afgangprojektet. OECD's internationale retningslinjer, modeloverenskomsten og guidelines, vil blive anvendt i relevante sammenhænge. Afgangsprojektet vil ikke omfatte udenlandske skatteregler.

Afgangsprojektets analyse vil kun omfatte kontrollerede transaktioner mellem koncernforbundne selskaber. Transaktioner mellem fysiske personer vil ikke være omfattet. Problemstillingen i afgangprojektet behandler udelukkende forhold mellem koncernforbundne selskaber.

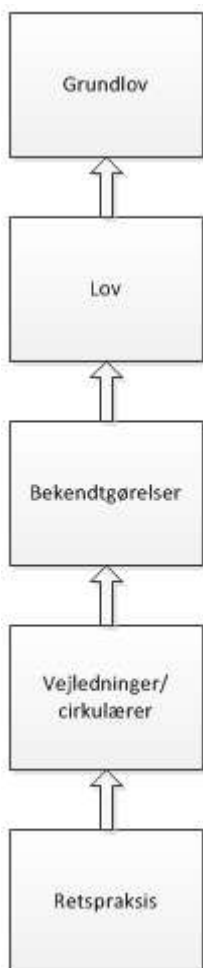
Afgangsprojektet vil ikke omhandle problemstillinger og regler om rentefradragsbegrænsninger og tynd kapitalisering jf. selskabsskattelovens § 11. Reglerne om rentefradragsbegrænsninger og tynd kapitalisering er en naturlig del af transfer pricing området, men vil ikke blive behandlet yderligere.

Som følge af det begrænsede informationsniveau vedrørende Base Erosion and Profit Shifting (herefter BEPS), vil vores gennemgang og analyse af de udvalgte punkter i handlingsplanen ikke berøre de konsekvenser, som implementeringen vil have på OECD's nuværende retningslinjer. Herunder modeloverenskomsten, guidelines, fastsættelse af koncerninterne priser med videre.

1.3 Metodevalg

Besvarelsen af afgangprojektets problemformulering er sket med udgangspunkt i underliggende undersøgelsesspørgsmål. Konklusion samt besvarelse af problemformuleringen er

sket med baggrund i de løbende delkonklusioner, som opsummerer de enkelte afsnit i afgangsprøjet. Alle konklusioner og opsummeringer i afgangsprøjet er fremkommet med udgangspunkt i udarbejdede analyser, interviews, faglitteratur, relevante artikler, rapporter og tidsskrifter samt øvrige iagttagelser.



Teorien i afgangsprøjet er udarbejdet efter lovhierarkiet, illustreret jf. figur 1, med baggrund i gældende og historisk dansk lovgivning samt bekendtgørelser, vejledninger og andre publikationer fra SKAT. Herudover er officielt udgivet materiale fra OECD og Joint Transfer Pricing Forum (herefter JTPF) anvendt i form af transfer pricing- og APA-guidelines, modeloverenskomst med videre. Tilgangen til materialet er positivistisk, det antages derfor, at det anvendte materiale er præget af lav grad subjektivitet. På baggrund heraf vurderes, at der ikke er et yderligere behov for at stille kritiske spørgsmål i relation til kildernes korrekthed.

Informationernes validitet og reliabilitet vurderes at være stærke idet dette er publiceret af den danske skattemyndighed og OECD. Disse kilder anser som kompetente og besidde den nødvendige viden til det offentliggjorte materiale.

Afgangsprøjetets analyseafsnit er udarbejdet med udgangspunkt ovenstående kilder. Herudover er der indhentet yderligere kvalitative og kvantitative data i form af tilgængelige artikler, rapporter og publikationer fra anerkendte kilder som fx International Tax Review, revisions- og rådgivningsvirksomheder såsom KPMG, PWC og EY (tidligere Ernst & Young), FSR - danske revisorer med videre. Alle anvendte kilder er nøje vurderet med fokus på kompetencer og uafhængighed i forhold til det publicerede materialet.

Figur 1: Lovhierarkiet

Kilde: Egen tilvirkning

Til brug for analyseafsnittet er der endvidere suppleret to interviews. Formålet med interviewsne er, at få yderligere vinkler på APA'er generelt og områdets fremtidsmuligheder. Denne fremgangsmåde er valgt, for at se hvordan respondenterne vil differentiere sig fra

andet brugt materiale. Respondenterne er Kirsten Danielsen Johansen fra SKATs kompetente myndighed og Tax Manager Joel Malan fra EY.

Spørgsmålene er udarbejdet metodisk, således begge parter bliver præsenteret for de samme problemstillinger og spørgsmål. Ved brug af denne tilgang kan respondenternes svar sammenlignes og analyseres, for at identificere eventuelle differentierede meninger til allerede benyttet materiale.

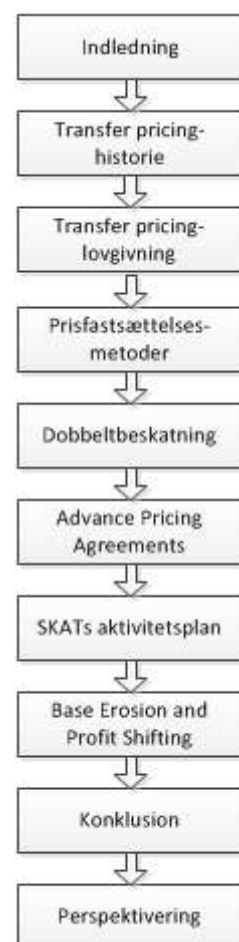
Vi har valgt en eksplorativ undersøgelsestilgang med åbne spørgsmål, for derigennem at give respondenterne mulighed for at præge agendaen og herigennem bidrage med egen viden indenfor området⁵. I begge interviews er spørgsmålene fremsendt til respondenterne. Dette giver deltageren mulighed for forberedelse inden interviewet. Før interviewet med EY er der modtaget et skriftligt svar via e-mail. Disse svar er brugt som grundlag i den videre proces.

De udførte interviews er kvalitative og udarbejdet delvist strukturerede idet fremsendte spørgsmål er anvendt som interviewguide. Dette giver et fleksibelt interview, hvor det sikres at alle relevante delområder og spørgsmål bliver belyst. Samtidig giver interviewet mulighed for respondenterne, at komme med svar der ligger udenfor de udarbejdede spørgsmål. Udvalgte emner og spørgsmål kan derfor være besvaret i en anden rækkefølge end først tiltænkt⁶.

Vi har optaget vores interview med SKAT på diktafon ligesom vi under interviewet har foretaget relevante notitser.

1.4 Disposition

Afgangsprojektets første del præciserer og beskriver den generelle teori om transfer pricing. Indledningsvis vil afgangsprojektet omhandle bevæggrundene for transfer pricing og den historiske udvikling, samt udbredelsen af transfer pricing gennem tiden. Efterfølgende vil den nuværende regulering, lovgivning og OECD's tilgang til transfer pricing blive gennemgået. Afsnittet vil omhandle OECD's modeloverenskomst



Figur 2: Disposition
Kilde: Egen tilvirkning

⁵ "Den skinbarlige virkelighed", Ib Andersen, side 20-21

⁶ "Den skinbarlige virkelighed", Ib Andersen, side 155

og de dertilhørende guidelines og prisfastsættelsesmetoder samt relevant dansk lovgivning, herunder statsstatsskattelovens § 4-6, selskabsskattelovens § 12, ligningslovens § 2 og skattekontrollovens § 3 B.

I projektets anden del vil fokus være på virksomhedernes muligheder for at undgå dobbeltbeskatning, herunder analyse af antallet af gennemførte indkomst forhøjelser og – nedsættelser. Afsnittet vil endvidere have fokus på afdækning af transfer pricing risici ved APA-aftaler. Heri vil den generelle lovgivning omkring anvendelsen af APA'er og hvordan udviklingen inden for APA'er har været. Afsnittet vil endvidere beskrive og kommentere EF-voldgiftkonventionen og Mutual Agreement Procedure (herefter MAP).

I tredje del vil projektet gå i dybden med APA'er, herunder hvorfor disse udarbejdes og anvendes. Afsnittet vil indeholde analyse af fordele og ulemper ved udarbejdelse af APA'er set fra skattemyndighedernes og virksomhedernes side. Afsnittet vil afslutningsvis indeholde en analyse og vurdering i relation til SKATs aktivitetsplan og OECD's handlingsplan, BEPS. Dette med fokus på fremtidige muligheder og udfordringer på transfer pricing-området.

Projektets afsluttende afsnit vil ud fra de øvrige tre afsnit give et bud på den fremtidige anvendelse af APA'er, og tendenser inden for området. I afsnittet vil der afslutningsvis perspektiveres til øvrige muligheder for risikoafdækning.

1.5 Målgruppe og formål

Afgangsprojektet er primært rettet mod læseren, der ønsker et overblik over APA-processen i Danmark, reguleringen og lovgivningen af APA'er, fordele og ulemper ved en APA samt hvilke fremtidsudsigter APA'er har. Sekundært kan projektet bruges som en overordnet gennemgang af transfer pricing emnet.

Det grundlæggende mål med afgangprojektet er, at analysere og give et bud på fremtidsudsigten for APA'er samt hvilke udfordringer og muligheder skattemyndighederne og virksomhederne i fremtiden står overfor.

2.0 Historisk tilbageblik

Op gennem 1900-tallet var tendenserne i samfundet, en stigende afhængighed af kapital- og vareoverførsel mellem verdens lande. Denne udvikling kan tilskrives den teknologiske udvik-

ling samt en forbedret infrastruktur og logistiske muligheder for at fragte varer mellem landene. Udviklingen bliver dog bremset af de to verdenskrige og har generelt været præget af de økonomiske konjunktursving i samfundet.

Efter den kolde krig og op gennem 1990'erne accelererede udviklingen for alvor og verdensmarkedet fik et nyt udseende. Grænserne blev for alvor nedbrudt, og en række økonomi- og handelsbarrierer blev ophævet. Specielt tiltrædelsen af Maastricht-traktaten som trådte i kraft den 1. november 1993⁷. Dette var startskuddet for at varer, teknologier og kapital frit kunne overføres mellem de deltagende lande. Tanken bag aftalen var i første omgang, at styrke de europæiske landes position på verdensmarkedet ved et stærkt og ensartet europæisk hjemmemarked. EU har dog i de senere år haft et øget fokus på politisk og administrativt samarbejde. Lignende handelsunioner på andre kontinenter begyndte at etableres i samme periode. Eksempler på disse er NAFTA (mellem de store nordamerikanske og mellemamerikanske lande), MERCOSUR (mellem de fleste sydamerikanske lande), AFTA (mellem enkelte asiatiske lande) samt ANZCERTA (mellem de store oceanske lande). Herudover blev der på globalt plan etableret World Trade Organization (herefter WTO) i midt halvfemserne. WTO har til formål at hjælpe eksportører og importører med deres hverv verden over.

Således eskalerede tendensen allerede i begyndelsen 1990'erne til et øget handelssamarbejde mellem landene. Dette skulle grundlæggende sikre virksomhederne bedre vilkår for produktion og afsætning. Den teknologiske udvikling har ligeledes sat sit aftryk på verdenshandlen. Kommunikations- og transportmuligheder er blevet bedre og forenklet både med tanke på flytningen af varer, mennesker, informationer med videre. Dette har således givet endnu bedre forudsætninger for selskaber at operere internationalt. Grænserne er derfor på sin vis blevet ophævet. Dette muliggør, at selskaberne kan placere deres produktion det billigste og bedste sted i forhold til distribution og øvrige aktiviteter.

Den internationale handel af varer og tjenesteydelser, teknologi og kapital er forøget kraftigt gennem årene⁸. Udover konkurrencen på verdensmarkederne er blevet skærpet, er også de lokale markeder berørt. Udover den almindelige konkurrence på hjemmemarkedet, skal de

⁷ <http://www.eu-oplysningen.dk/leksikon/alle/publ075/>

⁸

http://www.wto.org/english/res_e/statis_e/statis_bis_e.htm?solution=WTO&path=/Dashboards/MAPS&file=Map.wcdf&bookmarkState={%22impl%22:%22client%22,%22params%22:{%22langParam%22:%22en%22}}

nu også konkurrere med udenlandske virksomheder. Dette har resulteret i et øget behov for konsolideringer, for herigennem at skabe synergieffekter og en øget effektivitet til at kunne modstå den hårdere konkurrence. Disse konsolideringer er både sket i form af virksomhedsopkøb, fusioner eller øvrige strategiske samarbejder på enten nationalt eller internationalt niveau. Således er resultatet af dette et stadigt stigende antal koncerner, oftest med en eller anden form for international aktivitet.

Ovenstående udvikling har medført, at landene kæmper for at tiltrække de store virksomheders produktion, kapital, teknologier med videre. Et af parametrene virksomhederne altid kigger på er skattelovgivningen, idet omkostningen til skat oftest er væsentligt for virksomhederne. For at tiltrække virksomhederne ses væsentlige nedsatte skatteprocenter i stort set alle europæiske lande i takt med denne udvikling⁹. Herunder er der enkelte lande, der går så vidt, til at sænke selskabsskatten drastisk til en meget lav eller ingen beskatning for at lokke selskaberne til.

Dette har således ført til, at de andre landes skattemyndigheder kæmper for at værne om deres berettigede skatteprovenu. Herunder frygten for, at selskaberne vælger et land med en meget beskedent eller ingen beskatning. Der er således sket en hastig udvikling indenfor international handel på tværs af landegrænser. Dette har ligeledes betydet ændringer i lovgivningen og rammerne indenfor de koncerninterne afregningspriser - i almindelig tale kaldet transfer pricing.

3.0 Lovgivning

Den danske lovgivning har været udsat for en række ændringer og tilpasninger over en årerække bundet den hastige internationale udvikling. Dette er sket som følge af udviklingen i globaliseringen og de generelle tendenser i international ret, lovgivning, retningslinjer, cirkulærer, anbefalinger med videre.

Den første egentlige lovgivning i relation hertil ved lov nr. 104 af den 15. maj 1903¹⁰, hvor statsskatteloven blev indført. Særligt §§ 4-6 omhandlende beskatningen af indtægter og fradragberettigede omkostninger for både fysiske og juridiske personer.

⁹ <http://www.skm.dk/skattetal/statistik/generel-skattestatistik/selskabsskattesatser-i-eu-landene-1985-2013/>

¹⁰ <http://www.skm.dk/media/112481/skatteberegningsreglerne100aar.pdf>

Regeringen blev bemyndiget ved lov nr. 149 af 10. april 1922¹¹ til at indgå dobbeltbeskatningsoverenskomster med øvrige lande. Dette muliggjorde at virksomheder kunne undgå en eventuel dobbeltbeskatning.

Selskabsskatteloven blev indført ved lov nr. 255 af 11. juni 1960¹² og gav hjemmel til beskatning af virksomheder.

Der var indtil 1962 ikke en egentlig skattelovgivning eller lovhjemmel i relation til transfer pricing, men udelukkende almindelig skattelovgivning eller muligheden for dobbeltbeskatningsoverenskomster. Som følge heraf blev der i 1950'erne oprettet en arbejdsgruppe i det daværende OEEC (i dag kendt som OECD), som havde til formål at udarbejde en skattekonvention og definere retningslinjer for prisfastsættelse af af koncerninterne transaktioner.

I 1962 blev selskabsskattelovens § 12 indført. Denne omhandler hjemmel for skattemyndighederne til at foretage korrektioner overfor danske selskaber, der er ejet eller kontrolleret af udenlandske koncerner.

OECD's første udgave af modeloverenskomsten med den danske titel "Udkast til dobbeltbeskatningsoverenskomst for så vidt angår indkomst og formue" blev udgivet i 1963. Den udsprang som følge af et stigende antal dobbeltbeskatningsoverenskomster. Denne er dog løbende uddybet og ajourført specielt op gennem halvfemserne og nullerne, og senest i 2010¹³. Ændringerne de senere år har dog mest bestået af præcisering af kommentarerne i artiklerne.

"Transfer Pricing and Multinational Enterprises" blev titlen på de første transfer pricing guidelines udgivet af OECD i 1979. Guidelines indeholder en beskrivelse af internationale retningslinjer for behandling af skattemæssige reguleringer og prisfastsættelsesmetoder ved koncerninterne transaktioner. Denne seneste udgave er fra 2011¹⁴.

Der blev herudover i 1984 og 1987 udgivet supplerende rapporter fra OECD som tillæg til guidelines med titlerne "Three taxation issues" og "Thin capitalisation".

¹¹ <https://www.retsinformation.dk/Forms/r0710.aspx?id=63303>

¹² <http://www.statensnet.dk/pligtarkiv/fremvis.pl?vaerkid=36405&repreid=0&filid=67&iarkiv=1>

¹³ http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2010_mtc_cond-2010-en#page1

¹⁴ <http://www.oecd.org/daf/inv/mne/oecdguidelinesformultinationaleenterprises.htm>

I 1988 udgav USA en pendant til OECD's modeloverenskomst ved section 482 white paper, som blev den officielle regulering på området i USA. I hovedtræk er der ikke væsentlige forskelle til udgivelsen af OECD.

Voldgiftskonvention blev den 1. januar 1990 vedtaget i EU. Konventionen indeholdt beføjelser til ophævelse af dobbeltbeskatning ved transfer pricing sager. I dansk regi blev denne vedtaget i dansk ret i 1991, dog først med ikrafttrædelse i 1995.

I årene 1995-1997 kom der væsentlige supplementter til de oprindelige udkast til guidelines. Af væsentlige supplementter er det værd at nævne beskrivelsen af armslængdeprincippet, prisfastsættelsesmetoder, fremgangsmåderne til løsning af transfer pricing-sager i fællesskab med skattemyndigheder, behandlingen af immaterielle rettigheder med videre.

Med indførsel af lov nr. 131 af den. 25 februar 1998 blev indholdet vedrørende oplysningspligten, dokumentationspligten, genoptagelsesret og –frist for de selskaber med kontrolrede transaktioner vedtaget¹⁵.

I 1998 blev armslængdeprincippet og oplysningspligten indført i dansk ret, henholdsvis ved ligningslovens § 2 og skattekontrolloven § 3 B. Dette blev gjort i lov nr. 432 af den 26. juni 1998¹⁶. Senere er begge love blevet opdateret. I samme ombæring blev SEL § 12 ophævet og erstattet af LL § 2. Ændringen skyldtes at de danske skattemyndigheder havde svært ved at gennemføre forhøjelser, grundet manglende dokumentation og praksis for definition af armslængdevilkår¹⁷. Således blev skattemyndighedernes forudsætninger for at inddrive sager for retsinstanser forbedret.

”Lov om ændring af skattestyrelsesloven og andre love” blev vedtaget ved lov nr. 381 den 2. juni 1999 omhandlende fastsættelsen af frister ved sager omkring transfer pricing.

I 2002 udgav SKAT den første dokumentationsvejledning til selskaber og rådgivere.

Ved lov nr. 408 af den 1. juni 2006¹⁸ udvidede man skattekontrolloven igen. Ændringen indebærer blandt andet en opstramning af de generelle dokumentationsbestemmelser. Indenlandske transaktioner blev ligeledes omfattet af dokumentations- og oplysningspligten, lige-

¹⁵ http://www.tax.dk/jv/cd/mobile/C_D_11_4_1.htm

¹⁶ http://www.tax.dk/jv/cd/C_D_2_4_4_1_2.htm

¹⁷ Skattemyndighederne tabte heriblandt sager til BP jf. TfS 1988, 292 H

¹⁸ <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oID=332276>

som man indførte bødestraf for mangelfuld eller fejlagtig dokumentation. Der blev herudover indført en minimumsgrænse for små og mellemstore under givne forudsætninger.

I bekendtgørelsen nr. 24 af 24. januar 2006 blev "Transfer pricing – dokumentationsbekendtgørelsen" offentliggjort¹⁹. Denne indeholder kravene til dokumentation af afregningspriser for de kontrollerede transaktioner. Kort efter udgav SKAT en opdateret vejledning hertil. Denne blev udgivet primært med henblik på, at beskrive og vejlede omkring kravene i dokumentationsbekendtgørelsen.

Folketingen gjorde selskabernes skattebetalinger offentligt tilgængelige fra indkomståret 2011²⁰.

Lov nr. 591 af 18. juni 2012²¹ blev vedtaget med det formål at intensivere jagten på nulskatte-selskaber. Herunder blev der vedtaget en forhøjelse af bøder for selskaber med selvangivelsesfejl og dokumentationsfejl. Bøderne bliver beregnet på baggrund af antal ansatte eller som en procentdel af omsætningen, herudover vil en manglende udarbejdet transfer pricing-dokumentation resultere i en bøde på kr. 250.000. Kravet om eventuelle revisorerklæringer blev ligeledes indført, hvis virksomheden indenfor de sidste fire år samlet har driftsunderskud eller handler med koncernselskaber i visse lande uden for EU.

3.1 Delkonklusion

Ved ovenstående tilbageblik på udviklingen af transfer pricing-lovgivningen konstateres en hastig udvikling indenfor området. Den samme hastige udvikling ses i den internationale samhandel og den eksplosive globalisering. Der er derfor en naturlig sammenhæng mellem lovgivningen og den økonomiske udvikling. Lovgivere og organisationer er blevet nødsaget til at lovgive og udstikke retningslinjer til at imødegå udviklingen. Herudover også i relation til løsningen af den stigende kompleksitet på skattemæssige områder mellem verdens lande, som følge af det stærkt stigende antal koncerninterne transaktioner og komplicerede koncernstrukturer.

Armslængdeprincippet er beskrevet i ligningslovens § 2, som er adopteret ud fra OECD's modeloverenskomst artikel 9. Med baggrund heri har OECD udgivet transfer pricing guide-

¹⁹ <https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=17190>

²⁰ <http://skat.dk/SKAT.aspx?old=2089696>

²¹ <http://www.ft.dk/samling/20111/lovforslag/L173/index.htm>

lines til tolkning og anvendelse af armslængdeprincippet. Ved indførelse af SKL § 3 B i dansk ret, som omfatter dokumentations og oplysningspligten, sikres at lovkravene er i overensstemmelse med OECD's guidelines. Dokumentationsbekendtgørelsen og yderligere underliggende vejledninger er udarbejdet med det formål, at give skatteydere og rådgivere en beskrivelse af de love og tilhørende krav i relation hertil.

3.2 Definition af transfer pricing

SKAT forholder sig således til definitionen af transfer pricing:

*"Transfer pricing drejer sig om prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner. Hermed menes overdragelse af varer, serviceydelser mv. mellem koncernforbundne selskaber, hovedaktionærer eller faste driftsteder. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst skal denne prisfastsættelse foretages på armslængdevilkår. Det vil sige, at priser og vilkår skal være fastsat i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået mellem uafhængige parter."*²²

Der er som antydnet ikke en kort og skarp definition af transfer pricing, og det er ej heller en eksakt videnskab, hvad angår anvendelsen i praksis. Den historiske gennemgang viser, at lovgiverne i de senere årtier har været meget progressive. Dette har været en nødvendighed for at følge med den økonomiske udvikling samt den stigende risiko for det berettigede skattegrundlag, bevist eller ubevist, kanaliseres væk.

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

OEEC blev stiftet i 1948 med det formål, at administrere Marshall-planens fordeling af over tolv milliarder dollars til de europæiske lande efter 2. verdenskrig. I 1961 udsprang organisationen OECD, som er en forkortelse for Organisation for Economic Co-operation and Development.

Organisationens formål er blandt andet at²³:

- sikre de bedste betingelser for økonomisk vækst, beskæftigelse og højne levestandard
- bidrage til udviklingen i verdensøkonomien i en sund og positiv retning
- skabe de bedste forudsætninger for ensartede standarder inden for de fælles interesseområder.

²² <https://www.skat.dk/SKAT.aspx?old=1843725>

²³ <http://oim.dk/arbejdsomraader/international-oekonomi/oecd.aspx>

Herunder nævnes skatteområdet som eksempel, hvor det er hensigten af medlemslandene skal forhindre skadelig konkurrence på skattepolitikken. I stedet for at modarbejde hinanden, skal medlemslandene skabe enighed omkring fælles standarder for specielt virksomhedsbeskatning.

Organisationen er ikke en lovgivende magt, dog benytter eller implementere mange lande OECD's retningslinjer for at mindske kompleksiteten af international transfer pricing. Dette som følge af at særlige nationale lovgivninger antageligvis bygger på andre principper, og kan ende i konflikt eller dobbeltbeskatning. Antallet af medlemslande bliver løbende øget, dog er organisationen bredt repræsenteret af de fleste vesteuropæiske lande, USA, Canada og flere betydningsfulde lande fra øvrige kontinenter.

3.4 OECD's modeloverenskomst

Kort efter stiftelsen udgav OECD i 1963 den første modeloverenskomst. Modeloverenskomsten er, ligesom anden lovgivning gennem tiden, blevet opdateret løbende, heriblandt i årene 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008 og senest i 2010²⁴.

Når der foretages transaktioner på tværs af landegrænser, vil det uomtvisteligt inddrage flere nationale skattelovgivninger. I nogle tilfælde opstår der konflikt herimellem. Her tænkes at flere skattemyndigheder ønsker at beskatte den samme indkomst. Dette vil således skabe en dobbeltbeskatningssituation. I sådanne tilfælde er der brug for en referenceramme, der kan ensarte opfattelsen af den rette indkomstmodtager. Modeloverenskomsten fungerer derfor, som denne internationale referenceramme. Det skal dog nævnes, at på trods af OECD's arbejde er internationalt anerkendt, er der ikke krav om indfasning af anbefalingerne i national ret, og der kan derfor til stadig forekomme større forskelle på tværs af landene.

Modeloverenskomsten bruges i vid udstrækning til indgåelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem landene, også selvom disse ikke er medlem af OECD. Alle OECD lande har tiltrådt modeloverenskomsten, dog har enkelte valgt at tage forskellige forbehold.

Modeloverenskomstens funktion er foreneligt med de formål hvorunder organisationen blev stiftet - at undgå økonomisk dobbeltbeskatning ved at modarbejde eventuelle hindringer.

²⁴ <http://www.oecd.org/tax/treaties/oecdmtcavailableproducts.htm>

Derved sikre at varer, kapital med videre kan flyde frit mellem landene og forbedre relationerne herimellem. Herudover udarbejdes der standardiserede retningslinjer for, hvordan løsningen af en dobbeltbeskatningssag kan se ud.

Særligt tre artikler i modeloverenskomsten er interessante i transfer pricing øjemed, og ikke mindst deres betydning i dansk ret samt i forhold til behandlingen af dobbeltbeskatning i internationalt perspektiv.

Artikel 9 om forbundne foretagender er særlig interessant, idet denne blandt andet omhandler definitionen af armslængdevilkår.

"1. Where

*a) an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or
b) the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State,*

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

*2. Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State — and taxes accordingly — profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Convention and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other."*²⁵

I ovenstående defineres hvem der er omfattet af artiklen, dog præciseres fysiske og juridiske personer ikke, som vi kender det i den danske lovgivning ved LL § 2. I nederste afsnit i stk. 1 fremgår det at koncerninterne transaktioner, som ikke er på armslængdevilkår, giver mulighed for at lave primære korrektioner. Dog fremgår det af artiklens stk. 2, at hvis en primær korrektion bliver foretaget med baggrund i stk. 1, kan den berørte part anmode om at få

²⁵ "OECD's modeloverenskomst", artikel 9

lavet en såkaldt korresponderende korrektion, så dobbeltbeskatning undgås. Såfremt der er uenighed mellem de implicerede skattemyndigheder skal procedurerne angivet i artikel 25 følges.

Artikel 25 er som beskrevet en aftaleprocedure, der ikke har hjemmel i lovgivningen. Denne aftaleprocedure beskriver behandlingen i forbindelse med skattemyndighedernes uenigheder ved korrektioner. Som beskrevet i modeloverenskomstens artikel 7, anbefales det, at ved foretagelsen af en primær korrektion, at skattemyndighederne forsøger at finde en tilsvarende kompenserende korrektion i den modsatte skattemyndighed. Det er således ikke et krav at de implicerede parter når til enighed, dog skal der gøres et forsøg på at finde en løsning. Se i øvrigt afsnit 5.

I forlængelse af ovenstående, er artikel 26 udarbejdet. Artiklen beskriver hvordan oplysningerne mellem skattemyndighederne skal udveksles i forbindelse med løsning af en dobbeltbeskatningssituation. Der sættes eksempelvis begrænsninger op for, hvem der må modtage oplysningerne. Dermed får kun de personer og myndigheder, der er impliceret i løsningen disse. Herudover kan man ikke kræve udlevering af oplysninger, hvis der er tale om erhvervsmæssige eller forretningsmæssige hemmeligheder, eller det i øvrigt strider mod anden national lovgivning.

3.5 OECD's transfer pricing guidelines

Guidelines er udarbejdet ud fra modeloverenskomsten. Formålet er kort fortalt at give retningslinjer for, hvordan dobbeltbeskatning undgås. Guidelines blev udgivet som følge af et ønske om ensartet transfer pricing-politik for medlemslandene. Herudover et ønske om, at foretage ensartede præciseringer i et voksende marked for multinationale koncerner, og et stigende antal kontrollerede transaktioner.

Det manglende element i modeloverenskomsten, og således også i ligningslovens § 2, er retningslinjer for anvendelsen af armslængdeprincippet i praksis. Løsningen på dette blev først udgivet af OECD i 1995 ved transfer pricing guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Dette afløste de tidligere udkast udgivet tilbage i 1979 og 1984.

Guidelines består af otte kapitler. Vigtigst af alt, indeholder denne en klar definition af armslængdeprincippet. Herudover omhandler kapitlerne prisfastsættelsesmetoder, sammenlig-

nelighedsanalyse, administrative tilgange til at undgå eller løse transfer pricing sager, dokumentation, immaterielle rettigheder, serviceydelser og aftaler omkring omkostningsfordeling. De tre sidste nævnte er først udgivet senere. Guidelines indeholder herudover tre appendikser omhandlende procedurer for at holde guidelines ajour, eksempler på anvendelsen af guidelines samt APA'er. Sidstnævnte behandler indgåelse af forhåndsftaler med en eller flere skattemyndigheder omkring prisfastsættelsesmetoder med videre. Se i øvrigt afsnit 6.

3.6 Statsskatteloven §§ 4-6

Det basale skatteretlige i dansk lovgivning er indskrevet i statsskattelovens §§ 4-6.

Statsskattelovens § 4 anviser at al indkomst genereret i indkomståret, skal betragtes som skattepligtig uanset hvor eller hvordan indkomsten er blevet optjent. I forlængelse heraf fastlår statsskattelovens § 5 og § 6, henholdsvis hvilke indkomster der skal beskattes og ikke beskattes. Sidstnævnte angiver hvilke omkostninger der kan fradrages ud fra princippet om, at de er med til erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten.

Herudover ligger det implicit i loven, at det også skal overvejes, hvem der er den rette indkomstmodtager. Altså skal det være den indkomstmodtager, uagtet om denne er en juridisk eller fysisk person, der har optjent indkomsten, som også beskattes af indkomsten. Spørgsmålet er oftest relevant ved selskaber, idet der skal tages stilling til, hvilket selskab der er den rette indkomstmodtager. I transfer pricing øjemed er dette derfor særligt interessant i forhold til prisfastsættelsen af de koncerninterne transaktioner og allokering af profitten mellem de koncernforbundne selskaber.

3.7 Selskabsskatteloven § 12

Med baggrund i ovennævnte paragraffer i statsskatteloven og dennes omtalte begrænsninger i forhold til rette indkomstmodtager, blev selskabsskattelovens § 12 indskrevet i dansk ret i 1962. Denne lov var således den eneste tilsigtede lov i dansk ret, der havde direkte fokus mod den stigende transfer pricing problematik på daværende tidspunkt.

Denne blev udarbejdet i forlængelse af OECD's modeoverenskomst artikel 7 og artikel 9. Før indførslen i dansk ret, havde skattemyndighederne ingen hjemmel i dansk lov til at foretage korrektioner af den skattepligtige indkomst til et dansk selskab, der var underlagt bestemmende indflydelse af et udenlandsk selskab, hvis transaktioner ikke var på armslængdevilkår.

Derved undgik man indkomstfiksering, ved at profitten blev overført til et udenlandsk selskab med en lavere beskatning. Dermed var ikke muligt, at værne om det berettigede danske skatteprovenu.

Problemet med selskabsskatteloven § 12 var den manglende præcision af kontrolbegrebet. Der henvises til beskrivelse heraf i afsnit 3.8.2. Denne manglende objektive definition, som normalt henstår at datterselskabet enten skal eje 50 % af aktiekapitalen eller stemmerettighederne, gjorde at kontrolbegrebet blev tolket subjektivt. Endvidere redegjorde loven kun for situationer, hvor et udenlandsk selskab kontrollerede et dansk selskab og eksempelvis ikke den omvendte situation.

Herudover indeholdt loven heller ikke en beskrivelse af metoderne for prisfastsættelse. Derfor var det svært for skattemyndighederne, at bevise at de koncerninterne transaktioner var foretaget på armslængdevilkår. Skattemyndighederne skulle endvidere have en stærk bevisbyrde for, at der var tale om indkomstforvridning. Det har derfor været svært at køre sager med hjemmel i denne paragraf. Dette selvom selskaberne på daværende tidspunkt skulle fremskaffe relevant dokumentation jf. skattekontrollovens § 6.

På trods af selskabsskattelovens § 12 indeholdt en generel accepteret transfer pricing-lovgivning var domstolene i deres fortolkning uenig i mange af skattemyndighedernes indstilling til forhøjelser. Kun sager hvor der var åbenlyst tale om indkomstforvridning, blev der foretaget korrektioner til skattepligtige indkomst. Ved lov 432 af den 26. juni 1998 blev ligningslovens § 2 indført og selskabsskattelovens § 12 stk. 1 og 2 blev ophævet.

3.8 Ligningsloven § 2

Med henvisning til referencen for lovedtagelsen nederst i ovenstående afsnit blev ligningslovens § 2 stadfæstet. Årsager til udarbejdelsen af denne lov lå grundlæggende i den manglende forudsætning i selskabsskattelovens § 12 og statskattelovens §§ 4-6 omkring kontrolbegrebet.

Man ønskede derfor en mere præciseret beskrivelse, så skattemyndigheder herefter havde en bedre hjemmel til at foretage de fornødne korrektioner, i et ellers kraftigt voksende antal koncerninterne transaktioner. Hermed fulgte man ligeledes OECD's modeloverenskomst.

Kort fortalt indeholder ligningslovens § 2 et afsnit omkring armslængdeprincippet og kontrolbegrebet.

3.8.1 Armslængdeprincippet

Ved vedtagelsen af ligningslovens § 2 ved lov nr. 432 af den 26. juni 1998 stadfæstede man således også armslængdeprincippet i dansk ret.

Uddrag af ligningslovens § 2 ved stk. 1.²⁶

”Skattepligtige,

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

skal ved opgørelsen af den skatte- eller udlodningspligtige indkomst anvende priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med ovennævnte parter i nr. 1-6 (kontrollerede transaktioner) i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter. Med juridiske personer i nr. 1 og stk. 3 sidestilles selskaber og foreninger m.v., der efter danske skatteregler ikke udgør et selvstændigt skattesubjekt, men hvis forhold er reguleret af selskabsretlige regler, en selskabsaftale eller en foreningsvedtægt.”

Ovenstående angiver at priser og vilkår for koncerninterne transaktioner skal opgøres på armslængdevilkår. Dette vil sige, at koncerninterne transaktioner skal være i overensstemmelse med vilkår to uafhængige parter vil handle efter. I punkt 1-6 angives hvem der er omfattet heraf.

Ved indførslen af ovenstående i dansk ret er OECD's armslængdeprincip ligeledes indført i dansk ret.

Skattemyndighederne har med indførslen af denne paragraf endvidere hjemmel til at foretage korrektioner, hvis de koncerninterne transaktioner ikke opfylder armslængdeprincippet.

²⁶ <https://www.retsinformation.dk/Forms/r0710.aspx?id=146323>

3.8.2 Kontrolbegrebet

Uddrag af ligningslovens § 2 stk. 2:

"Ved bestemmende indflydelse forstås ejerskab eller rådighed over stemmerettigheder, således at der direkte eller indirekte ejes mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller rådes over mere end 50 pct. af stemmerne..."

Kontrolbegrebet defineres i henhold til ovenstående. Kort fortalt forstås dette som en juridisk eller fysisk person der ejer mere end 50 % af selskabskapitalen eller af stemmerettighederne. Ligningslovens § 2 stk. 4 definerer endvidere, hvornår der tale om udenlandsk juridisk eller fysisk person. Den eneste forskel i relation til kontrolbegrebet er, at denne kun finder anvendelse hvis de kontrollerede transaktioner er omfattet af skattekontrollovens § 3 B. Det vil sige når der er tale om kontrollerede transaktioner på tværs af landegrænser. Årsagen til denne forskel er, at skattemyndighederne ikke har det samme incitament for kontrol vedrørende danske selskaber som i øvrigt indgår i en dansk koncern, idet indkomsten alligevel bliver beskattet i Danmark.

Der er forskellige måder at opfylde kontrolbegrebet på, hvilket gennemgås herunder.

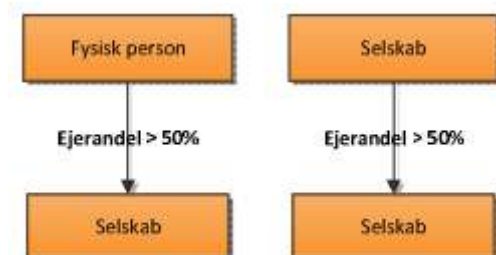
3.8.2.1 Direkte kontrol

Ved direkte kontrol forstås en juridisk eller fysisk person der ejer mere end 50 % af selskabskapitalen eller af stemmerettighederne direkte i et selskab.

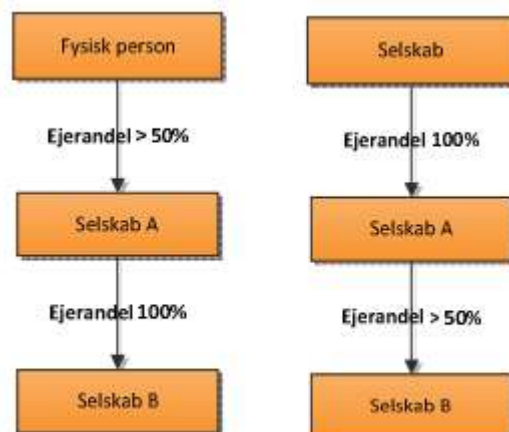
3.8.2.2 Indirekte kontrol

Ved indirekte kontrol forstås en juridisk eller fysisk person opnår ejerskab over mere end 50 % af selskabskapitalen eller af stemmerettighederne i et selskab. Dette kan eksempelvis være, at Selskab B er ejet 100 % af selskab A og den juridiske eller fysiske person ejer mere end 50 % af selskabskapitalen eller af stemmerettighederne i Selskab A.

Figur 3 - Kilde: Egen tilvirkning



Figur 4 - Kilde: Egen tilvirkning

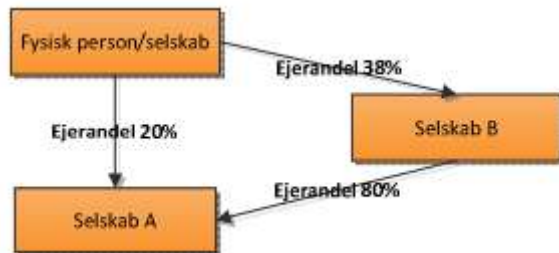


3.8.2.3 Kombinationen heraf

Ved en kombination af direkte og indirekte kontrol forstås en juridisk eller fysisk person opnår ejerskab over mere end 50 % af selskabskapitalen eller af stemmerettighederne i et selskab. Dette kan eksempelvis være at Selskab A er ejet 20 % af den juridiske

eller fysiske person, mens de resterende 80 % er ejet af Selskab B, hvor den selvsamme juridiske eller fysiske person ejer 38 %. Således ejer den juridiske eller fysiske person samlet set mere end 50 % af selskabskapitalen eller af stemmerettighederne i et Selskab A.

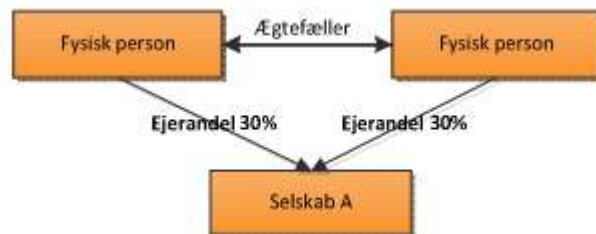
Figur 5 - Kilde: Egen tilvirkning



3.8.2.4 Nærtstående parter

Ved denne form forstås at nærtstående parter enten direkte, indirekte eller ved en kombination heraf ejer mere end 50 % af selskabskapitalen eller af stemmerettighederne i et selskab. Nærtstående parter kan eksempelvis være ægtefæller, børn eller lignende.

Figur 6 - Kilde: Egen tilvirkning



3.8.2.5 Kombination af stemme- og ejerandele på over 50 %

Man kan ligeledes have en situation hvor man eksempelvis via indirekte kontrol ejer en kombination af stemme eller ejerandele, som gør at disse kommer over 50 % og derfor går under kontrolbegrebet.

3.8.2.6 Faktisk kontrol

Der er en forskel i forhold til ligningslovens § 2 og modeloverenskomsten artikel 9 angående kontrolbegrebet. Førstnævnte forholder sig kun til den juridiske part af kontrolbegrebet, hvorimod modeloverenskomsten definerer kontrolbegrebet som faktisk kontrol. Forskellen herimellem ligger i, at hvis den juridiske eller fysiske person ikke ejer mere end 50 % af selskabskapitalen eller stemmerettighederne, men de jure foreligger de facto-kontrol. Et eksempel kunne være at Person A ejer præcist 50 % af Selskab B og de resterende ejerandele er spredt ud på et utal af småaktionærer. Herigennem har den omtalte de facto-kontrol over selskabet. Ved dette forhold er man ikke jf. ligningslovens § 2 omfattet af kontrolbegrebet, hvorimod man ville være omfattet af modeloverenskomsten artikel 9.

3.9 Skattekontrollovens § 3 B

Ved indførelse af skattekontrolloven i dansk ret ved § 3 B i 1998 blev danske virksomheder omfattet af oplysnings- og dokumentationspligten. I øvrigt en naturlig forlængelse af indførelsen af ligningslovens § 2 og sammenhæng med OECD's anbefalinger.

Lovhjemlen vedrører som omtalt dokumentationskravene i relation til koncerninterne transaktioner med udenlandske selskaber omfattet af ligningslovens kontrolbegreb samt stk. 4. Ved denne paragraf i skattekontrolloven skal den skattepligtige udarbejde dokumentation for, at de foretagne koncerninterne transaktioner er i overensstemmelse med armslængdevilkår.

Uddrag af skattekontrollovens § 3 B:

"Skattepligtige,

1) hvorover fysiske eller juridiske personer udøver en bestemmende indflydelse,

2) der udøver en bestemmende indflydelse over juridiske personer,

3) der er koncernforbundet med en juridisk person,

4) der har et fast driftssted beliggende i udlandet,

5) der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med et fast driftssted i Danmark, eller

6) der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med kulbrintetilknyttet virksomhed omfattet af kulbrinteskattelovens § 21, stk. 1 eller 4,

skal i selvangivelsen afgive oplysninger om art og omfang af handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med ovennævnte parter i nr. 1-6...."

Det bemærkes at ovenstående har omtrent samme ordlyd som LL § 2. Det angives i lighed med LL § 2, hvem der er omfattet af de kontrollerede transaktioner samt kontrolbegrebet. Forskellen ligger dog i, at der ikke kan foretages korrektioner med lovhjemmel i skattekontrollovens § 3 B. Herudover er der en forskel i relation til oplysningspligt, hvor det her er et krav at udarbejde yderligere specifikation til selvangivelsen angående de kontrollerede transaktioner.

Selve oplysningspligten handler om, at virksomheder der opfylder kravene omkring bestemmende indflydelse, skal ved indsendelse af selvangivelse angive oplysninger omkring handelsmæssige og eller økonomiske transaktioner med nærtstående parter uden anmodning fra skattemyndighederne. Dermed orienteres skattemyndighederne om der foreligger koncerninterne transaktioner omfattet af LL § 2.

Dokumentationspligten foreskriver, at virksomheder skal udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for de priser og vilkår de koncerninterne transaktioner er foretaget på baggrund af. Herudover skal dokumentationen kunne danne grundlag for en vurdering om, at de koncerninterne transaktioner er på armslængdevilkår. Der indgår ingen direkte beskrivelse i loven omkring, hvad en sådan dokumentation bør indeholde. Dog har SKAT udarbejdet en særskilt dokumentationsbekendtgørelse²⁷. I denne beskrives, hvad en godkendt transfer pricing dokumentation skal indeholde. Dette indebærer:

- Beskrivelse af koncernen og aktiviteterne, herunder hvilke koncernselskaber den skattepligtige har haft kontrollerede transaktioner med.
- Oplysninger omkring de koncerninterne transaktioner ved beskrivelse af produkter egenskaber, funktionsanalyse og forretningsstrategier.
- Sammenlignelighedsanalyse skal udarbejdes, hvor det er muligt ud fra uafhængige markedspriser, at vurdere om de interne koncerninterne transaktioner er handlet på armslængdevilkår.
- Implementeringen af princip for prisfastsættelsen.
- Relevante indgående aftaler m.v..

Såfremt SKAT ønsker at foretage revision skal dokumentationen udleveres. Myndighederne vurderer herefter, om transaktionerne er foregået på armslængdevilkår. Derved også om den udleverede transfer pricing-dokumentation giver overbevisning for overholdelse af armslængdeprincippet.

3.9.1 Undtagelsesbestemmelser

Opfylder en skattepligtig skattekontrollovens § 3 B, stk. 6, som foreskriver at koncerner der beskæftiger under 250 ansatte, og enten har en årlig balance på under 125 mio. kr. eller 250 mio. kr. i omsætning, ikke er omfattet af dokumentationspligten. Dog skal man stadig udfærdige dokumentation, hvis der er kontrollerede transaktioner med koncernforbundne virksomheder udenfor EU, som Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med.

²⁷ <https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=17190>

3.9.2 Revisorerklæring

I skattekontrollovens § 3 B stk. 8 fremgår, at SKAT kan pålægge virksomheder omfattet af stk. 1 eller stk. 6, at indsende en revisorerklæring. Revisor skal erklære sig om, at vedkommende ved det udførte arbejde, ikke er blevet opmærksom på forhold, der giver grundlag til at konkludere at transfer pricing dokumentationen ikke giver et retvisende billede af afregningspriser og vilkår for de koncerninterne transaktioner. Der er dog betingelser der skal være opfyldt før SKAT kan kræve denne revisorerklæring. Eksempelvis, at virksomheden har haft kontrollerede transaktioner med juridiske eller fysiske personer uden for EU eller EØS, som ikke har dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark samt at erklæringen har relevans for SKAT.

3.9.3 Bøder

I skattekontrollovens § 14 stk. 4 fremgår det at:

*"Med bøde straffes den, der forsætligt eller af grov uagtsomhed afgiver urigtige eller vildledende oplysninger om opfyldelse af betingelserne for anvendelse af § 3 B, stk. 6."*²⁸

Hvis skattekontrollovens § 3 B stk. 6 ikke overholdes, straffes dette med bøde. Denne er fastlagt til den største af følgende to beløb. Bøden måles i forhold til 0,5 % af omsætningen op til 500 mio. kr. og 0,1 % af den resterende omsætning op til 1 mia. kr. og endeligt 0,05 % af omsætningen over 1 mia. kr.. Alternativt måles bøden i forhold til antal ansatte. Således at bøden bliver 250.000 kr. op til 50 antal ansatte og stiger med 250.000 kr. for hver yderligere 50 ansatte op til 500 ansatte. Hvis der er over 500 antal ansatte bliver bøden fastsat til 2 mio. kr.

I skattekontrollovens § 17 stk. 3 fremgår at:

"Med bøde straffes den, der forsætligt eller af grov uagtsomhed undlader rettidigt at indsende den skriftlige dokumentation, som der er pligt til at udarbejde efter § 3 B, stk. 5 og 6, eller indhente revisorerklæring efter § 3 B, stk. 8."

Det fremgår af ovenstående, at hvis dokumentationspligten ikke overholdes straffes dette med bøde. Bøde herfor er 250.000 kr. per selskab per indkomstår, hvilket dog er muligt at nedsætte, såfremt der senere kommer dokumentation af behørig kvalitet. Herudover hvis der ikke er udarbejdet transfer pricing-dokumentation, øges bøden med 10 % af en eventuel

²⁸ <https://www.retsinformation.dk/Forms/r0710.aspx?id=152434>

forhøjelse af virksomhedens skattepligtige indkomst., hvilket beregnes ved forskellen mellem selvangivet indkomst og fikseret indkomst.

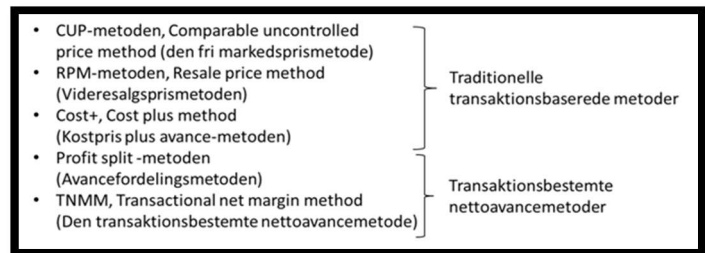
4.0 Prifastsættelsesmetoder

Til brug for prifastsættelsen af koncernselskabernes interne transaktioner, anbefaler OECD fem prifastsættelsesmetoder som kan anvendes. Alle metoderne tager udgangspunkt i, at koncernselskabernes kontrollerede

transaktioner sidestilles med lignende transaktioner mellem uafhængige parter. Grundlaget til brug for sammenligningen skal ske med baggrund i en

sammenlignelighedsanalyse og ud fra OECD's fem faktorer for sammenlignelighed²⁹:

- Produkters egenskaber
- Funktionsanalyse (funktioner, aktiver og risici)
- Kontraktvilkår
- Økonomiske omstændigheder
- Forretningsstrategier



Figur 7 – Kilde: Den juridiske vejledning 2014-1, C.D.11.2.2.2.1 Metoderne

4.1 Sammenlignelighedsfaktorer

De fem sammenlignelighedsfaktorer skal, ligegyldigt valg af prifastsættelsesmetode, altid overvejes og tages i betragtning. Prioriteringen af de fem faktorer, afhænger dog af hvilken metode der vælges. Ifølge SKL § 3 B og dokumentationsbekendtgørelsen skal sammenligneligheden endvidere dokumenteres i en sammenlignelighedsanalyse, således denne kan verificeres.

Comparable Uncontrolled Price Method (herefter CUP metoden) er den eneste metode, hvor prisen anvendes som sammenlignelig transaktion. De fire andre metoder anvender brutto- eller nettoavancen som sammenlignelig transaktion. På baggrund heraf, er den væ-

²⁹ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrators, juli 2010, afsnit D.1 punkt 1.36 og Den juridiske vejledning 2014-1, C.D.11.2.2.1.2 De fem sammenlignelighedsfaktorer

sentligste sammenlignelighedsfaktor ved brug af CUP metoden produktets egenskab. Ved brug af én af de 4 andre metoder er funktionsanalysen, altså aktiver, funktioner og risici, den væsentligste sammenlignelighedsfaktor.³⁰

De enkelte sammenlignelighedsfaktorer dækker over en lang række overvejelser. Disse er specificeret og eksemplificeret med yderligere forklaringer nedenfor.

- **Produkters egenskaber:** Dækker over realydelsens egenskaber. Hvilke egenskaber er der i den ydelse/produktet der sælges? Dette dækker både over varens kvalitet og varemærkets værdi samt eventuelle ekstra garantiforpligtelser og services.
- **Funktionsanalyse (funktioner, aktiver og risici):** Omfatter de tre punkter:
 1. **Funktioner:** Hvilke funktioner besidder virksomheden ved tilblivelsen af produktet? Flere funktioner er som udgangspunkt ensbetydende med flere omkostninger og dermed en højere pris. Analyse af en virksomhedens funktioner gøres med udgangspunkt i den interne værdikæde.
 2. **Aktiver:** Hvilke aktiver anvendes i transaktionen? Her skal både materielle og immaterielle aktiver medtages. Ofte er det de immaterielle aktiver der er svære at sammenligne.
 3. **Risici:** Hvilke risici har virksomheden påtaget sig? Som udgangspunkt forventes en større profit/afkast jo større risici man påtager sig.
- **Kontraktvilkår:** Kontraktvilkår omfatter en analyse af de kontrakter, som kontrollerer de forpligtelser og rettigheder, der er i forhold til den koncerninterne transaktion. Herunder hvordan forskellige risici er fordelt mellem koncernens selskaber, og hvem der i sidste ende bærer disse.
- **Økonomiske omstændigheder:** Beskriver de forskellige økonomiske omstændigheder, der er til stede ved forskellige markeds- og konkurrencesituationer. Økonomiske omstændigheder dækker bredt over både forhandlingspositioner, købekraft, afgifter, tidspunkt for købet samt andre samfundsøkonomiske situationer.
- **Forretningsstrategier:** Uafhængige virksomheder har mulighed for at benytte forskellige og differentierede strategier, hvorimod datterselskaber i en koncern ofte bliver tvunget til at gøre brug af én bestemt strategi. Dermed har datterselskabet ikke mulighed for at differentiere sig.

³⁰ Den juridiske vejledning 2014-1, C.D.11.2.2.2.1 Metoderne

4.2 Sammenlignelighedsanalyse

Ved udarbejdelsen af sammenlignelighedsanalysen er målet, at finde det mest korrekte grundlag til vurdering af priser, vilkår med videre., som hvis den kontrollerede transaktion var sket mellem to uafhængige parter. Endvidere skal transaktionen være foretaget under de samme økonomiske og forretningsmæssige forhold.

OECD opererer med en ni-trins proces ved udarbejdelsen af en sammenlignelighedsanalyse³¹:

1. Fastlæggelse af de år analysen dækker
2. Analyse af omstændigheder
3. Gennemgang af den kontrollerede transaktion
4. Identificering af uafhængige interne sammenlignelige transaktioner
5. Identificering af uafhængige eksterne sammenlignelige transaktioner
6. Valg af transfer pricing-metode og eventuel Profit Level Indicator (PLI)
7. Udvalgelse af (de mest) sammenlignelige transaktioner
8. Sammenlignelighedsjusteringer
9. Tolkning og anvendelse af data til at fastlægge armslængdepriser og -vilkår

Individuel gennemgang af de ni punkter er foretaget i det efterfølgende afsnit.

4.2.1 Fastlæggelse af de år, analysen dækker

Virksomheden skal angive for hvilken periode sammenlignelighedsanalysen dækker, herunder hvornår den kontrollerede transaktion er sket. Så vidt muligt skal den sammenlignelige transaktion have fundet sted i tilsvarende periode. Hvis ikke dette er tilfældet, skal der i analysen tages stilling til ændringer i de økonomiske omstændigheder, der i de to perioder har været forskellige. Ifølge OECD må der i analysen, og til brug af fastsættelsen af armslængdeprisen ikke bruges transaktioner, der har fundet sted efter den kontrollerede transaktion er foretaget³². Det vil sige, at kun historiske transaktioner eller samtidige transaktioner kan bruges i analysen. Transaktioner der er sket efter den kontrollerede transaktion, kan dog

³¹ Den juridiske vejledning 2014-1, C.D.11.2.2.1.3 Sammenlignelighedsanalysen

³² OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrators, juli 2010, afsnit B.4 punkt 3.74

være brugbare ved fx sammenligning af produktets livscyklus med videre, men ikke som en del selve armslængdeprisen.

4.2.2 Analyse af omstændigheder

Omstændighederne i forbindelse med den kontrollerede transaktion skal beskrives i sammenlignelighedsanalysen. Virksomheden skal beskrive de økonomiske- og forretningsmæssige omstændigheder, således det giver et indblik i, hvordan markedssituationen ser ud. Herunder konkurrencevilkår, lovgivning, offentlig regulering med videre. Samtidig skal den forretningsmæssige del analyseres, blandt andet forretningsituation og produkttilstand. Dette er med til at skabe et billede af virksomheden, og dennes tilstand hvorunder den kontrollerede transaktion er sket.

4.2.3 Gennemgang af den kontrollerede transaktion

Hele forståelsen og behandling af den kontrollerede transaktion analyseres under dette step. Steppet er som udgangspunkt et fundament for den øvrige proces i analysen. Dette som følge af, at virksomheden her beskriver hele den kontrollerede transaktion.

Det er vigtigt, at man i analysen identificere alle relevante interne parter, og fordeler deres ydelser samt eventuelle modydelse. De enkelte koncerninterne virksomheders funktioner, aktiver og risici skal gennemgås i analysen, både for at kunne danne det bedste grundlag til sammenlignelighedsanalysen, og for at kunne vælge den mest korrekte og egnede prisfastsættelsesmetode.

4.2.4 Identificering af uafhængige interne sammenlignelige transaktioner

Efter analysen af selve den kontrollerede transaktion, skal det nu undersøges internt i virksomheden, om der eksisterer en intern uafhængig transaktion, der kan bruges til at sammenligne den kontrollerede transaktion med.

Interne uafhængige transaktioner kan bruges, da produkt- og markedsforhold ofte er sket på et sammenligneligt niveau. Sædvanligvis vil det være de kontraktuelle forhold, herunder funktioner, aktiver og risici, samt de interne strategier der kan variere ved sammenligning med en intern uafhængig transaktion. Dette skyldes, at man ofte internt kan have fordelagtige og standardiserede procedurer på tværs af koncernselskaberne, og derigennem skabe en synergieffekt og omkostningsbesparelse, fx ved anvendelse af funktioner på tværs af de koncernforbundne selskaber.

4.2.5 Identificering af uafhængige eksterne sammenlignelige transaktioner

Såfremt der ikke eksisterer en intern uafhængig transaktion, er næste step en undersøgelse af muligheder for at finde og dokumentere eksterne sammenlignelige transaktioner. Undersøgelsen skal, ligesom ved den interne sammenlignelige transaktion, ske med baggrund i de samme sammenlignelighedsfaktorer der tidligere i processen er bestemt. De fundne transaktioner til brug for analysen, skal selvfølgelig være sket mellem to uafhængige parter, hvorfor en ekstern kontrolleret transaktion ikke er anvendelig.³³

4.2.6 Valg af transfer pricing-metode og eventuel Profit Level Indicator (PLI)

OECD opererer med fem prisfastsættelsesmetoder, når en kontrolleret transaktion skal prisfastsættes ud fra armslængdeprincippet. Se i øvrigt afsnit 4.3.

Alle forudgående fem trin i processen tages til overvejelse, inden man udvælger prisfastsættelsesmetoden. Det endelige valg af den bedst egnede metode afhænger altså af, hvordan den enkelte metode passer ind i forhold til den udarbejdede analyse. Således afdækkes både egenskaberne i transaktionen (trin 1 og 3), de forretningsmæssige- og økonomiske omstændigheder (trin 2) samt tilgængelighed og troværdighed af data til brug for sammenligningen. Til sidste valget af den korrekte metode (trin 4, 5 og 6).

4.2.7 Udvælgelse af (de mest) sammenlignelige transaktioner

Efter valget af prisfastsættelsesmetoden, skal de bedste og mest egnede sammenlignelige transaktioner udvælgelse. Hvis der i udvælgelsen af disse, identificeres væsentlige forskelle mellem de enkelte udvalgte transaktioner, skal disse afdækkes. Dette kan ske ved en analyse, hvor specifikke forhold i de enkelte uafhængige transaktioner reguleres og justeres. Hermed overholdes sammenlignelighedskravet. Hvis justeringer kan ikke foretages, må den sammenlignelige transaktion forkastes.

4.2.8 Sammenlignelighedsjusteringer

Der søges altid efter så "rene" sammenlignelige transaktioner, og dermed så få reguleringer ved sammenligneligheden. Dette er dog en sjældenhed, hvorfor der næsten altid må justeres for specifikke forskelle ved sammenligningen af de priser og betingelser. Justeringen består i

³³ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrators, juli 2010, afsnit A.4.1 punkt 3.25

al sin enkelthed i, at identificere og adskille den forskel den sammenlignelige transaktion besidder, og dermed fjerne dennes effekt i transaktionen.

Oftest er det svært at konkretisere og justere forskelligheder i blandt andet forretnings- og produktfaktorer, herunder immaterielle anlægsaktiver og markedssituationen. Derimod kan fx kontraktvilkår være nemmere at justere, såfremt man er i besiddelse af data.

4.2.9 Tolkning og anvendelse af data til at fastlægge armslængdepriser og –vilkår

I processens sidste trin foretages der fortolkning og endelig analyse af data. Den endelige sammenlignelighedsanalyse, vil ofte indeholde flere sammenlignelige transaktioner, som hver især kan afvige fra hinanden. Sådanne afvigelser er udtryk for en generel usikkerhed ved sammenligningsgrundlaget, som primært skyldes svært konkretiserbare justeringer, nævnt under trin 8.

Det endelige resultat af den udarbejdede sammenlignelighedsanalyse, vil typisk ikke give et præcist facit, men give et interval af priser eller avancer alt afhængig af valg af metode. Disse vil kunne anvendes til fastsættelse af den kontrollerede transaktion.

I forbindelse med tolkning og anvendelse af data, er det muligt for virksomhederne at sammenligne flere prisfastsættelsesmetoder eller PLI'er med hinanden. Dette kan gøres med baggrund i, at begrunde den oprindelige beregnede transaktionsværdi.

4.3 De fem prisfastsættelsesmetoder

OECD's fem anbefalede metoder kan opdeles som traditionelle transaktionsbaserede metoder og transaktionsbestemte nettoavancemetoder.

De traditionelle transaktionsbaserede metoder anses som de direkte metoder, idet der er umiddelbar sammenhæng mellem metoden for prisfastsættelsen og afregningsprisen. Som beskrevet ovenfor anvender CUP metoden prisen som sammenlignelig transaktion, mens Resale Price Method (herefter RP metoden) og Cost Plus Method (herefter CP metoden) anvender bruttoavancer som sammenligneligt grundlag til at bestemme den kontrollerede transaktion.

De transaktionsbestemte nettoavancemetoder omfatter Profit Split Method (herefter PS metoden) og Transactional Net Margin Method (TNMM metoden). Disse metoder er modsat den traditionelle transaktionsbaserede metoder kategoriseret som indirekte metoder, idet

disse bruger sammenligningsgrundlag på nettoavanceniveau. Ved brug af disse metoder har man således foruden de direkte omkostninger også modregnet de variable omkostninger samt kapacitetsomkostninger. De transaktionsbestemte nettoavancemetoder skal som udgangspunkt bruges, såfremt der ikke er grundlag for at gøre brug af en af de direkte metoder.

4.3.1 Direkte og indirekte omkostninger

Direkte omkostninger kan beskrives som omkostninger, der direkte kan spores til de omkostningsobjekter de relaterer sig til. Dette er typisk vareforbrug i form af anvendte materialer.

Indirekte omkostninger er ikke-sporbare omkostninger til specifikke objekter. Typiske eksempler er fx løn til ledelsen, elektricitet med videre. Der kan ofte stilles spørgsmål ved de indirekte omkostninger indregnet ved opgørelse af en afregningspris, idet det kræver en specifik og korrekt allokering heraf. Dette kan ske efter fx forbrug af medarbejdertimer eller andre former for registreringer. Det er dog vigtigt, at allokeringssøglen altid udtrykker det korrekte ressourcetræk, da de tillagte indirekte omkostninger på lige fod med direkte omkostninger giver fradrag, og dermed minimere skattebetalingen.

4.3.2 Comparable Uncontrolled Price Method, CUP metoden(Den frie markedsprismetode)

CUP metoden er en af de tre direkte metoder, og dermed en af de præfere metoder, idet CUP metoden anvender en faktisk og gennemført transaktion som sammenligningsgrundlag. Metoden er især anvendelig ved afregning af varer og ydelser med standardiserede funktioner, der handles på et homogent marked uden præferencer. Dette betyder, at afregningsprisen udelukkende udtrykker prisen på varen/serviceydelsen med eventuelle præferencer udeholdt.

Grunden til at denne prisfastsættelsesmetode foretrækkes af OECD er, at der tale om en afsluttet transaktion på et frit marked, og dermed anses som værende på armslængdevilkår. Dog skal der i forbindelse med sammenligningen af afregningspriserne altid tages højde for eventuelle faktorer, der kan give et udslag i priserne. Dette foretages i en sammenlignelighedsanalyse, se afsnit 4.2.

Ved brug af CUP-metoden skal der skelnes mellem en intern CUP og en ekstern CUP. Den interne CUP er den mest anvendelige, da denne bygger på, at et koncernselskab sælger præ-

cis den samme vare til eksterne parter som til interne. Dermed kan den interne CUP bruges som sammenligningsgrundlag uden korrektioner. Dette er dog sjældent muligt, idet koncernselskaberne ofte blot er et internt mellemed, og udelukkende har transaktioner internt i koncernen.

Den eksterne CUP tager udgangspunkt i en transaktion mellem to uafhængige parter. I det transaktionen foretages mellem eksterne parter, er der en lav grad af kendskab til information omkring de økonomiske vilkår, kontraktlige vilkår med videre. Dette vil kræve justeringer i forhold til brug af transaktionen som sammenligningsgrundlag til en armslængdepris.

Des længere man går fra et homogent marked til et heterogent marked, vil flere faktorer påvirke den eksterne afregningspris; og des flere faktorer har indflydelse på prisen, des flere reguleringer skal der foretages for at opnå et sammenligneligt grundlag. Dermed bliver usikkerheden langt større på et mindre homogent marked, da det oftest er utrolig svært at konkretisere de enkelte beløb, der skal korrigeres.

Da det er en subjektiv vurdering, at specificere de faktorer, der har indflydelse på sammenligningsgrundlaget, og dermed hvilke korrektioner der skal foretages, er fastsættelsen af sammenligningsgrundlaget i høj grad præget af skøn.

Immaterielle aktiver som fx patenter eller brands, vurderes ofte som den væsentligste faktor for prisforskelle, men en lang række andre forhold skal også vurderes ved brug af CUP metoden. Andre væsentlige forhold der bør overvejes og korrigeres, foruden de immaterielle aktiver kan nævnes:³⁴

- Kontraktlige forhold: Kredit- og transportvilkår, salgsvolumen i form af fx rabat ved køb af store mængder, ydelsen af garantier.
- Geografisk marked: Er den sammenlignelige transaktion foretaget på et lignende marked.
- Produktets kvalitet: Finhed i fx ædle metaller og korn. Antal af fejl og mangler.
- Inflation/valutarisici: Er den anvendte kurs udsat for stor inflation eller andre risici.
- Salgstidspunkt: Er der eventuelle sæsonudsving der skal tages højde for.
- Salgskanal: En gros, detailsalg eller andre distributøraftaler.

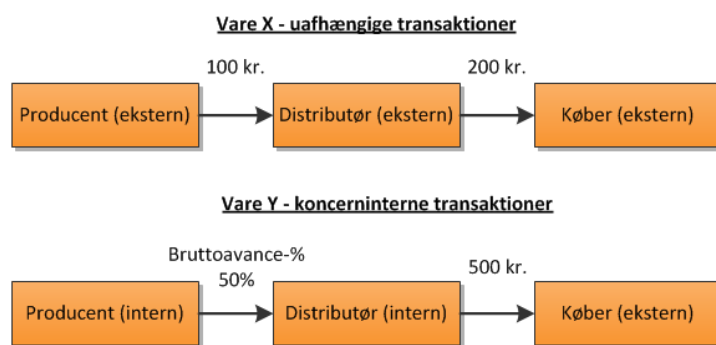
³⁴ "Transfer Pricing Methods", Robert Feinschreiber, side 85

Metoden har dog sin begrænsning i de subjektive forhold, der i næsten alle tilfælde skal korrigeres. Metoden er dog meget anvendelig på standardvarer og afregningspriser på et homogent marked. Råvarer som ædle metaller og afgrøder samt kemikalier og animalske fødevarer vil som udgangspunkt være ideelle transaktioner at bruge CUP-metoden på³⁵.

4.3.3 Resale price method (Videresalgspris-metoden)

Resale price method (herefter RP) bruges oftest, hvor det købende koncernselskab, typisk salgs- og distributionsselskaber, efterfølgende videresælger varen til en uafhængig part. Metoden anvender prisen mellem virksomheden og den eksterne part, da der ved denne transaktion er foretaget på armslængdevilkår. Herefter beregnes en intern afregningspris mellem de koncernforbundne selskaber. Denne beregnes på baggrund af salgsprisen mellem distributøren og den eksterne part, med et nedslag for en fastsat bruttoavanceprocent. Eksemplificeret med et produktionsselskab og distributionsselskab:

Figur 8 - Kilde: Egen tilvirkning



Det eksterne distributionsselskab køber vare X til 100 kr. og videresælger til en uafhængig køber til 200 kr. Bruttoavancen er således 100 kr. svarende til en bruttoavanceprocent på 50 %. Idet begge transaktioner

anses som værende på armslængdevilkår, vil de 50 % kunne bruges til fastsættelsen af prisen af den koncerninterne transaktion mellem produktionsselskabet og distributionsselskabet (vare Y). Herved vil distributørens avance være 250 kr. svarende til de 50 % som eksterne parters bruttoavance er. Se figur 8.

Bruttoavanceprocenten fastsættes som udgangspunkt på grundlag af en sammenligning med en ekstern part fx ved benchmarkingstudier. Alternativt kan avancen fastsættes internt hos distributøren, hvis denne har transaktioner med eksterne og uafhængige købere på armslængdevilkår, kan disse bruges som grundlag. Dog er der for begge tilgange forhold, der skal overvejes og indarbejdes i sammenligningsgrundlaget.

³⁵ "Transfer Pricing Methods", Robert Feinschreiber, side 89

Ved brug af RP er det ikke produkternes sammenlignelighed der er den væsentligste faktor, som tilfældet er ved brug af CUP-metoden. Den vigtigste faktor ved anvendelsen af RP er, at den sammenlignelige virksomhed påtager sig de samme risici og funktioner som det tilsvarende koncernselskab. Dette skyldes, at hvis de sammenlignelige virksomheder besidder tilnærmelsesvist samme risici og funktioner i salgsledet/salgsydelsen, herunder distribution, markedsføring, lager med videre vurderes bruttoavancen at være på samme niveau.

Dog vil der altid være tale om forskeligheder, hvorfor der ligesom ved CUP-metoden skal foretages nødvendige korrektioner.

4.3.4 Cost plus method (Kostpris plus avance metoden)

CP metoden anvendes med baggrund i det sælgende koncernselskab, modsat RP hvor fokus er på det købende selskab. Prisen ved brug af CP beregnes ud fra det sælgende koncernselskabs indirekte og direkte produktionsomkostninger. Udover de indirekte og direkte omkostninger tillægges selskabet en mark-up. Mark-up'en tillægges som en procent, og skal svare til den avance en ekstern uafhængig part ville tjene på en tilnærmelsesvis sammenlignelig transaktion, og dermed udtrykke armslængdeprisen. Se eksemplificeret nedenfor:

Figur 9 - Kilde: Egen tilvirkning

| | |
|--------------------------------|------------|
| Produktionsomkostninger | |
| Direkte | 200 |
| Indirekte | 50 |
| I alt | 250 |
| Mark-up (avance) | |
| 10% | 25 |
| Pris i alt | 275 |

Eksemplet tager udgangspunkt i tilfældige opsatte parametre. Produktionsomkostninger er opgjort til 250 kr. fordelt på direkte omkostninger på 200 kr. og indirekte omkostninger på 50 kr. Således er kostbasen i alt 250 kr. På baggrund af kostbasen beregnes avancen ud fra den fastsatte mark-up på 10 procent. Procentsatsen skal matche en lignende avance en ekstern part ville tjene ved, at have påtaget sig samme risici og funktioner som beskrevet ovenfor. Således bliver den endelige pris, armslængdeprisen, 275 kr. når avancen tillægges.

CP metoden vurderes bedst anvendelig ved fastsættelse af en armslængdepris for en "standardiseret" produktionsvirksomhed uden væsentlige specifikke aktiver som fx immaterielle anlægsaktiver, rettigheder, goodwill, forskning og patenter, der er svære at korrigere for. Ved brug af CP metoden skal man endvidere være opmærksom på, om der er tale om en flytning af et andet koncernselskabs omkostninger ved ineffektivitet fx ved spildtid. Man bør således have fokus på, og i visse tilfælde tage udgangspunkt i standard kostprisen, altså en

forkalkulation, som angiver hvad de direkte omkostninger ved produktionen *burde* være. Eksemplificeret ved nedenstående eksempel.

Selskabets standardkostpris/forkalkulation er 180 kr., men den reelle omkostning er altså 200 kr. Det vil sige, at selskabet i produktionsprocessen oplever et spild, svind med videre på 20 kr. Ved brug af de faktiske omkostninger "flytter" man således 20 kr. mellem koncernselskaberne. De faktisk medtagne omkostninger er således ikke på markedsvilkår, hvorimod standardkostprisen er hvad produktionen burde koste ud fra markedsvilkår.

Som med RP metoden kræver CP metoden også forarbejdning inden brug, således at de sammenlignelige transaktioner er foretaget på samme baggrund, og at virksomhederne dermed tilnærmelsesvis har påtaget sig de samme risici og funktioner, og har dermed ikke fokus på produktegenskaberne som ved brug af CUP metoden.

Ved brug af CP metoden er det af stor betydning, at den korrekte kostbase anvendes, og at især allokeringen af de indirekte omkostninger er i overensstemmelse med sammenligningsgrundlaget.

4.3.5 Profit split method (Avancefordelingsmetoden)

PS metoden tager udgangspunkt i nettofortjenesten, typisk resultat før skat. Princippet bag PS metoden er, at fordele nettofortjenesten mellem koncernselskaberne som har været en del af den pågældende transaktion. Fordelingen skal ske på armslængdevilkår, hvilket indebærer, at avancen fordeles som hvis transaktionen var sket mellem uafhængige parter.

PS metoden har jf. OECD som udgangspunkt to metoder til at fordele nettofortjenesten mellem koncernselskaberne; bidragsmetoden og residualmetoden³⁶. De to metoder beskrives ikke nærmere i dette afgangprojekt.

PS metoden bærer præg af stor subjektivitet, når fortjenesten skal placeres på de enkelte koncernselskaber. Dette skyldes, at det kan være utroligt svært at præcisere, hvor værdiskabelsen præcis sker. Blandt andet fordi deres forretningsgange ofte er så sammensmeltet, at det er svært at skille værdiskabelsen mellem fx produktion og salget. I sådanne tilfælde skal der tages stilling til, om det fx er teknologien og produktionen eller salget og brandet, der skaber værdien i produktet.

³⁶ OECD Guidelines, C.3.2, 2.118

For at bruge PS metoden, og fordele avancen mellem fx produktion og salg, udarbejdes en funktionsanalyse. I denne analyse angives koncernselskabernes bidrag til transaktionen ud fra funktioner, aktiver og risici.³⁷ På baggrund af denne analyse, fordeles avancen ud på koncernselskaberne.

4.3.6 Transactional Net Margin Method (Den transaktionsbestemte nettoavancemetode)

TNMM metoden tager, ligesom PS metoden, udgangspunkt i nettoresultatet. Ved anvendelse af TNMM metoden beregnes et nøgletal ud fra nettoresultatet, set i forhold til en relevant base.

Nettoresultatet opgøres som en procentsats af den valgte base (typisk omsætning, omkostninger eller anvendte aktiver). Nøgletallet defineres som en Profit Level Indicator (PLI). En PLI måler forholdet mellem en virksomheds profit og de investerede ressourcer eller omkostninger, der er anvendt for at opnå resultatet³⁸. Nøgletallet beregnes typisk på baggrund af følgende:³⁹

- Mark-up procent: $\frac{\text{Nettoavance}}{\text{Omkostninger}} * 100$
- Overskudsgrad: $\frac{\text{Nettoavance}}{\text{Omsætning}} * 100$
- Afkastningsgrad: $\frac{\text{Nettoavance}}{\text{Anvendte aktiver}} * 100$

Figur 10 - Kilde: Egen tilvirkning

Den eksterne sammenlignelige transaktion kan både være en transaktion mellem to eksterne parter, en ekstern sammenligning, eller en transaktion selskabet selv har haft med en ekstern part (intern sammenligning). Ifølge SKAT foretrækkes brugen af den interne sammenligning, idet denne ofte vil være omfattet samme produkt på samme marked. Herudover vil der med stor sandsynlighed være anvendt de samme funktioner, aktiver og risici⁴⁰.

Ved brug af den eksterne sammenligning, kræves en større sammenlignelighedsanalyse af tilsvarende virksomheder fra både ind- og udland. Oftest foretages denne som en databaseundersøgelse med udgangspunkt i en anerkendt database som fx Armadeus. Det skal dog

³⁷ SKAT, Den juridiske vejledning 2014-1, C.D.11.2.2.2.5 Profit Split-metoden

³⁸ <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Transfer-Pricing-and-Tax-Effective-Supply-Chain-Management/2012-Transfer-pricing-global-reference-guide---Transfer-pricing-glossary-of-terms>

³⁹ SKAT, Den juridiske vejledning 2014-1, C.D.11.2.2.2.6 TNMM (Transactional Net Margin Method)

⁴⁰ SKAT, Den juridiske vejledning 2014-1, C.D.11.2.2.2.6 TNMM (Transactional Net Margin Method)

bemærkes, at det ikke er et krav at lave en databaseundersøgelse ved sammenlignelighedsanalysen, medmindre SKAT anmoder om dette under en skattekontrol.

Valg af PLI er en væsentlig del af TNMM-metoden. Den valgte PLI skal afspejle hvor værdiskabelsen i den kontrollerede transaktion sker. Omsætningen vil for almindelige distributører og salgsvirksomheder være det naturlige valg af PLI. Produktionsvirksomheder vil det oplagte valg være omkostningerne eller de anvendte aktiver forbundet med transaktionen.

4.3.7 Delkonklusion

På trods af, at OECD's fem sammenlignelighedsfaktorer og ni trins proces for udarbejdelse af sammenlignelighedsanalyse og oplysninger til brug heri, er det en svær og udfordrende proces at udarbejde analysen. Processen er ressource- og tidskrævende, og ikke mindst omkostningstung for de fleste virksomheder. I processen vil de fleste opleve problemer og udfordringer, når analysen skal udarbejdes. Især dataindsamling og behandlingen af data er svær, ligesom at foretage de korrekte justeringer og elimineringer i de sammenlignelige transaktioner er besværlig. Justeringerne og elimineringer kan i høj grad være præget af subjektivitet. Dette ses blandt andet ved, at de fleste virksomheder anvender TNMM-metoden når prisfastsættelsesmetoden skal vælges.

Ofte er prisfastsættelsen af en kontrolleret transaktion meget vanskelig og uden noget reelt facit, og nogen gange kan det være umuligt at finde tilsvarende transaktioner. Dette sker blandt andet ved unikke immaterielle aktiver eller koncerninterne selskaber, hvor værdikæden er fordelt ud på mange separate enheder uden mulighed for en konkret opdeling af disse. Alligevel tillader OECD ikke, at man ser bort fra sammenlignelige transaktioner når der skal fastsættes en armlængdepris. I stedet må man forsøge, at opdele transaktionen endnu mere specifikt, og derved skabe et muligt sammenlignelighedsgrundlag. Såfremt to koncerninterne selskaber der hver især besidder unikke funktioner, aktiver eller risici, og disse i tilblivelsen af den koncerninterne transaktion ikke har mulighed for at adskille deres værdi, er muligheden at bruge Profit-Split metoden. Dette med baggrund i, at der ikke kan identificeres eller sammenlignes med uafhængige parter.

Sammenlignelighedsanalysen vurderes, at være det væsentligste udgangspunkt i brugen af fastsættelsen af armslængdeprincippet.⁴¹

5.0 Dobbeltskatning

Figur 11 – SKATs transfer pricing redegørelse, 2013

Transfer pricing dobbeltbeskatnings-situationer er i Danmark stigende år fra år. Dette som

| Produktionsår | Antal sager | Beløb i mio. kr. |
|---------------|-------------|------------------|
| 2009 | 32 | 15.273 |
| 2010 | 40 | 6.290 |
| 2011 | 47 | 6.192 |
| 2012 | 67 | 21.216 |
| 2013 | 77 | 17.374 |

følge af flere konsolideringer, den generelle globalisering og dermed et stigende antal koncerninterne transaktioner mellem verdens lande. Dette er beskrevet i afgangsprojektets indledning. Dette underbygges endvidere af SKATs transfer pricing-redegørelse for 2013. Af denne redegørelse fremgår det, at der i 2013 har været 77 sager af gennemførte forhøjelser - en stigning på 10 sager fra året før svarende til 15 %. Beløbsmæssigt er det lidt mere svingende fra år til år.

Ved dobbeltbeskatning indenfor transfer pricing området, menes der forhold som skabes, når den samme indkomst beskattes flere gange. I praksis vil det for eksempel kunne ske ved, at det samme selskab beskattes mere end én gang af den samme indkomst, i eksempelvis to forskellige lande som følge af en koncernintern transaktion.⁴²

5.1 Hvordan opstår dobbeltbeskatning

En dobbeltbeskatningssituation opstår, når en specifik skattemyndighed er af den opfattelse, at koncerninterne transaktioner mellem selskaber ikke er handlet på armslængdevilkår. Skattemyndigheden har således mulighed for at korrigere transaktionsprisen, så denne afspejler en armslængdepris.

Som beskrevet i afsnittet om LL § 2, er det denne lov der giver skat mulighed for at korrigere de danske selskabers skattepligtige indkomst. Det vil sige, at SKAT kan forhøje selskabernes koncerninterne indkomster, såfremt disse ikke afspejler armslængdepriser og svarer til en

⁴¹ Den juridiske vejledning 2014-1, C.D.11.2.2.1.3 Sammenlignelighedsanalysen

⁴² "Løsning af internationale skattetvister", Karin Skov Nilausen, side 110

pris uafhængige parter ville have aftalt. En sådan forhøjelse kaldes for primær korrektion. Modsatrettet giver LL § 2 også mulighed for, at foretage en lempelig korrektion, en såkaldt korresponderende korrektion. En korresponderende korrektion modsvarer den primære korrektion, og nedsætter den skattepligtige indkomst i det udenlandske selskab. Den korresponderende korrektion udligner altså den primære korrektion, således at indkomsteffekten på koncernniveau er nul, og kun skattebetalingen og fradraget i de enkelte lande påvirkes.

Eksemplificeret nedenfor.

Distributør X sælger ved en koncernintern transaktion en vare til underpris til salgsselskab Y. Den danske skattemyndighed vurderer, at transaktionen ikke er sket på armlængdevilkår, som følge af at der er handlet til underpris og afspejler altså ikke en armlængdepris. Den danske skattemyndighed foretager en primær korrektion, og forhøjer distributør X's salgspris. Som følge af korrektionen forøges distributør X's skattepligtige indkomst og betalbare skat. Salgsselskab Y får således nedsat deres skattepligtige indkomst via den korresponderende korrektion, som altså udligner den primære korrektion af distributør X.

5.2 Løsningsmuligheder ved dobbeltbeskatning

Ved dobbeltbeskatningssituationer, hvor man på tværs af landene ikke kan blive enige om den korresponderende korrektion og hvem der har ret til beskatningen, har den implicerede virksomhed en række muligheder for, at få løst dette. Dette kan enten ske;

- via en fælles aftale med én eller flere skattemyndigheder med udgangspunkt i en dobbeltbeskatningsoverenskomst (DBO). Denne proces kaldes *Mutual Agreement Procedures* eller bare MAP.
- ved at fremstille sagen for EF-voldgiftkonventionen såfremt forholdet vedrører lande indenfor EU.
- vælge at klage over den primære korrektion til de nationale myndigheder.

Mulighed et og to for løsning af dobbeltbeskatning er de mest anvendte, og vil blive gennemgået nedenfor. Klage via det nationale retssystem anvendes typisk kun hvis, der ikke foreligger en DBO mellem landene, og det ene er et ikke EU land. I disse tilfælde er der intet grundlag rent juridisk for at indlede eller indgå en aftale. Dermed er den eneste mulighed at indgive klagen for de nationale myndigheder. Indgivelse og behandling af klager for nationale myndigheder, vil ikke blive behandlet yderligere i afgangprojektet.

5.2.1 Mutual Agreement Procedures (MAP)

En MAP indledes som følge af, at en virksomhed oplever dobbeltbeskatning efter en primær korrektion af deres indkomstopgørelse mellem to eller flere lande. En MAP omfatter de implicerede landes kompetente myndigheder. Som ifølge OECD's modeloverenskomst artikel 25 skal de forsøge at indgå en fælles aftale omkring løsning af dobbeltbeskatningen. Det altså ikke et krav, at myndighederne indgår en gensidig aftale når en MAP indledes, men blot at der gøres et forsøg herpå. Artikel 25 beskriver endvidere, at nationale tidsfrister tilsidesættes når en MAP indledes, og at det er OECD's tidsfrister der gælder.

Ved brug af en MAP er det et krav, at de implicerede lande har en fælles DBO der beskriver principperne for at kunne løse og ophæve en dobbeltbeskatning. Danske DBO'er udarbejdes med udgangspunkt i OECD's modeloverenskomst, hvorfor de danske DBO overholder dette krav.⁴³ Artikel 25 beskriver forholdet om løsning af en dobbeltbeskatningssituation.

"1. Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of the Contracting State of which he is a resident or, if his case comes under paragraph 1 of Article 24, to that of the Contracting State of which he is a national. The case must be presented within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention.

2. The competent authority shall endeavour, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance with the Convention. Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States.

3. The competent authorities of the Contracting States shall endeavour to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention. They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention.

4. The competent authorities of the Contracting States may communicate with each other directly, including through a joint commission consisting of themselves or their representatives, for the purpose of reaching an agreement in the sense of the preceding paragraph."

⁴³ Den juridiske vejledning 2014-1, C.F.8.1.1 Dobbeltbeskatning

Figur 12 – SKATs transfer pricing redegørelse, 2013

En MAP indledes via den kompetente myndighed, hvor skatteyderen ansøger

| År | Antal verserende sager | Antal afsluttede sager |
|------|------------------------|------------------------|
| 2009 | 52 | 7 |
| 2010 | 36 | 27 |
| 2011 | 53 | 18 |
| 2012 | 76 | 13 |
| 2013 | 89 | 17 |

om, at der iværksættes forhandlinger med den kompetente myndighed i et andet land.⁴⁴ Hverken OECD eller den danske skattemyndighed har præciseret nogle specifikke krav til hvordan en MAP ansøgning skal se ud. Dog har OECD udarbejdet en vejledning (*Manual on Effective Mutual Agreement Procedures* (forkortes MEMAP)) til hvordan en effektiv MAP forløber. Vejledningen indeholder også en serie af krav der skal overholdes, herunder information om de implicerede parter, både virksomheder og skattemyndigheder, hvilke år der omfattes, beskrivelse af den kontrollerede transaktion med videre.⁴⁵ Såfremt at SKAT anser en MAP ansøgning overholder kravene godkendes denne. Herefter indleder SKAT en dialog med den kompetente skattemyndighed i det andet land for at ophæve og løse dobbeltbeskatningen.

Ligesom det samlede antal af indkomstforhøjelser er stigende hvert år, er antallet af MAP-sager tilsvarende stigende. Antallet af verserende MAP-sager er ultimo 89, hvilket 13 mere end året før, svarende til en stigning på 17 %. Ligeledes er antallet af afsluttede sager steget med 4, svarende til 31 %.

Tendensen ses også på internationalt niveau, hvor OECD's medlemslande samlet har indgivet 1.678 nye MAP-sager i 2012 og i slutningen af 2012 havde 4.073 igangværende MAP-sager. Tabellen viser

Figur 13 – OECD, Mutual Agreement Procedure Statistics for 2012

samtidig en klar udvikling, med store stigninger i sager siden 2006⁴⁶.

| Årstal | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
|--------------------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| Nye sager | 1.036 | 1.176 | 1.311 | 1.599 | 1.341 | 1.624 | 1.678 |
| Igangværende sager | 2.352 | 2.671 | 2.897 | 3.426 | 3.328 | 3.838 | 4.073 |

⁴⁴ Den juridiske vejledning 2014-1, C.F.8.2.2.25.2 Skatteyderens anmodning om indledning af den gensidige aftaleprocedure

⁴⁵ Manual on Effective Mutual Agreement Procedures, afsnit 2.2.1

⁴⁶ <http://www.oecd.org/ctp/dispute/mapstatistics2012.htm>

5.2.2 EF-voldgiftkonventionen

EF-voldgiftskonventionen bruges, ligesom MAP, i en gensidig aftaleprocedure ved dobbeltbeskatning indenfor transfer pricing. Modsat MAP kan EF-voldgiftkonventionen kun bruges af EU's medlemslande, ligesom man ved brug af EF-voldgiftkonventionen er sikret en løsning, idet de kompetente myndigheder er forpligtet til at løse dobbeltbeskatningssituationen.⁴⁷

Fremgangsmåden ved brug af EF-voldgiftkonventionen er meget lig proceduren for indgåelse af en MAP med udgangspunkt i OECD's modeloverenskomst artikel 25. Til EF-voldgiftkonventionen knytter sig også et *Code of Conduct*, hvori den nærmere fortolkning af konventionen specificeres.

En sag skal senest være indbragt tre år efter virksomheden har modtaget information om transfer pricing reguleringen⁴⁸, samme tidsfrist for en MAP. De kompetente skattemyndigheder har herefter to år til at nå en løsning. Den toårige periode startes først, når virksomheden har fremlagt minimumsinformation, som svarer til kravene i en MAP ansøgning. Såfremt en løsningsaftale ikke er indgået efter de to år er gået, igangsættes en voldgiftsprocedure. Voldgiftsproceduren foregår ved, at der nedsættes et rådgivende udvalg som har 6 måneder til at komme med en erklæring som de kompetente skattemyndigheder skal følge, såfremt de indenfor yderligere 6 måneder ikke selv kan indgå en aftale. Således kan det samlede sagsbehandling via EF-voldgiftkonventionen maksimalt vare tre år.

5.3 Analyse af transfer pricing-forhøjelser

Jf. figur 11 har indkomstforhøjelser siden 2009 været meget svingende. Indkomstforhøjelserne afhænger i høj grad af, hvor mange og hvor store transaktioner der sker mellem de koncerninterne selskaber, som myndighederne har udvalgt til en transfer pricing-revision. Dog er forventningen, at beløbene fremadrettet ikke vil falde væsentligt. Dette som følge af, at interessen for transfer pricing området fra myndighedernes side fortsat er stigende, ligesom man ved udvælgelsen af virksomheder til revisioner, har fokus på de store koncerner. Begge forhold er blevet bekræftet i forbindelse med interview hos SKAT. Her blev det gjort klart, at området stadig er i en rivende udvikling, og at transfer pricing i en fortsat stigende grad er et område SKAT har interesse for – både hvad angår revisioner, men også APA og MAP. Dette afspejler sig hos den kompetente myndighed, som gennem de seneste år, har

⁴⁷ "TP-revisioner set med SKATs briller", af Thea Pfeiffer, 2012

⁴⁸ Den juridiske vejledning 2014-1, C.D.11.7.2.3 EF-voldgiftskonventionen

oplevet en stor vækst i antallet af transfer pricing-opgaver. Dette har selvfølgelig resulteret i en tilførsel af flere ressourcer til området⁴⁹, men ikke tilstrækkelig til at kunne varetage og behandle opgaver uden tidspres⁵⁰. Hvis denne tendens er fortsættende, vil det fremadrettet afspejle sig i form af længere sagsbehandling af de mange sager, der skal løses af det samme antal medarbejdere. Til gengæld vil man kunne forvente en sagsbehandling af bedre kvalitet, som følge af de erfaringer medarbejderne har opbygget.

5.4 Analyse af transfer pricing-nedsættelser

Figur 14 – SKATs transfer pricing redegørelse, 2013

Som følge af transfer pricing-forhøjelse i et andet koncernselskab, kan der ske en tilsvarende transfer

| År | Beløb i mio. kr. |
|------|------------------|
| 2009 | 145 |
| 2010 | 547 |
| 2011 | 781 |
| 2012 | 351 |
| 2013 | 311 |

pricing-nedsættelse for modparten. En nedsættelse kan ikke ske i den virksomhed, hvor revisionen foretages - nedsættelser sker altid som følge af en forhøjelse af modparten eller ved en indgåelse af en MAP⁵¹.

Sammenlignet med størrelsen af forhøjelser i 2013 på 17.374 mio. kr. har der i 2013 kun været nedsættelser for 311 mio. kr. Nedsættelsen udgør dermed 2 % af forhøjelsen i 2013, og viser en enorm forskel. Forskellen er et udtryk for flere ting.

En af grundene til forskydningen er det fokus og indsatsapparat, der er i de enkelte lande. Danmark har et af verdens bedste og stærkeste regelsæt indenfor transfer pricing området⁵². Dette som følge af, at de danske myndigheder gennem mange år offentligt har anerkendt problemstillingen omkring transfer pricing, og løbende gennem årene opnået vigtig erfaring og udviklet brugbare værktøjer. Andre ikke-vestlige lande, som oplever en hastig udvikling, har ikke på samme måde haft ressourcerne og et tværgående samarbejde mellem landene til at tolke og udarbejde materiale på samme niveau som de vestlige lande. I Indien har man fx en meget begrænset erfaring med løsning i af dobbeltbeskatning og MAP,

⁴⁹ Skats indsatsplan 2014, side 43

⁵⁰ Jf. vores interview med den kompetente myndighed

⁵¹ SKATs transfer pricing-redegørelse 2013 og bekræftet under vores interview med den Kirsten Danielsen Johansen

⁵² <http://www.kpmg.com/dk/da/nyheder-og-indsigt/nyheder/tax/sider/skats-indsats-tp-offentliggjort.aspx>

som generelt ikke har været nogen succes⁵³. I Kina har man ligeledes en begrænset erfaring med løsning af dobbeltbeskatning, ligesom antallet af medarbejdere til at håndtere blandt andet APA er udfordret, og vil fremadrettet fortsat være udfordret⁵⁴.

En anden grund der antages at have indflydelse er selskabernes skatteoptimering⁵⁵, og andre landes kendskab til de udenlandske skattebetalinger i Danmark. Idet Danmark er et af de lande i Europa med den højeste selskabsskat⁵⁶, og hele 60 % af udenlandske virksomheder i Danmark ikke betaler selskabsskat⁵⁷, formodes det, at en nedsættelse i Danmark som følge af en forhøjelse i udlandet er uinteressant kontra en nedsættelse i mere "skattevenlige" lande.

5.5 Opsummering på dobbeltbeskatning, MAP og EF-voldgiftkonventionen

Som følge af det fortsat voksende antal af koncerninterne transaktioner på tværs af landegrænser, er der en naturlig stigning i antallet af transfer pricing-forhøjelser. Dette skaber endvidere en stigende interesse, i at løse de dobbeltbeskatningssituationer der opstår som en følge heraf. Det vurderes, at både virksomhederne og skattemyndighederne, såvel danske som udenlandske, har en fælles interesse i, at løse så mange sager som muligt og indenfor en rimelig tidsperiode. Dels for ikke at skabe en uholdbar situation for de internationale virksomheder, med lange ventetider og usikkerhed omkring deres beskatning, både nu men også i fremtiden. Men også for, at medlemslandene fremstår som en fælles og professionel organisation, når der skal løses internationale opgaver på tværs af landegrænser og skattemyndigheder. Dette skaber både tryghed for de lokale selskaber i de enkelte medlemslande, men også på globalt niveau, hvor man ved, at der tages hånd om eventuelle sager der måtte opstå i forhold til en transfer pricing-regulering og dobbeltbeskatning.

Som virksomhed kan man ikke være sikker på, at en MAP vil løse en eventuel dobbeltbeskatning. Som følge af, at modeloverenskomstens artikel 25 kun kræver, at de kompetente myndigheder forsøger at løse dobbeltbeskatningen, til trods for der er indgået en DBO. EU medlemslandene har dog mulighed for at indbringe deres sag for EF-voldgiftkonventionen (såfremt begge lande en del af EU). Sager ved EF-voldgiftskonventionen er modsat MAP-sager forpligtet til at ende med en løsning af dobbeltbeskatningen. Processen ved voldgift-

⁵³ KPMG's "Global Transfer Pricing Review, India", udgivet april 2012

⁵⁴ KPMG's "Global Transfer Pricing Review, China", udgivet april 2013

⁵⁵ Annual Global CEO Survey, 2013, PWC

⁵⁶ <http://www.pwc.dk/da/presse/meddelelser/danmarks-selskabsskat-hoejeste.jhtml>

⁵⁷ http://www.ugebreveta4.dk/udenlandske-selskaber-slaar-danske-i-skattebetaling_14093.aspx

konventionen kan maksimalt tage tre år, hvorimod en MAP som udgangspunkt ikke er omfattet af en reel tidsfrist.

6.0 Advance Pricing Agreements

APA er et værktøj som benyttes i transfer pricing øjemed. I forhold til MAP, som beskrevet er et bagudrettet værktøj, er APA omvendt fremadrettet. Det benyttes generelt til at reducere risikoen for eventuelle revisioner fra skattemyndighederne. Dette kan både være et ressourcetungt forløb, men også resultere i bøder og dobbeltbeskatning.

6.1 Historie

- 1963: OECD's modeloverenskomst bliver udgivet. Referencen til APA er indarbejdet i artikel 25.
- 1985: Op igennem 1980'erne begyndte man for alvor at finde interesse i APA i de vestlige lande. Et større studie i USA, bygget på casen om forhåndsftaler i transfer pricing blev udgivet i 1985 og dette skabte øget debat om emnet⁵⁸.
- 1987: APA blev først introduceret i Japan ved unilaterale APA. Dette blev gjort med udgangspunkt i "Guidance on Calculation of Arm's Length Prices, april 24, 1987". Formålet hermed var at give en bekræftelse på at virksomhedens anvendte metode var efter armslængdeprincippet og øvrige krav og derigennem sikre at transfer pricing lovgivningen blev anvendt korrekt.⁵⁹
- 1991: USA fulgte efter Japan først med indførelsen af section 482 white paper i 1988. Denne lagde på samme vis som Japans "guidance", grundlag for indførelsen af APA værktøjet ved "Procedures 91-92"⁵⁹.
- 1995: OECD's guidelines bliver udgivet i dette år. I kapital 4 - afsnit F er der udarbejdet et særskilt afsnit om APA. Dette resulterede i et stigende antal lande ligeledes implementerede regler i national ret omkring APA heriblandt Australien, Canada og Mexico⁵⁹.
- 2000: Flere betydende lande tilsluttede sig APA og ramte derfra et bredt udsnit af større nationer på forskellige kontinenter, eksempelvis, Sydkorea i 1996, Kina i 1998, Storbritannien i 1999, Frankrig i 1999 og Tyskland i 2000⁵⁹.

⁵⁸ <http://www.irs.gov/pub/irs-drop/a-00-35.pdf>

⁵⁹ https://www.nta.go.jp/foreign_language/2003/01.pdf

- 2009: Det EU-stiftede Joint Transfer Pricing Forum fremlagde i dette år deres arbejde vedrørende transfer pricing forhold. Her blev der anbefalet at tilslutte sig værktøjet APA, idet det blev anset som en effektiv måde at undgå tvister og risikoafdække fremadrettet. Det blev herudover anbefalet, at anvende APA for at undgå dobbeltbeskatningen og herigennem støtte det indre marked⁶⁰. Ligeledes blev der udarbejdet et sæt retningslinjer for indgåelsen af APA'er. EU-kommissionen tilsluttede sig rådet og derigennem var der yderligere basis for at benytte APA'er.

Transfer pricing værktøjet APA er således meget anerkendt blandt verdens skattemyndigheder. Det er dog ikke udelukkende EU, men også øvrige handelsunioner og lande der udarbejder egne guidelines, eksempelvis Indien⁶¹. Det er derfor interessant, at der ikke i samme omfang er samme tilslutning, som der er til OECD's guidelines i al almindelighed.

6.2 Joint Transfer Pricing Forum

Joint Transfer Pricing Forum (herefter omtalt som JTPF) blev grundlagt i 2002. EU-kommissionen mente, at på trods af at medlemslandene anerkendte OECD's modeloverenskomst og benyttede OECD's guidelines, gav det stadig anledning i større grad til nationale fortolkninger. Dette skaber især støj på det indre marked, når skattemyndigheder internt er uenige ved grænseoverskridende transaktioner. Dette skaber et problem for både virksomheder og skattemyndigheder. Dette er endvidere modstridende med formålet med det indre marked, der bygger på fri bevægelighed for varer, personer, tjenesteydelser og kapital⁶². Med baggrund heri så EU-kommissionen et behov for at skabe JTPF, for at ensarte behandlingen af transfer pricing inden for det indre marked i EU. JTPF består af en række eksperter inden for transfer pricing-området, herunder et medlem fra hvert medlemsland. JTPF består herudover af seksten øvrige eksperter samt én formand. Forummet opererer indenfor rammerne af OECD's guidelines og med basis heri foreslås pragmatiske løsninger på problemer vedrørende transfer pricing. Løsningerne har ikke til formål at blive til lovgivning. Med forummets brede formål arbejdes og udgives der således et bredt udsnit inden for en række forskellige transfer pricing-områder. Publikationer der er udgivet omfatter eksempelvis ad-

⁶⁰ [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/com\(2009\)472_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/com(2009)472_en.pdf)

⁶¹ http://www.itatonline.org/info/wp-content/files/CBDT_Transfer_Pricing_APA_FAQ.pdf

⁶² <http://www.euo.dk/spsv/off/alle/103/>

færdskodeks for udarbejdelse af transfer pricing-dokumentation, kompenserende korrektioner, medlemslandenes transfer pricing-profiler og ikke mindst de omtalte guidelines for APA i EU.

Der er iværksat et fremtidigt arbejdsprogram til 2014, hvor APA ligeledes fremgår⁶³. Indholdet i dette arbejdsprogram er begrænset i forhold til APA, og vil ikke blive behandlet yderligere i afgangprojektet.

6.3 Hvad er en APA?

En APA er en forhåndshåndaftale mellem to eller flere landes skattemyndigheder om alt lige fra alle koncernens interne transaktioner til én bestemt transaktion. Det er principielt ansøgeren i form af koncernen, der fastlægger, hvad APA'en skal dække over. I en sådan aftale fastlægges kriterier og principper for denne koncerns interne afregningspriser med de pågældende landes skattemyndigheder. Indholdet af disse kriterier og principper er blandt andet anvendelsen af en bestemt prisfastsættelsesmetode, sammenlignelige data, øvrige relevante forudsætninger og justeringer samt critical assumptions. Formålet med at godkende disse forudsætninger, har derfor intet med afregningsprisen at gøre, men er udelukkende forudsætninger. Det er en naturlig forudsætning at koncernen skal tilslutte sig aftalen.

Aftalen bliver bestemt for en begrænset fremtidig periode og i praksis er aftalen typisk gældende i en periode på omkring 5 år. Efter APA's udløb er det muligt at forlænge denne, så den gælder for en længere periode. Der er ikke nogle generelle retningslinjer eller vejledning til gyldighedsperioden.

Det er endvidere muligt at en APA kan tiltrædes med tilbagevirkende kraft, såkaldt roll back. I nogle tilfælde er der et ønske om, fra både virksomheder og/eller skattemyndigheder, at denne aftale også skal gælde i tidligere indkomstår. Det er selvfølgelig et krav, at alle implicerede parter er enige herom. Antallet af år det er muligt at gå tilbage afhænger igen af national lovgivning.

63

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/jt_pf_work_programme_2011-2015.pdf

Hvis skattemyndigheder i forbindelse med en APA opdager at der i tidligere år, ikke er foretaget koncerninterne transaktioner på armslængdevilkår, foregår revisionen heraf efter sædvanligt gældende regler ved eventuel ved en MAP.

Aftalen bliver i indgået efter principperne i OECD's modeloverenskomst artikel 25 omhandlende gensidig myndighedsforhandling. APA har endvidere fået deres eget afsnit i transfer pricing guidelines, kapitel 4 - afsnit f.

Det er muligt for koncernen enten at søge om unilaterale, bilaterale eller multilaterale aftaler. Forskellen på disse ligger i antallet af involverede skattemyndigheder henholdsvis er en, to eller flere. En bilateral aftale er den klart mest anbefalede og anvendte type af aftalerne. Der er få tilfælde, hvor det bliver nødvendigt at benytte den multilaterale aftale. Unilaterale aftaler anbefales endvidere ikke at blive benyttet, idet denne ikke begrænser risikoen for dobbeltbeskatningen. Dette skyldes, at man kun forhandler med en enkelt skattemyndighed og dermed kan øvrige skattemyndigheder kan være uenig heri. Dog kan det på enkelte transaktioner være en god ide at lave en unilateral aftale. Dette kunne eksempelvis være ved at flytte patenter fra et land til et andet i relation til salgsværdien til det udenlandske selskab. Det kan også tænkes at en sådan aftale kan være at foretrække for små og mellemstore virksomheder med begrænsede udenlandske aktiviteter. De kan se en begrænset sikkerhed som tilstrækkeligt ved en unilateral aftale, idet argumentet er, at der således ligger et rationale bag prisfastsættelsen.

Det er dog langt fra alle lande der accepterer at deltage i sådanne APA-forhandlinger. Idet der som sådan ikke er en egentlig hjemmel i retlig forstand. APA bliver udelukkende udarbejdet efter de generelle principper i modeloverenskomsten artikel 25 og efter afsnittet om APA i guidelines. Der er derfor en række nationale regler, som kommer i betragtning i forbindelse med en sådan proces.

Som tidligere anført er en APA et fremadrettet værktøj, som således har til formål at sikre at virksomhed og skattemyndigheder. Ved indgåelsen af en sådan aftale sikrer man alt andet lige, at der ikke opstår konflikt herimellem, som senere hen skal løses ved en eventuel MAP.

6.3.1 Guidelines APA-proces i EU

JTPF's tredje udgivelse omkring guidelines for APA'er blev godkendt og vedtaget af EU-kommissionen d. 26. februar 2007. Der blev i samme ombæring vist stor velvillighed fra

medlemslandene til at følge og implementere retningslinjerne i national praksis så vidt det juridisk er muligt. Formålet hermed var at skabe nogle retningslinjer, baseret på god praksis, for indgåelsen af disse APA inden for EU's grænser. Herudover ønskede man at forhindre transfer pricing-tvister og –situationer, hvor dobbeltbeskatning opstår netop ved at fastlægge, hvordan en effektiv APA-proces kan fungere. Dette ved, som tidligere anført, at man på forhånd får vished omkring transfer pricing metode og derigennem forenkler og kan forhindre dyre og tidskrævende skatterevisioner af de transaktioner APA-aftalen omfatter. Dette kan alt andet lige føre til besparelser for alle involverede parter både ressource- og kapitalmæssigt. I samme forbindelse skabes der mere sammenhæng for så vidt angår afregningspriser samt en generel reduktion af de skattemæssige hindringer på det indre marked. Guidelines indeholder blandt andet rammerne for den samlede procedure og giver nærmere oplysninger om hvordan specifikke problemer kan løses. Dette kan blandt andet være ved fastsættelse af den nødvendige tidsramme og hvilke typer af transaktioner der er relevante i APA-sammenhæng.⁶⁴

Guidelines bygger en APA-ansøgning op i følgende fire faser⁶⁵:

- Før-ansøgningsfasen
- Formel ansøgning
- Evaluering og forhandling vedrørende APA
- Formel aftale

6.3.1.1 Fase 1

Ideen med at afholde et møde før ansøgningen fremsendes er, at give en mere uformel start på processen. Dette er med til at vurdere hvorvidt en APA-aftale overhovedet er hensigtsmæssig. Herunder vurderer potentielle fordele og ulemper. Mødet skal dog indeholde en vis mængde oplysninger for at skattemyndighederne kan give en indikation af, om APA'en sandsynligvis vil blive godkendt eller ej. Her kunne eksempelvis nævnes beskrivelser af aktiviteten, transaktionerne, planlagt brug af prisfastsættelsesmetode, længde på aftalen med

⁶⁴

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/index_en.htm#achievements

⁶⁵

[http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/sec\(2007\)246_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/sec(2007)246_en.pdf)

videre. Afslutningsvis skal mødet give en vurdering omkring, hvilke oplysninger der er nødvendige til den formelle ansøgning, idet typen og mængden af transaktionerne, der ansøges en APA på, er meget forskellige eksempelvis en transaktioner med en immateriel rettighed til en almindelig varetransaktion.

Det er endvidere vigtigt at skatteyderne henvender sig i et så tidligt stadie, som muligt ved ansøgningen om en APA. Således vil sandsynligheden større for at APA'en bliver godkendt og accepteret inden det år APA'en skal gælde fra. Herigennem undgår man at skatteyderne er usikre på grundlaget for indsendte selvangivelser. Ligeledes vil en hurtig indikation fra skattemyndigheder forenkle processen fra skatteyder betragteligt og ligeledes minimere brugen af ressourcer med videre.

Anonyme fase 1 henvendelser foreslås ligeledes. Værktøjet vurderes på trods af den anonyme tilgang at være nyttig, selvom ingen form for binding eller nærmere aftaler omkring en eventuelt videre proces kan aftales.

6.3.1.2 Fase 2

Det anbefales at den formelle ansøgning igen bliver afsendt, så hurtigt som muligt efter fase 1 til de skattemyndigheder der er omfattet af APA'en. Ligesom i fase 1 er den hurtige respons endvidere vigtig for at manglende materiale i ansøgningen kan fremskaffes, så processen hele tiden er i gang. Indholdet af ansøgningen er afhængig af transaktionerne og der er derfor ikke en ideel form til enhver ansøgning. Dog er der vedlagt et appendiks til guidelines over information, der forventes at være nødvendigt i forhold til ansøgning indeholdende følgende hovedpunkter:

- Navn og adresser på samtlige forbundne virksomheder i APA'en
- Et koncerndiagram over samtlige forbundne virksomheder, der har handel med virksomheder i APA'en
- Analyse af branchen og markedet inkluderet tendenser heri som forventes at påvirke virksomheden. Markedsmæssige og økonomiske tiltag bør endvidere dokumenteres sammen med forretningsstrategien for perioden, hvor APA'en gælder. Eksempelvis ved budgetter, forretningsmæssige forventninger omkring tendenser, konkurrence, markedsføring, produktion og udvikling (eventuelt forskning). Oplysninger omkring ledende medarbejder skal indgå.

- Oplysninger omkring hvilke år APA'en skal gælde og hvis der ønskes rollback.
- En funktionsanalyse for de involverede parter og herunder en beskrivelse af de kontrollerede transaktioner som skal omfattes af APA'en
- En beskrivelse af critical consumption (se beskrivelse længere nede i afsnittet)
- Yderligere oplysninger omkring den tiltænkte prisfastsættelsesmetode for de omfattede koncerninterne transaktioner, som i øvrigt skal påvise resultater i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Herudover forventes indeholdt i dette afsnit:
 - En gennemgang af OECD's fem sammenlignelighedsfaktorer
 - Begrundelse for hvorfor APA metoden er anvendt
 - Uddybning i forhold til hvordan den valgte prisfastsættelsesmetode bliver benyttet/implementeret
- En liste over enhver APA aftaler der er eventuelt måtte være indgået i koncernen, der vedrører samme kontrollerede transaktioner
- Finansielle oplysninger på enhederne der skal indgå i APA'en for de forudgående 3 år samt en analyse af produkt eller serviceydelse udvisende brutto- og nettoavancen samt øvrige relevante oplysninger efter behov og kompleksitet.
- En liste over alle juridiske aftaler mellem de forbundne virksomheder, der påvirker de omfattede koncerninterne transaktioner. Eksempler herpå er licensaftaler, købsaftaler mv..
- For alle de år, hvor der er ønske om roll back af APA'en, skal der fremsendes yderligere oplysninger.

Hver APA-aftale vil afhænge af en række critical assumption. Disse er nødvendige at lægge til grund for afgivelsen af en accept af en aftale der løber flere år ud i fremtiden. Ligesom deres fortsatte tilstedeværelse gennem hele aftalens løbetid er afgørende for gyldigheden heraf. En critical assumption kan både være interne og eksterne forhold. Et eksempel på et internt forhold kunne være virksomhedsstrukturen, hvorimod en ekstern kan være renteniveauet. Skatteyderen skal i sin ansøgning angive, hvilke critical assumptions som skal ligge til grund for APA'en samt intervallet for hvornår disse opfyldes. Critical assumptions gennemgås selv sagt efterfølgende af skattemyndighederne.

Hvis ovenævnte beskrevne critical assumptions ikke overholdes har skatteyder pligt til at kontakte skattemyndighederne, idet APA'en nu ikke længere er gældende. Det er dog ikke et

krav, at der skal indgås en ny aftale, men alle de involverede parter kan have en interesse i at finjustere den hidtidige aftale og genforhandle en ny på plads.

Det bemærkes, at på trods af listen over krævet materiale er omfattende, kan skattemyndighederne fortsat fremsætte ønske om yderligere eller anden dokumentation. Dog danner listen et udmærket grundlag for en APA-ansøgning. Det er derfor vigtigt at virksomheden kun udarbejder det relevante materiale for ansøgningen.

6.3.1.3 Fase 3

Formålet med evaluering og forhandling adskiller sig fra anden fase, selvom det kan foretages i sammen ombæring. I stedet skal denne fase benyttes til give skattemyndigheden mulighed for, at formulere sit syn på vilkår og betinger i APA-aftalen. Forhandlingen giver ligeledes anledning til, at skattemyndigheden kan forhandle en løsning på plads på eventuelle forskellige tolkninger, formuleringer og en prisfastsættelsesmetode kan udvælges. Den skattepligtige bliver af naturlige årsager en aktiv aktør i denne sammenhæng.

Al dokumentation der er den primære skattemyndighed i hænde skal ligeledes løbende være sendt til skattemyndighederne der skal forhandles med.

Når skattemyndigheden er tilfreds med forklaringer og dokumentationen, begynder de videre forhandlinger med de øvrige skattemyndigheder der skal omfattes af APA'en. Afhængigt af omstændighederne i sagen kan det være muligt at starte forhandlingerne med de øvrige skattemyndigheder allerede i stadiet, hvor den primære skattemyndighed foretager sin evaluering.

Før selve forhandlingerne med de øvrige skattemyndigheder udarbejdes en form for forhandlingsmemo, hvor den primære skattemyndighed synspunkter er nedskrevet. Dette indebærer blandt andet konklusioner omkring valg af prisfastsættelsesmetode, længden af APA'en, beskrivelse af lovgivning og data som konklusionerne er baseret på. Dette fremsendes til de involverede skattemyndigheder i god tid, så de ligeledes kan danne deres grundlag for den videre forhandling.

Selve forhandlingerne kan enten foregå via egentlige møder eller korrespondance via mail og telefon. Myndighederne kan beslutte at lade skatteyder indgå i forhandlingerne, selvom denne principielt ikke har ret hertil. Fordelen herved er, at de forhandlende skattemyndig-

heder mere effektivt kan inddrage viden fra virksomhedens repræsentanter. Hvis de ikke skatteyderen indblandes aktivt, bliver de løbende informeret omkring forhandlingens status

6.3.1.4 Fase 4

Den endelige APA-aftale mellem skatteyder og skattemyndighederne bliver udarbejdet skriftligt, indeholdende betingelser og vilkår herfor, som tillige underskrives. Således er skatteyderen sikret, hvis de relevante betingelser i APA'en opfyldes. Skattemyndighederne vil herefter ikke have mulighed for at lave en anden fortolkning heraf. Skattemyndighederne har samtidigt garanteret fremtidige skattebetalinger.

Det ville hjælpe til at APA'en kan afsluttes rettidigt, hvis alle skattemyndigheder og skatteyder sørger for at være i løbende kontakt. Så faserne samt forespørgsler bliver løst så tidligt som muligt. Endvidere er der i guidelines appendiks C udarbejdet en model af en tidslinje over et typisk APA-forløb.

6.4 APA-proces i Danmark

I dansk ret er der ikke lovgivet særskilt angående APA'er, ligesom OECD's modeloverenskomst ligeledes ikke har særskilt afsnit herom. Dog hjemler bilaterale og multilaterale APA'er til dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, såfremt denne indeholder en bestemmelse om gensidig forhandling omkring dobbeltbeskatningen der svarer til modeloverenskomsten artikel 25, stk. 3. APA'erne indgås derfor konkret efter principperne i denne som lyder:

*"The competent authorities of the Contracting States shall endeavor to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention. They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention."*⁶⁶

Her fremgår det indirekte, at skattemyndighederne ved gensidig aftale skal prøve at løse problemer eller tvivsspørgsmål i forhold til fortolkning og anvendelsen af modeloverenskomsten. Samtidigt skal de sammen forsøge at eliminere dobbeltbeskatningen, som ikke fremgår i modeloverenskomsten. Så selvom APA'er ikke direkte har sin egen artikel falder det under dette punkt.

Unilaterale aftaler indgås som almindelige forespørgsler til de danske skattemyndigheder via bindende forhåndsbesked.

⁶⁶ <http://www.oecd.org/tax/treaties/1914467.pdf>

De danske skattemyndigheder beskriver den typiske APA-proces via 6 punkter⁶⁷. Disse punkter er dog enkelte steder delt op i to kategorier og er derfor i al væsentlighed lig med retningslinjerne udstedt via APA-guidelines af JTPF. Se i øvrigt beskrivelsen heraf ovenfor.

Der accepteres alle typer af APA'er i Danmark. De danske skattemyndigheder har dog muligheden for at afvise en ansøgning, hvilket de dog indtil videre ikke er benyttet sig af⁶⁸.

Omkring selve omfanget og kompleksitet beskriver SKAT, at der ikke er nogen nedre grænse for om transaktioner skal have et vist omfang, værdi eller kompleksitet. Principielt kan der derfor ansøges om alt. Dog kan der opstå en situation, hvor de involverede skattemyndigheder vurderer, at der er tale om en for snævert afgrænset kontrolleret transaktion. Her kan der kræves at flere af skatteyderens kontrollerede transaktioner indgår. Hvis dette ikke accepteres, forkastes APA'en allerede i den indledende fase. I praksis har skatteyderen dog altid ønske, om at lade alle væsentlige kontrollerede transaktioner indgå i APA'en, så dobbeltbeskatningsproblematikken kan udeblive. Dog er det igen skatteyderens egen vurdering i forhold til dennes ansøgning.

De danske skattemyndigheder har ikke fastlagt sig på egentlige frister over, hvor lang tid en proces må varer. Dette skyldes at forespørgslen kan indeholde forskellig grad af kompleksitet, økonomisk betydning samt afhænge af hvilke skattemyndigheder der i øvrigt skal forhandles med. Erfaringerne lyder på omkring 2-3 år. Det tilstræbes dog at hvis der er tale om en forhandling indenfor EU, at dette afsluttes indenfor 18 måneder fra modtagelsen af den formelle aftale. Forlængelse af allerede indgåede aftaler forventes at tage væsentlig kortere tid.

Der kræves ikke betaling for en ansøgning eller behandling af en bilateral og multilateral APA i Danmark.

Figur 15 – SKATs transfer pricing redegørelse, 2013

6.5 Analyse af antallet APA

Som følge af den store stigning i antallet af transfer-pricing

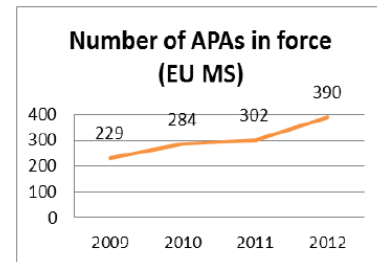
| År | Antal verserende sager | Antal afsluttede sager |
|------|------------------------|------------------------|
| 2009 | 12 | 3 |
| 2010 | 8 | 7 |
| 2011 | 9 | 4 |
| 2012 | 13 | 2 |
| 2013 | 11 | 5 |

⁶⁷ <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?old=2060568&chk=209219>

⁶⁸ <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?old=2060569&chk=209219>

sager og indkomstforhøjelser, lyder en APA som rigtig god måde at risikoafdække en eventuel indkomstforhøjelse. Med dette udgangspunkt, virker antallet af verserende sager og afsluttede sager i Danmark i årene fra 2009 til 2013 umiddelbart ret lave. Til trods for en kraftig stigning i både Danmark og internationalt omkring indkomstforhøjelser og efterfølgende MAP aftaler, ses der ingen afledt effekt i antallet af APA aftaler i Danmark. Samlet for hele EU ses der en klar stigning i antallet af APA'er. Siden 2009 er antallet steget med 161 fra 229 til 390⁶⁹ svarende til 70 %. I Danmark er tallet næsten uændret. Forskellen skyldes flere faktorer.

Figur 16 – PWC, Tax Insights (Oct 2013)



Først og fremmest er det dyrt at udarbejde og gennemgå en

APA proces som beskrevet under afsnit 6. Brugen af interne ressourcer, eksterne rådgivere med videre koster mange tusinde kroner, og vil være en hæmsko for især de mindre virksomheder, som ønsker at gøre brug af en APA.

Kun 5 % af de private danske virksomheder var i 2008 ejet af udenlandske koncerner eller havde datterselskaber i udlandet. Disse beskæftigede dog hele 35 % i den private sektor. De udenlandske virksomheder spiller dermed en vigtig rolle i dansk erhvervsliv, trods et lille antal af virksomheder. Netop antallet af udenlandske virksomheder i Danmark har indflydelse på antallet af APA aftaler. Des færre udenlandske virksomheder, des færre APA-aftaler er der at indgå. Samtidig skal det ses i lyset af, at mange udenlandske virksomheder har deres primære hovedkvarter og ledende styring i udlandet, hvor store og vigtige beslutninger på tværs af koncernen, såsom APA-aftaler, besluttes⁷⁰.



Figur 17 - Erhvervs- og Vækstministeriets konkurrenceredegørelse 2011

⁶⁹ https://www.pwc.com/en_GX/gx/tax/newsletters/tax-controversy-dispute-resolution/assets/pwc-eu-jtpf-2012-statistics.pdf

⁷⁰ Bekræftet via interview SKAT Kirsten Danielsen Johansen

Til trods for, at udenlandske virksomheder beskæftiger over 1/3 del af det private arbejdsmarked, og i 2011 stod for ca. 24 % af den samlede omsætning i Danmark, er antallet af APA'er ret begrænset. Der er derfor et klart incitament for de danske myndigheder at indgå APA-aftaler, med baggrund i antallet af selskaber der ikke betaler skat i Danmark kontra den beløbsmæssige omsætning der genereres af udenlandske virksomheder. Modsatrettet har de store multinationale koncerner mere fokus på deres skatteoptimering, uden at indgå faste aftaler, der kan risikere en højere beskatning i fx Danmark. Det skal også tages med i overvejelserne, at Danmark umiddelbart er et relativt lille marked for mange multinationale koncerner, hvorfor det må forventes af en eventuel APA-aftale er, at foretrække på et større marked med et større transaktionsflow.

| Branche (omsætning i mio. kr.) | Udenlandsk | | I alt | Dansk | Udenlandsk |
|---|------------------|----------------|------------------|------------|------------|
| | Dansk ejede | ejede | | ejede i % | ejede i % |
| 2 Industri, råstofindvinding og forsyningsvirksomhed | 651.573 | 260.887 | 912.460 | 71% | 29% |
| 3 Bygge og anlæg | 176.116 | 12.714 | 188.830 | 93% | 7% |
| 4 Handel og transport mv. | 1.214.494 | 392.675 | 1.607.169 | 76% | 24% |
| 5 Information og kommunikation | 76.674 | 88.505 | 165.179 | 46% | 54% |
| 6 Finansiering og forsikring | .. | .. | .. | .. | .. |
| 7 Ejendomshandel og udlejning | 55.854 | 6.993 | 62.847 | 89% | 11% |
| 8 Erhvervsservice | 203.797 | 45.354 | 249.151 | 82% | 18% |
| X1 Andre erhverv | 138.828 | 2.884 | 141.712 | 98% | 2% |
| Total | 2.517.336 | 810.012 | 3.327.348 | 76% | 24% |
| Omsætningen omfatter ikke pengeinstitutter og finansieringsvirksomhed, foreninger mv. | | | | | |

Figur 18 – Danmarks statistik, Udenlandske firmaer i Danmark

6.6 APA – i begynderstadiet?⁷¹

<http://www.dst.dk/da/Statistik/emner/globalisering/udenlandske-firmaer-i-danmark.aspx>

Som angivet i afsnittet omkring det historiske tilbageblik er APA'er først i den senere historie blevet et mere relevant tema. Den første unilaterale aftale blev indgået i Japan i 1987 og de øvrige landes tilslutning til værktøjet skete i slutningen af halvfemserne og op igennem det nye årtusinde. Endvidere viser udviklingen blandt andet, at antallet af APA'er i EU-regi var og er stadig stigende. Den hastige udvikling viser derfor, at værktøjet stadig er i indledningsfasen grundet den hastige vækst.

Blandt de større lande i verden ses den samme tendens. Hvis man skal tage fat i et land som Kina, genindførte de APA-programmet i 2009 og gav i den anledning dette mere opmærksomhed. Det interessante ved netop Kina er, at selvom der er utallige sager i pipelinen, er der kun et fåtal af mennesker til at administrere alle disse forespørgsler. Dette gør, at kun få sager går igennem årligt. Der er derfor både manglende ressourcer, men det er samtidigt svært at få ressourcer med de rette kompetencer. Et af de øvrige problemer med et land som Kina er, at de ikke ønsker at sadle om i deres prioriteter i transfer pricing. Dette skyldes at hellere vil gå efter store transfer pricing-sager, hvilket er i overensstemmelse med at de

⁷¹ Udarbejdet med input fra artiklen TP WEEK – "APA trends in emerging markets" af den 27. marts 2014.

kompetente kinesiske myndigheder har en meget aggressiv tilgang til forhøjelser. Dette overføres ligeledes til APA'erne, hvor de kinesiske skattemyndigheder vil have en så stor del af profitten som overhovedet muligt. Derved foretages der en konkret vurdering omkring hvor attraktive virksomhederne er i relation hertil. Der er derfor ikke samme grad af åbenhed i forhold til mange skattemyndigheder i EU. De kinesiske skattemyndigheder ikke har den store interesse i at prioritere sager, hvor der skal godkendes et setup med begrænset risiko og omfang som er diskuterbart. Således rådgives mange virksomheder til kun at gå APA-vejen i Kina, såfremt de ved at risikoen for en senere transfer pricing-revision er så stor, at det kan ende ud i en dobbeltbeskatningssituation.

Et land som Tyrkiet er fortsat i begynderstadiet og har ved udgangen af 2013, kun indgået tre unilaterale aftaler. Grundlæggende skal man finde forklaringen i, at både skatteyder og skattemyndighed er uerfarne og har manglende kompetencer på området. Derfor foretrækker de tyrkiske kompetente myndigheder unilaterale aftaler, selvom dette strider i mod den generelle opfattelse heraf, specielt grundet at risikoen for dobbeltbeskatning stadig er vese-rende.

Danmark er langt længere fremme og har indgået APA'er i årevis. Derudover har de danske kompetente myndigheder et andet syn på APA'er end kineserne eksempelvis har. Her behandler man alle APA-ansøgninger på lige fod og forfordeler ikke bestemte sager frem for andre⁷². Danmarks skatteminister har ligeledes udtalt; "Vi samarbejder helst med virksomhederne"⁷³ og hentyder til at det er et stort problem, at virksomhederne ikke prisfastsætter korrekt ved koncerninterne transaktioner. Han vil i stedet samarbejde om at få disse korrekt prisfastsat i første omgang. Derved hentyder han til, at APA'er er et øget fokuspunkt. Kirsten Danielsen Johansen udtrykker, dog at det er svært at følge med den hastige udvikling på transfer pricing området og efterspørg i den forbindelse flere ressourcer.

6.6.1 Opsummering

Det er derfor særdeles interessant at se den hastige udvikling på APA-området. Samtidigt kan det dog konstateres, at det stadig er i begynderstadiet. Ikke mindst i enkelte større lande, som stadig kun har begrænset erfaringer med APA'er. Herudover er der fortsat knappe ressourcer mange steder hos de kompetente myndigheder, hvilket gør at opstår flaskehals-

⁷² Bekræftet i forbindelse med vores interview hos SKAT, Kirsten Danielsen Johansen

⁷³ <http://www.dr.dk/Nyheder/Penge/2014/04/02/075526.htm>

problemer, og hvorfor der må foretages prioriteringer. Disse prioriteringer kan være meget forskellige fra land til land. Kina er eksempelvis et eksempel på en mere aggressiv kompetent myndighed, hvor fokus er på de store sager. Omvendt har den danske skattemyndighed ikke afvist en eneste APA-forespørgsel. Tilgangene til APA'er er derfor meget varierende, hvilket kan være hæmmende for anvendelsen af værktøjet.

6.7 Fordele og ulemper ved APA

Der er en række fordele og ulemper ved anvendelsen af APA'er både i forhold til virksomheden og skattemyndighederne.

6.7.1 Fordele for virksomheden

Den hovedsaglige fordel for virksomheden er, at en APA giver mulighed for at få afdækket deres skatterisiko i forhold til de transaktioner APA'en omfatter. Ved denne sikkerhed menes den skattemæssige behandling af transaktionerne i forhold til prisfastsættelsesmetode med videre. Grundlaget ligger fast og ikke kan fraviges medmindre at critical assumptions ændres. Således er virksomheden i bedre stand til både at forudse størrelsen og men også hvornår skattebetalingerne forfalder. Herigennem har virksomheden således minimeret deres risiko omkring skatteforhold, og samtidigt undgår man en omkostning og ressourcetung skatterevision.

APA'erne forebygger således transfer pricing revisioner og de eventuelle tunge forhandlinger som følge af en dobbeltbeskatningssituation. Derfor er der en besparelse på virksomhedens ressourcer, herudover en tidsmæssig mulighed for bedre planlægning samt en hurtigere proces sammenlignet med fx en afsluttet MAP. Herudover når aftalen endeligt er indgået skal virksomheden ikke tænke på at stille yderligere ressourcer til rådighed i forhold til at løse eller aftale nye aftaler. Virksomheden skal udelukkende fokusere på at overholde aftalen. Fornyelsesprocessen af en eventuelt APA går ligeledes meget hurtigere. Herudover undgår man også risikoen for bøder og øvrige gebyrer.

På trods af den mulige kompleksitet ved en APA, er processens formål af en lidt anden karakter end ved MAP-sager, idet der er forskel på hvem der taget initiativ hertil. I APA'er er det virksomhederne der i første omgang efterspørger en løsning og derfor kan processen også blive anderledes åben og mindre konfliktfyldt end ved en MAP. Dette skyldes, at ved dobbeltbeskatningssituationer, er det skattemyndigheder der initiativet, og derfor kan pro-

cessen risikere at være anderledes lukket. Således skabes også en situation i et APA-forløb, hvor virksomhedens information får et mere frit flow.

Ved deltagelse i en APA-proces kommer virksomheden også til et øget kendskab hvad angår deres skat i den almindelige drift. Virksomhederne har ofte kun et mindre fokus på selve den skattemæssige behandling af deres transaktioner og derfor kan en APA være en lærende proces. Kirsten Danielsen Johansen udtrykker også, at der tit er stor forskel på udarbejdelsen af dokumentation og selve implementeringen af dokumentationen, således at transaktionerne reelt sker på den omtalte måde anført i dokumentationen. Dette er således en stor fordel i løbet af en sådan proces, at man tænker fremtid og derfor bedre kan forberede og designe hele proceduren inden implementeringen. Omvendt er det sværere ved løsning af en dobbeltbeskatning, hvor man skal redegøre tilbage i tid. Dette kræver ofte en sværere og dyrere løsning, mens processen også kan fremstå mere lukket. Herudover kan det som sagt skærpe kompetencerne hos virksomheden.

Med den øjeblikkelige omtale i medierne omkring selskabernes undgåelse af høje skattebetalinger ved udflytning af lavbeskatningslande, vil det endvidere være med til at give virksomhederne et bedre ry hvis der indgås aftaler. Således undgår man også at havne i diverse medier med negativt ladede historier, som man eksempelvis så det med Novo Nordisk i forbindelse med deres store patentsag⁷⁴.

6.7.2 Fordele for skattemyndighederne

Ligesom fordelene for virksomheden er APA også et værktøj der kan være tids- og ressource-sparende for skattemyndighederne, som Kirsten Danielsen Johansen udtrykker, kan en APA kræve en masse ressourcer hos de kompetente myndigheder for at få dem igennem. Dog skal der efterfølgende kun bruges færre ressourcer idet, skattemyndighederne kun skal kontrollere at indholdet af APA-aftalen stadig bliver overholdt. Herudover er det også normalt hurtigere at indgå en ny APA-aftale på baggrund af den gamle. Herudover har man ved en sådan APA-aftale minimeret risikoen for at virksomhederne utilsigtet flytter deres profit til udlandet, således værnes om skattebetalingerne og indtægterne til staten ved indgåelsen af APA-aftaler.

⁷⁴ <http://www.dr.dk/Nyheder/Penge/2013/06/09/152323.htm>

Som angivet i fordelene for virksomhederne, er det ligeledes en fordel at virksomhederne selv skal tage initiativ til APA'erne, idet det først og fremmest er i virksomhedernes interesse, at indgå denne aftale og derved også skabe et mere åbent forløb og frit flow af information. Dette er således alt andet lige en nemmere proces for skattemyndighederne sammenlignet med de forhandlinger ved dobbeltbeskatningssituationer.

Myndighederne kan drage stor fordel af at APA'er stadig er værktøj, som er i det begyndende stadie rundt omkring i verden. Derved kan medarbejderne drage nyttig viden i takt med flere og flere APA'er bliver gennemgået. Dette giver mulighed for at opnå en større viden omkring de multinationale selskabers kontrollerede transaktioner. Medarbejderne opbygger i større grad en betydende viden indenfor området, som fremadrettet kan bruges ved fremtidige sager. Herudover er APA-processerne også med til at skabe forbedrede relationer rundt omkring i verden de kompetente myndigheder imellem. Her kan igen nævnes Danmarks relation til Kina i henhold til, at Danmark var det første vesteuropæiske land der indgik en APA med Kina.

6.7.3 Ulemper for virksomheden

En af de grundlæggende ulemper ved APA'erne er, at myndighederne for øget indsigt i virksomheden i forhold til en de koncerninterne afregningspriser. Dette som følge af, at virksomheden skal udlevere enhver relevant information skattemyndighederne måtte anmode om i relation til, at kontrollere indholdet i APA'en. Således får skattemyndighederne yderligere mulighed for at nærstudere virksomheden og omstændighederne omkring APA'en.

Hvis virksomheden ikke ønsker at tiltræde det forslag som APA'en indeholder og som skattemyndighederne måtte have accepteret, er der mulighed for dette. Men som Kirsten Danielson Johansen forklarer, er der stor risiko for, at sagen i stedet senere ender som en del af udvælgelsen af den kompetente myndigheds transfer pricing-revisioner. Derved opstår situationen, hvor skattemyndighederne anvender de tidligere gennemgåede informationer til brug udvælgelsen af virksomheder til transfer pricing-revision, på trods af at både OECD og JTPF tager afstand herfra. Der er derfor indirekte risiko for virksomheden i forbindelse hermed kan føle sig nødsaget til at indgå en aftale. Dette udelukker eller begrænser virksomhederne i det omfang, at de selv kan styre egen transfer pricing hvis de ønsker at tage en mere aggressiv tilgang på skatteområdet.

En af de øvrige ulemper er, at virksomhederne i mange lande fortsat én gang om året ved en rapport, skal foreligge dokumentation til skattemyndighederne omkring at de overholder vilkårene og betingelserne i den indgående APA-aftale samt at forholdene heri stadig er gældende specielt i relation til critical consumptions. Dette er blandt andet gældende i Danmark. Således er der stadig et ressource- og efterlevningskrav på APA-aftalen.

Det bemærkes endvidere i relation hertil er at den indgåede APA-aftale ikke giver en fuld dækning af alle skattemæssige forhold, men udelukkende de transaktioner der fremgår af aftalen. Hvis skattemyndighederne har indikationer omkring at indholdet ikke efterleves, kan der ligeledes iværksættes en transfer pricing-revision. Ved en unilateral aftale, er der stadig risiko for den øvrige tilknyttede skattemyndighed vil gøre indsigelser i relation hertil.

En af de øvrige ulemper er, at hvis der sker ændringer i critical consumptions, som eksempelvis alt andet lige ofte sker i en vækstvirksomhed. Ved eventuelle ændringer skal aftalen genforhandles hvilket gør at hele APA-forløbet skal foretages igen. De implicerede parter kender dog sagen indgående, men det er dog fortsat ressourcekrævende at revurdere en sådan aftales indhold på ny.

Omkostningerne til at gennemføre en APA er oftest ikke billige. Udover interne ressourcer benyttes altid ekstern assistance i form af rådgivere til udarbejdelsen og sparring ved en APA-proces. Kirsten Danielsen Johansen udtrykker, at hun i sin tid i SKAT ikke har oplevet sager uden indblanding af rådgivere. Omkostningerne til disse rådgivere er ofte meget høje og det derfor ikke alle virksomheder der kan bære denne byrde. Udover omkostninger til rådgivere kan virksomheden også være ude for at skulle betale øvrige skattemyndigheder for at indgå APA-aftaler. Derfor appellerer APA'er mere til større virksomheder.

Det bemærkes endvidere at de små og mellemstore virksomheder har svært ved at have de nødvendige kompetencer til indgåelsen af en sådan aftale. Eksempelvis findes der skatte medarbejdere i mange store koncerner, som arbejder til dagligt med området. Dette har de enkelte små og mellemstore virksomheder alt andet lige ikke. Dette skaber således dårligere forudsætninger for virksomheden udover de omkostninger der måtte være forbundet hermed.

Det bemærkes endvidere at værktøjet er svært anvendeligt på såkaldte gazelle virksomheder med kraftige vækststigninger og utallige forretningsmæssige ændringer. Således vil det på disse virksomheder ikke være muligt at overholde et fast sæt af critical consumptions, grundet de utallige ændringer. Ligesom det ikke er muligt at fastsætte meget præcise critical consumptions med alle de ubekendte faktorer. Det ville derfor ikke være relevant at ansøge om APA'er i sådan et tilfælde. Her er det derfor ikke på samme måde muligt at risikoafdække i samme omfang.

6.7.4 Ulemper for skattemyndighederne

En APA-proces tager ofte langt tid at gennemføre og derfor trækker man på allerede knappe ressourcer, hvilket støttes op af Kirsten Danielsen Johansen, som giver udtryk for, at de danske skattemyndigheder er meget presset på de nuværende ressourcer. Det er derfor en ulempe at de danske skattemyndigheder skal acceptere og indlede et APA-forløb. Herudover kræver det de nødvendige ressourcer med de rigtige kompetencer til at få gennemført et sådan forløb. SKAT kan derfor have svær ved at fordele sine ressourcer korrekt i forhold til øvrige opgaver, samtidig med de skal have nok kompetente ressourcer til gennemførelsen af APA-forløbet.

De danske skattemyndigheder har herudover ikke mulighed for at tage et honorar for ansøgningen af APA. Andet end en unilateral aftale, som er der samme som er et bindende svar, og som koster et mindre gebyr. Modsat tager de svenske skattemyndigheder et gebyr på 150.000 svenske kr. for at indgå i en APA-proces⁷⁵, herudover koster fornyelser eller genforhandlinger også tilsvarende høje beløb. Som følge heraf, har de danske skattemyndigheder måske ikke samme budget til at tiltrække yderligere kompetente ressourcer.

I forlængelse af det forhold, at myndighederne skal tage imod APA-ansøgninger mens de knappe ressourcer er en udfordring, kan man diskutere det samfundsmæssige aspekt af en APA-aftale. Såfremt det oftest er virksomheder, som allerede handler på armslængdevilkår der ønsker at indgå en APA-aftale, er brugen af de knappe ressourcer på APA-området måske bedre givet ud andetsteds. Det samfundsmæssige udbytte kunne altså dermed være større, hvis ressourcerne blev brugt på at "fange" de virksomheder der udførende en aggressiv skatteplanlægning.

⁷⁵ <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/global-transfer-pricing-review/Documents/sweden.pdf>

Det er herudover ej muligt for skattemyndighederne, at foreslå og tilbyde virksomheder en APA-aftale. Eksempelvis kunne en tænkt situation være, at skattemyndighederne efter en endt MAP, kunne foreslår virksomheden at indgå en APA-aftale. Således er det muligt, at mens en eventuel MAP-sag er i gang, at man samtidig kan afslutte den fremtidige behandling af skatten ved indgåelse af en APA. Det kunne herudover også være med til at optimere ressourcerne hos skattemyndighederne, ved at betjene det samme selskab over længere tid. Og samtidigt minimere risikoen i fremadrettet.

6.7.5 Generelle fordele og ulemper

Det øgede samarbejde mellem landene vil ligeledes medføre at skattemiljøet bliver mere gennemsigtigt landene imellem. Herigennem vil mange kunne styrke den øget handel og generelt skabe mere gennemsigtigt for grænseoverskridende aktiviteter og investeringer⁷⁶. Således er det forbedrede og øgede samarbejde en forudsætning for økonomisk vækst og derigennem jobskabelse og mere velstand.

De generelle ulemper er, at der fortsat er forskellig lovgivning på området i de forskellige lande. Ligesom anvendelsen i praksis kan være forskellig. Dette skaber, og vil fremadrette skabe længerevarende forhandlingsforløb i forbindelse med indgåelsen af APA'er. Herudover har de enkelte skattemyndigheder ikke samme grad af kompetencer, hvorfor dette kan sænke en proces. Herudover er der lande som ikke anvender APA'er i praksis eller har lovgivning i tilknytning hertil. Dette virker handelshindrende og går ligeledes imod den øgede gennemsigtighed af skattemiljøet. Som angivet under afsnittet om lovgivning, mangler der fortsat generelt accepterede APA-guidelines, selvom der jf. Kirsten Danielsen Johansen benyttes en overvejende standardiseret skabelon. Til trods for dette kan der stadig forekomme forskelle. Den manglende ensartethed vil være en hæmsko for udbredelsen af værktøjet.

En af de øvrige ulemper er, at selve forhandlingen af en APA-aftale er meget langtrukken for begge parter, og oftest løber over flere år. Dette kan både få virksomheden til at fravælge en APA som risikoafdækkende transfer pricing værktøj. Herudover vil gennemførelsen af en APA kræve mange ressourcer for alle implicerede parter.

⁷⁶ http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/econ/pr/925/925528/925528da.pdf

7.0 SKATs aktivitetsplan

SKATs aktivitetsplan, eller indsatsplan, er en liste med emner, som efter en risikovurdering er udvalgt, som de skatte- og afgiftsområder, hvor fokus og kontrol fra SKATs side forventes at have stor prioritet.⁷⁷

Aktivitetsplanen er en omfattende plan for det kommende skatteår, som indeholder særligt udvalgte områder, hvor SKAT i høj grad har deres fokus. Aktivitetsplanens indholdsområder spænder således både fra told og afgifter, sort økonomi og de to mest omfangsrige områder; borgerområdet og virksomhedsområdet. Under borgerområdet indeholder punkter som biler, ejendomme, værdipapirer med videre mens virksomhedsområdet indeholder punkter for både små, mellemstore og store virksomheder, offentlige virksomheder og så videre. Indsatsplanens behandling af transfer pricing behandles også under virksomhedsområdet. Gennemgangen af SKATs aktivitetsplaner vil udelukkende fokusere på transfer pricing delen. De øvrige områder i aktivitetsplanen vil ikke blive behandlet yderligere i afgangsprojektet.

7.1 Den første aktivitetsplan

SKATs aktivitetsplan (tidligere indsatsplan) har været en fast bestanddel af SKAT siden 2006, hvor den første aktivitetsplan udkom med overskriften "Service frem for kontrol"⁷⁸. Aktivitetsplanen for det næstkommende år udkommer i starten af januar, i det år aktivitetsplanen vedrører.

I SKATs indsatsplan for 2007⁷⁹ fremgår det tydeligt, at transfer pricing er et relativt nyt fokusområde fra SKAT. Således anføres det, at der i de senere år har været fokus på koncerner med en lav eller slet ingen beskatning i Danmark. Særligt afregningspriserne for overholdelse af armslængdeprincippet efter LL § 2 er i fokus⁸⁰.

Herudover fremgår det, at SKATs fokus ligger på de store koncerner med mere end 250 ansatte og en omsætning på 250 millioner kroner eller en balancesum på 125 millioner kroner,

⁷⁷ <http://www.ey.dk/DK/da/Services/Tax/artikel---skats-indsatsplan-290312>

⁷⁸ <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?old=365686&vld=0&lang=DA>

⁷⁹ Idet det ikke længere er muligt at vise den første indsatsplan for 2006, er der taget udgangspunkt i indsatsplanen for 2007.

⁸⁰ Skats indsatsplan 2007, side 28

og som haft kontrollerede transaktioner med koncernselskaber placeret i lande uden for EU eller EØS, og som ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark⁸¹.

Indsatsforløbet for hvordan de enkelte punkter i indsatsplanen skal forsøges løst, fremgår også af aktivitetsplanen, ligesom SKATs succeskriterier defineres. Således er SKATs kriterier for succes, at udvalgte virksomheder gør hvad de kan for at opfylde armslængdeprincippet i forbindelse med koncernens transaktioner. Der skal foreligge en fyldestgørende transfer pricing dokumentation, der også kræves indarbejdet på behørig vis, og svarer til transfer pricing-dokumentation. Såfremt en virksomhed ikke skulle opfylde SKATs fastsatte krav, er det et must, at der bliver rettet op på prisfastsættelsen så disse afspejler armslængdeprincippet, og koncernen gør hvad den kan for at overholde dette.⁸²

7.2 Analyse aktivitetsplanerne

Indsatsplanen fra 2007 fungerer umiddelbart mest som en overordnet identifikation af transfer pricing problemstillinger, og giver et overblik over de fem vigtigste fokusområder, som SKAT vil koncentrere deres indsats omkring.

1. 0-skatteselskaber
2. Overdragelse mv. af immaterielle anlægsaktiver
3. Koncernfinansiering
4. Management fees
5. Skattelylande⁸³

Af indsatsplanen fremgår der hverken statistikker eller en mere specifik definition og forklaring af de enkelte problemstillinger. Indsatsplanen fremstår som en overordnet plan, og det er tydeligt, at transfer pricing tilbage i 2007 har været et nyere fokusområde for SKAT. SKATs løsningsforslag til de enkelte punkter i indsatsplanen er meget begrænsede, og præsenteres samlet som én kort opsummering i form succeskriterier. Således har SKAT som sådan ingen løsningsforslag, men blot et ønske for, hvordan en effektiv afslutning på en eventuel problemstilling skal se ud.

⁸¹ Skats indsatsplan 2007, side 28

⁸² Skats indsatsplan 2007, side 30

⁸³ Skats indsatsplan 2007, side 29

Indsatsplanen for 2008 og fremadrettet bærer præg af, at SKATs fokusområder er blevet mere konkretiseret og er blevet specificeret som følge af udviklingen indenfor transfer pricing. I indsatsplanen for 2008 fremgår det, at man indenfor de nordiske lande vil igangsætte simultane revisioner af koncerner på tværs af landene. Dette som følge af, at man vil samle mere erfaring indenfor transfer pricing revisioner og udveksle erfaringer på tværs af landene.⁸⁴ Dette underbygger SKATs fokus på transfer pricing området, og forsøg på at identificere selskaber og filialer i Danmark, der på koncernniveau ikke handler til priser på armslængdevilkår, og dermed berettiger en indkomstforhøjelse.

I indsatsplanen for 2009 tilføjes problemstillingen i forhold til tynd kapitalisering og rentefradragsbegrænsning. Området og beregningerne af disse problemstillinger er komplekse og udspringer af ny lovgivning.⁸⁵ Som ved tilføjelsen af de simultane revisioner, har SKAT allerede udvalgt koncerner på forhånd, for at skabe et erfaringsgrundlag inden for problemstillingen. I indsatsplanen for 2010 skriver SKAT, at man har afsluttet arbejdet, og at sagsbehandlingen af de otte udvalgte koncerner skal resultere i en drejebog⁸⁶. SKAT er dermed opmærksomme på det nye regelsæt, og vigtigheden samt betydningen af den regulering der foretages. Og allerede et år efter man har igangsat undersøgelsen af de udvalgte koncerner, har man afsluttet arbejdet, og har igangsat den videre udarbejdelse af en drejebog. Dette underbygger de tidligere antagelser og analyser om, at de danske skattemyndigheder forsøger, at tilpasse og adoptere de løbende tiltag, der indføres indenfor transfer pricing reglementet.

I indsatsplanerne for 2010 og 2011 fortsættes projektet omkring undersøgelse af selskaber med ingen eller meget begrænset skattebetaling i de seneste 3-5 år. Dette sker, som følge af, at man i sådanne tilfælde har en større mistillid til, at der ikke handles på armslængdevilkår, idet det formodes, at et uafhængigt selskab i en årrække på 3-5 år, ikke ville acceptere et negativt eller nul-resultat i så lang en periode. I samme periode har SKAT igangsat et projekt med fokus på immaterielle aktiver, især omkring outsourcing og omstrukturering af immaterielle aktiver til udlandet.⁸⁷ I 2010 og 2011 tilføjes et nyt afsnit omkring gennemstrømningsselskaber, og den skattemæssige behandling af udbytter der går via danske holdingselskaber. Gennemstrømningsselskaber vil ikke blive behandlet yderligere i afgangsprojektet.

⁸⁴ Skats indsatsplan 2008, side 19

⁸⁵ Skats indsatsplan 2009, side 8

⁸⁶ Skats indsatsplan 2010, side 27

⁸⁷ Skats indsatsplan 2010, side 27-28 og Skats indsatsplan 2011, side 44-45

I 2012 bliver indsatsplanen mere specifik, og fokus placeres direkte på de største koncerner i Danmark. Transfer pricing, og særlig forholdet omkring korrekt skattebetaling, bliver behandlet meget gennemgribende i forhold til de tidligere indsatsplaner. Det er SKATs enhed, Store Selskaber, som skal styrke indsatsen og sikre korrekt afregning af selskabsskat i Danmark. Projekterne fra tidligere år er fortsættende ind i 2012, blandt andet med flere ressourcer til kontrol af underskudsselskaber. Men som noget nyt nedsættes et projekt, hvor de 150 største koncerner i Danmark udvælges for nærmere undersøgelse, for at sikre at der foretages korrekt afregning på tværs af de koncerninterne selskaber. I alt udvælges 30 selskaber de første to år til en transfer pricing revision. Ved gennemgående og typiske fejl, vil dette blive meldt ud til de øvrige selskaber. Ifølge SKAT havde de 150 koncerner en omsætning på 2.223 milliarder kroner, en skattepligtig indkomst på 43 milliarder kroner og 11 milliarder kroner i skattebetalinger i 2008⁸⁸. Dette viser med al tydelighed, at SKATs fokus er på de helt store koncerner, og at man herigennem vil kunne genere store indkomstforhøjelser ved transfer pricing revisioner, såfremt der ikke er handlet på armslængdevilkår.

I 2013 tager man initiativ til en nemmere udvælgelsesmetode af virksomheder til kontrol. Formålet er, at erstatte det manuelle arbejde med mere en automatiseret proces ved brug avanceret IT i forbindelse med udvælgelsen. Initiativet viser, at SKAT tænker innovativt og prøver i et vist omfang, at skabe en standardiseret proces for udvælgelsen. Det vil give en mere effektiv og hurtigere udvælgelsesproces hos SKAT, men også synliggøre udvælgelsen over for virksomhederne. Samtidig vil det give mulighed, at udvælge flere virksomheder til revision, og herigennem bevidstgøre virksomhederne om, at chancerne for at blive udvalgt til en transfer pricing revision.

Den øgede digitalisering er taget med ind i aktivitetsplanen for 2014, hvor brugen af IT vil fremadrettet kunne udvælge de "rigtige" og flere virksomheder til revision, men også anvende SKATs ressourcer bedre som følge af de enorme digitale muligheder.

7.3 Opsummering på SKATs aktivitetsplan

Gennemgangen af SKATs aktivitetsplaner siden 2007 viser med al tydelighed, at de danske myndigheders fokus på transfer pricing området er en vigtig prioritet. Især fra 2012 bliver indsatsplanen omkring transfer pricing mere specifik og håndgribelig. Der indsættes mange

⁸⁸ Skats indsatsplan 2012, side 54

nye projekter, der skal hjælpe SKATs indsats på området, og forsøge at hjælpe SKAT i "jagten" på de selskaber der ikke afregner på armslængdevilkår.

SKAT har siden den første indsatsplan forsøgt at udpege de specifikke fokusområder. Gennem den første aktivitetsplan er punkterne ikke blot blevet mere specifikke, men også listen af punkter er gjort længere og tilpasset den aktuelle markedssituation. Aktivitetsplanen bærer også præg af, at man hos SKAT ønsker at procesoptimere og automatisere mere fremadrettet. Det er tydeligt, at man ønsker den bedst mulige allokering af de knappe ressourcer.

Som følge af globaliseringen og de mange koncerninterne transaktioner på tværs af landegrænserne, er det vigtigt for de danske myndigheder at prisfastsættelsen er korrekt, og man herigennem får det korrekte skatteprovenu. I 2012 og 2013 var indkomstforhøjelserne på henholdsvis 21,2 og 17,4 milliarder, hvilket svarer til et manglende skatteprovenu før SKATs indkomstforhøjelser på 5,3 og 4,3 milliarder alene for 2012 og 2013. Det er dog ikke sikkert, at det er de beløb statskassen for glæde af. En indkomstforhøjelse kan blive en længerevarende sag mellem SKAT og den implicerede koncern, og ende med et fornuftigt forlig for begge parter⁸⁹.

Det viser med al tydelighed, at der er rigtig mange penge for den danske stat at indhente gennem transfer pricing revisioner og kontrol af selskabernes interne praksis for afregning på tværs.

8.0 Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)

BEPS står for Base Erosion and Profit Shifting og blev lanceret på en anmodning fra G20-landenes⁹⁰ finansministre i OECD i juli 2013. Formålet med dette var, at udvikle et nyt sæt standarder for at undgå dobbeltbeskatning.

Finansministrene anerkendte, at den nationale økonomi har nydt, at tempoet i globaliseringen og den frie bevægelighed af kapital og arbejdskraft. Som følge heraf har det resulteret i, at produktioner og lignende løbende er flyttet til andre lande i takt med den stadig gradvise fjernelse af handelshindringer. Især den hastige teknologiske udvikling, og muligheden for at placere et koncernforbundenselskab langt fra hovedsædet har det gjort det muligt at udnyt-

⁸⁹ <http://www.dr.dk/Nyheder/Penge/2014/04/01/225848.htm>

⁹⁰ G20 er en sammenslutning af verdens 19 vigtigste industrilande og vækstøkonomier samt EU
http://borsen.dk/nyheder/politik/artikel/1/235401/fakta_hvem_er_g20.html#ixzz31UhpDLeY

te billigere og mere effektive ressourcer. Selskabernes fokus er ikke længere blot rettet mod det nationale marked. Med flere og flere multinationale aktiviteter, kigger virksomhederne i høj grad ud på det store globale verdensmarked, hvilket også har skærpet kompleksiteten på skatteområdet. De nationale skattelovgivninger er ikke i samme omfang sammenspillet, og kan i mange tilfælde føre til dobbeltbeskatning. Skatteområdet er derfor en af de store nuværende handelshinderinger.

Regeringerne bliver berørt ved at mange regeringer kæmper med faldende skatteindtægtsgrundlag og højere omkostninger for at værne herom og sikre overholdelse.

Skatteyderne bliver berørt ved, at skattereglerne tillader at virksomhederne reducerer deres skattebyrde ved at flytte deres indkomst væk fra landet, hvor de indkomstproducerende aktiviteter stammer fra. Derfor skal skatteyderne bære en større del af den samlede skattebyrde i landet

Virksomhederne bliver berørt ved, at virksomhederne bliver udsat for en betydelig risiko for deres omdømme hvis deres effektive skatteprocenter bliver fremstillet for lavt. I samme moment undlader virksomhederne at reducere deres skattebyrder selvom de har muligheden grundet omdømmerisikoen. Dette bevirker, at de bliver svækket konkurrencemæssigt sammenholdt med de øvrige multinationale selskaber. Dette er derfor på sin vis stærkt konkurrenceforvridende.

Beskatningen er et af grundelementerne i et lands suverænitet, men samspillet af nationale skatteregler fører ofte til problemer og gnidninger landene imellem. Når nationale skatteregler vedtages, tages der ikke hensyn til virkningen af andre landes regler. Den manglende interaktion skaber derfor risiko for potentiel dobbeltbeskatning for virksomheder der opererer i flere lande, selvom det er anerkendt at udøvelsen af de nationale lovgivninger kan føre til dette. Dette selvom landene længe har arbejdet, og stadig arbejder, engagereret for at minimere disse og løse disse gnidninger gennem utalige aftaler, såsom dobbeltbeskatningsoverenskomster gennem den fundamentale byggesten i form af klarhed og forudsigelighed. Det anses som værende vigtigt at fasholde, idet reglerne over tid har vist sig at afsløre svagheder netop hvor udnyttelsen af offensiv skattetænkning kan føre til mindre eller ingen beskatning.

Der er således et åbenlyst incitament for at bibeholde den øgede globale økonomiske vækst og ikke mindst et behov for at beskytte den nationale skattemæssige suverænitæt.

Behovet for at undgå dobbeltbeskatningssituationer, undgå indkomst der ikke bliver beskattet samt derved udvikle og få aftalt internationale regler på området er derfor en virkelighed der er gået op for finansministrene i G20. Dette er baggrunden for udarbejdelsen af BEPS. Det vurderes endvidere at hvis handlingsplaner ikke bliver indført i tide, kan det føre til usikkerheder landene imellem og et øget værn om nationalt skattegrundlag, hvilket kan føre til endnu flere uløselige skattetvister.

OECD har derfor på anmodningen fra G20 i BEPS, udarbejdet en handlingsplan for at udarbejde foranstaltninger der kan iværksættes, med henblik på svagheder i de nuværende regler på effektiv måde. Handlingsplanen består af 15 handlinger⁹¹:

- Action 1: Address the tax challenges of the digital economy
- Action 2: Neutralize the effects of hybrid mismatch arrangements
- Action 3: Strengthen CFC rules
- Action 4: Limit base erosion via interest deductions and other financial payments
- Action 5: Counter harmful tax practices more effectively, taking into account transparency and substance
- Action 6: Prevent treaty abuse
- Action 7: Prevent the artificial avoidance of PE status
- Action 8: Intangibles
- Action 9: Risks and capital
- Action 10: Other high-risk transactions
- Action 11: Establish methodologies to collect and analyze data on BEPS and the actions to address it
- Action 12: Require taxpayers to disclose their aggressive tax planning arrangements
- Action 13: Re-examine transfer pricing documentation
- Action 14: Make dispute resolution mechanisms more effective
- Action 15: Develop a multilateral instrument

⁹¹ OECD's Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting

Særligt handling 8 og opefter omhandler i vid udstrækning om transfer pricing. Den vigtigste generelle pointe er, at bibeholde det nuværende transfer pricing setup og løbende adressere de mangler der måtte identificeres. Dette er et vigtigt standpunkt at melde ud. De store G20 nationer ønsker dermed, at bibeholde det nuværende setup omkring transfer pricing med henvisning til OECD's modeloverenskomst og de dertilhørende guidelines. Ikke mindst fordi dette viser, at landene grundlæggende mener at dette er det rigtige udgangspunkt til at hindre eventuelle skattetvister. Endvidere skaber dette også grobund for, at nationer uden for G20 også på sin vis ligger vejen for en generel accept heraf. Dette fundament ligger således op til, at på trods af nationale lovgivningsmæssige forskelligheder, at alle lande kan arbejde ud fra de samme forudsætninger. Og efterhånden acceptere og arbejde efter de samme regelsæt.

Konsekvenser ved implementeringen af BEPS, og den ensartning man vil opnå med BEPS vil kræve ændringer flere ændringer til de nuværende gældende guidelines fra OECD, herunder modeloverenskomsten og retningslinjer omkring interne afregningspriser. Herudover vil implementeringen af BEPS have indflydelse på de enkelte landes nationale skattelovgivning, som følge af, at man vil bestræbe sig på blandt andet skabe multilaterale skatteaftaler

Der vil blive herefter foretages analyse af handlingsplanens punkt 8-15.

8.1 Handling 8-10

Hvis der tages udgangspunkt i handling 8, som overordnet vedrører at forhindre at immaterielle aktiver bliver flyttet til lavbeskatningslande til en for lav afståelsessum.

Dette er særligt interessant, idet de immaterielle aktiver er svære at værdiansætte og indeholder flere vanskelige vurderinger i forbindelse med værdiansættelsen heraf. Derfor er der ofte mange holdninger til, hvad værdien skal være af det pågældende aktiv? Eksempler herpå kan være varemærker, patenter med videre. I Danmark er netop dette emne meget aktuelt, og har blandt andet været oppe i medierne. Eksempelvis bragte DR1 i deres program 21 søndag en udsendelse omkring Novo Nordisk og deres flytning af deres patenter til udlandet. Et uddrag af artiklen hertil, angiver journalisten blandt andet "*... Novo Nordisk' udflytning af patenterne. Researchen viser, hvordan Novo Nordisk i flere omgange - og i stilhed - har flyttet en række af selskabets*

mest værdifulde patenter fra moderselskabet i Bagsværd til de schweiziske datterselskaber, blandt andet for at spare dansk skat.”⁹²

Uden at forholde sig til den konkrete tekst i artikel, og rigtigheden heraf, viser det stadig at emnet er både stærkt relevant og ikke mindst uundgåeligt i forhold til udflytningen af aktiver. Sådanne transaktioner er forbundet med store risici og kan fortolkes på mange forskellige måder, både set fra skattemyndighedernes synspunkt og ikke mindst virksomhedens eget. Værdiansættelsesprocessen er derfor oftest meget kompleks, ikke mindst i Novo Nordisk tilfælde, for hvad er værdien af et konkret patent med eventuelle usikre faktorer omkring myndighedsgodkendelser, fremtidigt salg og så videre?

Det er derfor særligt interessant, hvis det som journalisten skriver korrekt. Og at det forholder sig således at store multinationale virksomheder ikke får afdækket deres risiko tilstrækkeligt, ved eksempelvis i dette tilfælde stor intern enkelttransaktioner, og herigennem påtager sig en skatterisiko for flere milliarder. Komplexiteten og størrelsen bevirker nemlig, at der er en større risiko for at en reel transfer pricing revision bliver relevant.

I handlingsplanen anbefales fire handlinger i relation til immaterielle rettigheder. Kort fortalt omhandler de; udarbejde en klar definition, overskuddet bliver fordelt korrekt i forhold til værdiskabelse og udarbejde regler eller foranstaltning til immaterielle rettigheder der er svære at værdiansætte.

Handlingerne er præcist udformet og med en klar hensigt. Dog er det tankevækkende, at handlingerne ikke nævner noget konkret om APA'er. Dette værktøj er netop fordelagtigt at anvende i relation til at afdække risikoen for både myndighedernes og virksomhedens side. Grundet det netop kan falde ind under disse handlinger. Herved at blive enige om værdien allerede inden transaktionen gennemføres, om det så enten er en unilateral eller bilateral aftale. Det forholder sig således, at det udelukkende er virksomhederne der skal og kan tage initiativ til en APA. Koncernen skal i øvrigt godkende indholdet af aftalen før den er gyldig. Dog kan det fortsat være relevant fra OECD's side, markedsføre APA'erne overfor virksomhederne, nu hvor de ikke er en lovgivende magt, men udelukkende en anbefalende myndighed. Dette kunne løse en del problemer især omkring de såkaldte "hard-to-value intangibles".

⁹² <http://www.dr.dk/Nyheder/Penge/2013/06/09/152323.htm>

Principielt kan selvsamme konklusion overføres til handling 9 og handling 10. Idet disse henholdsvis omhandler tildeling af overdreven kapital til koncernselskaber så disse får uhenigtsmæssige afkast alene på baggrund af risici og funktioner som kun kontraktligt er indgået. Handling 10 forholder sig specifikt til transaktioner der ikke foregår normalt mellem tredjemand. Dette kan eksempelvis være management fee og øvrige lignende cost allokeringer. Grunden til at disse kan overføres ligger i, at man igen vil have muligheden for at få løst op på problemerne allerede i det tidlige stadie. Eksempelvis ved fastlæggelse af rente og prifsættelsen af mangament fee ved en global værdikæde.

8.2 Handling 11-12

I tilknytning til de tre berørte handlinger skriver OECD i action planens handling 11, at forebyggelse er et vigtigt element. Forebyggelsen skal både ske som led i yderligere åbenhed mellem skattemyndigheder og virksomheder og anbefales som led i at der mange steder, hvor værdiskabelsen ikke hænger sammen med overskuddet. Herudover at der ikke nok datagrundlag tilgængeligt til analysebrug omfattende skattemæssige planlægningsstrategier med videre. Handling 12 tager skridtet videre og har til formål at kræve skatteyderne til at offentliggøre deres aggressive skatteplanlægning. Altså er der en del forskel på de to handlinger, da den ene tager den skridtet videre for i nærmere forstand at have bedre forudsætninger for at ramme dem der har den mere aggressive skatteplanlægning. Hvorimod man i handling opfordre til mere åbenhed og derfor godt kunne tolkes som en indirekte henvisning til APA'er, idet der er mere fokus på det fremadrettede, som der ligger i APA-værktøjet, hvorimod MAP er bagudrettet.

8.3 Handling 13

Ved denne handling ønsker man at udvikle og forbedre gennemsigtigheden i transfer pricing dokumentationer. Dette indeholder således også udviklingen af et regelsæt indeholdende oplysningskrav i henhold til en fælles skabelon.

Handlingen går primært på de generelle dokumentationskrav, men kan principielt overføres til APA'er.

Hvis man kigger på guidelines til dokumentationskrav er der et afsnit i OECD transfer pricing guidelines indeks F, men kort fortalt bliver der heri kun beskrevet formål ved anvendelsen af APA'er. Ligesom der heller ikke er en klar formulering herom i OECD's modeloverenskomst,

men udelukkende står indirekte i MAP-afsnittet. Derfor er et af de større problemer, at der ikke er et generelt globalt accepteret guidelines til APA'er, som man eksempelvis ser i lang større udstrækning med almindelig praksis eksemplificeret ved armlængdeprincippet og kontrolbegrebet. Som angivet i tidligere har JTPF udarbejdet et sæt guidelines hertil, hvilket EU-landene refererer til og SKAT i Danmark har indskrevet disse den juridiske vejledning. Men der kan være forskelle i forhold til national lovgivning og ikke mindst globalt set. Selvom det uden tvivl er muligt, at indgå sådanne aftaler, også med lande der i mange henseender er forskellige i forhold til Danmark. Dette kan forklares ved at Danmark eksempelvis var det første land til at gennemføre en APA-aftale med Kina⁹³. Kirsten Danielsen Johansen udtrykker det, så har SKAT ikke afvist APA-forespørgsler og prøver altid at få dem gennemført, men der er eksempelvis færre erfaringer med Sydamerika, hvor man endnu ikke har indgået en APA-aftale.

Generelt set ville det derfor være fordelagtigt med et sæt mere globalt accepteret ensartede guidelines til APA'er. Hvis man tager udgangspunkt i et land som Brasilien har de ikke på nuværende tidspunkt ikke praksis omkring anvendelsen af APA'er, hvilket fremgår af KPMG Global Transfer Review i kapitlet omkring Brasilien fra 2013⁹⁴. Derfor er der endnu flere grunde til, at når et så stort BRIK-land endnu ikke har indført nogen form for praksis på området, at der et globalt accepteret sæt guidelines at spejle efter. Endvidere kan der være forskel på lovgivningen eksempelvis i Indien og Danmark. I Danmark er det fx et krav efter indgået APA, at man udfylder en såkaldt "annual compliance rapport"⁹⁵ som beskriver hvordan man overholder indholdet af APA'en. I følge Kirsten Danielsen Johansen er det ikke alle lande som kræver dette. Herudover kan der være flere og værre eksempler på forskellige praksis fra land til land, hvilket både kan sænke og besværliggøre processen i forhold til både virksomhederne, rådgivere og de kompetente myndigheder.

Forslaget omkring at sætte oplysningskrav i forhold til enkelt skabeloner er der både fordele og ulemper ved, afhængig af omfanget af dette. Kirsten Danielsen Johansen forklarede, at det ikke var muligt at lave en egentlig skabelon til den APA-dokumentation der ønskes. Dette

⁹³ <http://npinvestor.dk/nyheder/visnyhed/190908?Villa+med+vink%E6lder>

⁹⁴ <https://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/global-transfer-pricing-review/Documents/brazil-v2.pdf>

⁹⁵ <https://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/global-transfer-pricing-review/Documents/india.pdf> og interview med SKAT, Kirsten Danielsen Johansen

skyldes at der med stor sikkerhed aldrig er to typer af transaktioner der er helt identiske, herunder virksomhedens struktur og sammensætning, samt funktioner, aktiver og risici. Derfor kan man som sådan ikke sætte dokumentationen i en boks, idet det både vil være omkostningstungt for virksomheden og rådgiveren at skulle udarbejde og gennemgå unødvendigt dokumentation som ikke er relevant i forhold til APA'en for den enkelte virksomhed. Endvidere vil det være en umulig opgave at udarbejde en komplet liste over dokumentation der ønskes. Derfor er det optimale fortsat at have en række guidelines som beskriver, hvad der normalt skal være indeholdt i en dokumentation. Og så kan man igennem processens faser spore sig ind på hvilket dokumentation der ønskes. Handlingen relaterer sig således mest til MAP-processen for den opdagende kontrol.

Afsluttende vil det derfor være et godt forslag, at et sæt guidelines, som generelt er mere accepteret i verden. Dog skal det fortsat være udtrykt som et sæt guidelines og ikke en fast formular, da den enkelte transaktion, virksomhed, risici med videre aldrig er ens, ligesom mængden og typen af dokumentation kan være vidt forskellig. Det vurderes derfor utopi, at kunne gøre processen mere smidig ved brug af standardformularer.

8.4 Handling 14

Handling 14 omhandler, at der skal udvikles løsninger på de hindringer, der forhindrer landene i at løse tvister under MAP. I relation hertil nævnes situationer, hvor der ingen bindende voldgiftskonvention er, som der omvendt eksempelvis er i EU. Således kan det være problemfyldt at kompetente myndigheder i to ikke EU-lande eller et EU land og et ikke EU-land ikke er bundet af, at finde frem til en løsning. Ved uenighed kan det resultere i en eventuel fastholdelse af dobbeltbeskatning.

Forholdet kan derfor også relateres særskilt til APA, da det ikke er et krav at APA-aftaler skal løses landene imellem. Idet forudsætningerne for at løse hindringer ligeledes kan forbedres i relation hertil. En hindring der er relevant, at hive fat i er at der ikke er, et globalt sæt APA-guidelines, som man kender ved de almindelige transfer pricing guidelines, som alle på sin vis støtter sig op til. JTPF har udarbejdet nogle guidelines hertil og på trods af at processen er relativt identisk rundt omkring i verden, er der stadig markante forskelle blandt de kompetente myndigheder fra land til land. Dette gælder både forløbet og indholdet af APA-dokumentation, som kan sænke processen og gøre denne sværere at gennemføre. Idet no-

gen lande hverken har kompetencer eller ressourcer til at gennemføre en APA-aftale. Herudover kan prioriteterne være meget forskellige og have fokus på at ansøgningerne skal indeholde betydelige transaktioner, som kan rykke noget før de ønsker at beskæftige sig med casen. Derfor er APA-aftaler i nogle henseender ikke for alle, selvom virksomhederne føler det interessant i forhold til deres risiko.

I forslaget bebyrdes at indføre en global voldgift til løsningen af MAP-sager. Dette kunne ligeledes være interessant at indføre til indgåelse af APA-sager. Idet der for nuværende ikke er et krav fra de kompetente myndigheder at indgå en sådan aftale. Eksempelvis kan store lande som Kina, vælge at nedprioritere, hvis de ikke mener der nok substans i forhold til størrelse, kompleksitet eller udbytte til de kinesiske myndigheder ved en sådan aftale. Der kan således nedprioriteres i forhold til, at indhente eller allokere nok ressourcer til løsningen af disse sager, selvom anbefalingerne er klare på dette område. Det manglende samarbejde og ensartethed er derfor handelshindrende.

8.5 Handling 15

Handlingsplanen afsluttende punkt, handling 15, omhandler behovet for et multilateralt instrument, som vil muliggøre gennemførelsen af BEPS' handlingsplanen. Hermed i vid udstrækning skabe en ensartet transfer pricing tilgang fremadrettet, og ikke mindst etablere en foranstaltning, der på tværs af landegrænserne i fremtiden vil kunne løse tværgående skattemæssige spørgsmål og dobbeltbeskatningssituationer. Løsningen skal være innovativ, og afspejle den hastige udvikling der ses i international økonomi og handel på tværs af landene. Løsningen skal ikke mindst kunne indføres hurtigt i de lande, der måtte have interesse for at tiltræde en sådan aftale.

Muligheden for at skabe et multilateralt system, og et stærkere fællesskab via et ensartet regelsæt og mere samarbejde i forhold til fælles lovgivningen kan lyde, som et alt afgørende fremtidsscenario for at kunne håndtere fremtidens mere komplekse og større transfer pricing samarbejde. Hvor meget fælles lovgivning og regulering på tværs af landegrænserne, der ligger i handling 15 er svært at tyde, og vurderes at være en proces der vil tage lang tid at behandle og gennemføre. Af handling 15 fremgår det, at er det frivilligt om vil tiltræde en eventuel aftale, hvorfor den vil kunne være med til, at ensarte dele af verdens transfer pricing samarbejde, højst sandsynligt blandt EU landene, mens lande som Kina, Indien og Bra-

silien umiddelbart vil være vanskelige at få med i sådan et samarbejde. Som beskrevet tidligere, befinder netop lande som Kina og Brasilien i en hurtig voksende økonomi, hvor mere og mere handel sker på tværs af koncerninterne selskaber lokaliseret i forskellige lande og kontinenter.

På globalt plan er der fra en overvægt af verdens førende virksomhedsledere, et generelt ønske om, at reformere og forbedre det internationale skattesystem. Det fremgår af revisions- og rådgivningsvirksomheden PWC's "Annual Global CEO Survey"⁹⁶, at hele 65 % af de adspurgte virksomhedsledere udtaler, at det nuværende internationale skattesystem ikke opfylder behovet for de multinationale koncerner. Det globale skattesystem har brug for en reform, som i stedet for at være hæmmende for den globale handel snarere skal tilskynde denne, hvilket betegnes som en af de største udfordringer OECD og de nationale regeringer står over for. Reformeringen af det nuværende internationale skattesystem og skabelsen af et mere effektivt og konkurrenceskabende skattesystem, anses som den næst vigtigste prioritet ifølge rapporten, kun overgået af bedre stabilitet i den finansielle sektor.

Til trods for ønsket om en reformering af det internationale skattesystem, er det kun 27 % af de deltagende virksomhedsledere, der tror på en samlet aftale i den nærmeste fremtid blandt G20-landene. I USA er det kun 7 %, der tror på den løsning indenfor en nær fremtid. Selvom enigheden omkring ændringen og forbedringen af skattesystemet, er optimismen om en fælles aftale meget afdæmpet. I forbindelse med interview hos SKAT forespurgtes også til muligheden for et globalt aftalegrundlag fremadrettet, hvilket ikke ansås som en mulighed, idet dette ville kræve ændringer til en lang række gældende aftaler mellem landene. Netop ændringen af nuværende uni- og bilaterale aftaler mellem landene er også en af problemstillingerne i BEPS handling 15.

9.0 Konklusion

Allerede ved et kortere tilbageblik i historien ses en hastig udvikling indenfor transfer pricing. Udviklingen er både i relation til økonomisk vækst og samarbejde, som globaliseringen har ført med sig. Globaliseringen har også medført en øget konkurrence ikke kun virksomheder på det nationale marked, men også i høj grad på det internationale marked. Dette har

⁹⁶ Rapporten bygger på interviews med 1.344 af verdens førende virksomhedsledere ansat i multinationale koncerner fordelt over 68 lande over hele verden

dog ikke i alle henseender været en fordel, for når et element i omverdenen ændres, er der andre elementer der må tilpasse sig. I dette tilfælde må man konstatere at skatteområdet, er et af de områder der har måttet tilpasse sig en stærk forandret verden. Lovgivere og organisationer har i samme hast taget udfordringen op med denne udvikling, og forsøgt at skabe rammerne i den nye verdenssituation. Fra at gå fra kun operere på sit hjemmemarked til i dag, at have et utal af koncerner opererende i hele verden har været en omvæltning. Dette har ligeledes bevirket at der har været kamp om at få den økonomiske vækst til sig. Det er mange måder at tiltrække de store koncerner, men skatteområdet har altid været højaktuelt. En lavere beskatning og højere provenuer til virksomhedsejere er attraktivt, men konsekvenserne er også, at eksisterende lande kæmper for at holde deres berettigede profit i eget land. Dette er ikke generelt accepteret, derfor har OECD i en årerække udarbejdede publikationer til at beskrive hvordan gængs transfer pricing bør håndteres af de multinationale selskaber, men også af skattemyndighederne. Mange lande har efterhånden valgt, at tiltræde OECD's guidelines og indarbejdede dette i national lovgivning, men der kan stadig forekomme talrige forskelle. Herunder nationale tilpasninger og forskellige fortolkninger af modeloverenskomsten, guidelines med videre. I Danmark er dette indfaset ved LL § 2. En transfer pricing-sag kan løses på mange måder, de primære tilgange er enten bagudrettet eller fremtidsorienteret. Afgangsprojektets har beskæftiget sig med de fremtidsorienterede løsningsmuligheder, og give et bud på, hvordan mulighederne fremadrettet kan se ud. Den fremtidsorienterede løsningsmulighed omtales i daglig tale *Advance Pricing Agreements*, eller bare *APA*. Værktøjet er forholdsvist nyt i transfer pricing-sammenhæng. Selve referencen til lovgivningen fremgår udelukkende i OECD's modeloverenskomst, med indirekte omtale sammen med beskrivelsen af de bagudrettede løsninger. Der er således ikke megen fokus herpå i modeloverenskomsten, dog er der indført afsnit i OECD's transfer pricing-guidelines. Dog er det udelukkende JTPF der har den praktiske tilgang til anvendelsen af APA'er.

APA er en forhånds aftale, der kan indgås mellem en eller flere skattemyndigheder og virksomheder. I en sådan aftale bliver man enige om forudsætninger for prisfastsættelsen af en bestemt type transaktioner. Således er de klare fordele, at virksomheden får afdækket sin risiko på skatteområdet ved indgåelsen og overholdelse af en APA. Efter accept fra skattemyndighederne har de ikke længere mulighed for, at indlede en transfer pricing-revision på

de allerede godkendte transaktioner. Derved slipper virksomhederne for tunge og dyre dobbeltbeskatningssituationer. En APA-proces er virksomhedens ønske om at afdække sin risiko, hvilket ligeledes er med til at skabe et mere åbent forum af information. Virksomhederne får mulighed for at forbedre deres kompetencer ved løsning af sådanne sager. Korrekte skattebetalinger, kan endvidere være med til at forebygge et dårligt ry og spare virksomheden for unødigt dårlig omtale i. Det er dog ikke kun fordele der er at finde ved en APA-aftale. Ulemper omfatter både en omkostningstung proces i form af store omkostninger til både skattemyndigheder og rådgivere. Ligesom man ved indgåelsen og det indledende arbejde, må acceptere store træk på interne ressourcer. Værktøjet er dog ikke anvendeligt for alle. Små og mellemstore virksomheder, der måske har internationale aktiviteter har måske ikke ressourcerne til at indgå en sådan aftale, selvom skatterisikoen måtte være stor. Herudover er sådanne aftaler heller ikke favorabel for virksomheder med en skiftende forretning eller store udsving i vækst. Dette skyldes, at indholdet i en APA-aftale vil være kraftigt skiftende, og kræve genforhandling i sådanne tilfælde. Der er også en række fordele og ulemper for skattemyndighederne i relation hertil. Fordelene er blandt andet at man får værnet om skattegrundlaget, dog er der flere ulemper eksempelvis trækket på ressourcer. Herudover får myndighederne lov til at granske virksomhedens interne transfer pricing-setup. Dette ikke altid har et positivt output.

Skattemyndighederne har også erkendt at transfer pricing er et uundgåeligt emne, som også vil herske mere og mere i fremtiden. Et kig på de seneste års indsatsplaner har vist en stadigt stigende tendens til både allokeringer af ressourcer, selvom ressourcerne langt fra er tilstrækkelige.

OECD har ligeledes præsenteret handlinger der har til hensigt at forbedre skattemiljøet. Dette forhold efterspørges ligeledes af direktører rundt omkring i verdenen. Lige nu vurderes skatteområdet til at være en af de største handelshindringer på globalt plan. Der kanaliseres derfor mange kræfter på løse op for dette. OECD's Handlinger omfatter alt fra forbedring af transfer pricing dokumentation til at komme med mere vidtrækkende forslag omkring en fælles voldgift. De fleste handlinger kan relateres til APA.

Mange handlinger ses ikke sandsynlige ud i en overskuelig fremtid, da landene har en forskellig tilgang til APA. Et godt eksempel er Kina, som ikke ønsker at indgå APA'er med mindre

de kan se stor profit i aftalen, hvorimod Danmark er mere åben og har aldrig afvist en APA. Herudover er der lande der næsten ingen erfaringer har med området, hvorfor mange af disse forslag ikke virker realistiske på kort sigt.

Dette er ligeledes interessant i relation til at APA-sager, der fortsat er af en begrænset størrelse men er i hastig udvikling. Denne tendens ses også på det generelle transfer pricing-område. Det handler om for myndighederne løbende at forbedre og effektivisere APA-processen, både i forhold til ressourcer og omkostninger og ikke mindst at minimere tidsforbruget, således at man fortsat kan assistere og hjælpe alle der vil indgå en APA.

APA er ikke et værktøj, der kan løse alle problemstillinger og der kan undervejs forekomme uenigheder mellem de kompetente myndigheder. En APA-proces er meget omfattende og derfor både tids-, ressource- og omkostningskrævende, selvom det kan være besparende i fremtiden ved afdækning af skatterisici.

Det er tydeligt, at mange større koncerner begynder at få øjnene op for denne mulighed for at risikoafdække. Det ses tydeligt på statistikerne, at dette er i en hastig udvikling. Der er dog stadig elementer der skal forbedres for at man for alvor kan se udviklingen tage nye højder. Eksempelvis er der meget forskellig lovgivning på området, hvilket sagtens kan forbedres. Et sæt globalt accepterede guidelines vil ligeledes være med til at ekspandere udviklingen. Hypotetisk ville en voldgiftskonvention for APA'er ligeledes være med til at sikre, at alle APA-aftaler skulle løses. Dette kan være en klar fordel, idet de kompetente myndigheder tvinges til mere samarbejde end tilfældet er i dag. Dog er udviklingen ikke til at tage fejl af, og der vil i fremtiden med garanti komme flere og flere APA-aftaler.

10.0 Perspektivering

Med indførelsen af den nye selskabslov ved lov nr. 616 vedtaget d. 16. maj 2013⁹⁷, indførtes i § 115 et yderligere punkt under bestyrelsens opgaver. Særligt punkt to herunder er særligt interessant i denne sammenhæng idet der fremgår følgende:

"§ 115. I kapital-selskaber, der har en bestyrelse, skal denne ud over at varetage den overordnede og strategiske ledelse og sikre en forsvarlig organisation af kapital-selskabets virksomhed påse, at

...

⁹⁷ <http://www.ft.dk/samling/20121/lovforslag/l152/index.htm>

2) der er etableret de fornødne procedurer for risikostyring og interne kontroller..”⁹⁸

Det er således i selskabsloven indført et krav om at bestyrelsen i virksomhederne skal sørge for at have etableret procedurer for risikostyringen. Risiko er en kompleks størrelse og er præget af øjnene der ser herpå. Dog arbejder man ud fra en definition, som siger at risiko er udtryk for graden af sandsynligheden for at fremtidig performance ikke fører til det ønskede resultat.

På baggrund heraf er skatteområdet et ufravigeligt emne i bestyrelserne i de danske virksomheder. Der ligger dog en subjektiv vurdering til grundlag for de enkelte bestyrelser omkring virksomhedens risikoprofil og risikovillighed. Denne vurdering kan ligge til grund for at de identificerede risici i forhold til transfer pricing ikke er af væsentlig karakter i forhold til øvrige driftsmæssige risici. Således er det ikke nødvendigt at iværksætte en ressourcetung risikostyringsproces. Dog er de virksomheder med multinationale aktiviteter alt andet lige særligt interessante, idet der ufravigeligt ligger en risiko forbundet med deres koncerninterne transaktioner. Her kan både inddrages risiko for dobbeltbeskatning, bøder ved manglende overholdelse af krav eller et skadet ry. Her er APA-værktøjet navnligt interessant for at risikoafdække sig på væsentlig risikofyldte transaktioner og derved efterleve selskabslovens krav. Risikoafdækningen på skatteområdet kan ligeledes relateres til andre sikringsinstrumenter, såsom rente- eller valutakurssikring. Disse instrumenter bygger grundlæggende på de samme forudsætninger, nemlig at minimere en risiko. Alle instrumenter har sine fordele og ulemper. Eksempelvis vil en valutakurssikring være fordelagtig, at anvende ved meget handel i en valuta med svingende kurser, hvorimod hvis kursen i fremtiden udvikler sig fordelagtigt vil virksomheden ikke oppebære gevinsten. Dette kan relateres til de grundlæggende fordele og ulemper ved APA, nemlig at få afdækning af sine fremdige skattebetalinger og ulemper ved granskningen af virksomhedens oplysninger som kan ende ud i en negativ retning for virksomheden.

Sammenhængen leder ligeledes tilbage til ledelsens og bestyrelsens forvaltning af de risici, der måtte ligge i den konkrete virksomhed og hvor væsentlig de anser denne. Denne vurdering vil således vise om sikringsinstrumenterne overhovedet er væsentlige at anvende og om virksomhedens sikkerhed vil opveje de omkostninger der er forbundet hermed.

⁹⁸ <https://www.retsinformation.dk/Forms/r0710.aspx?id=135933>

11.0 Litteraturliste

Bøger

”Transfer pricing methods”, Robert Feinschreiber, 2004, John Wiley & Sons, Inc.

”Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret”, Jens Wittendorf, 2009, Thomson Reuters

”Løsning af international skattetvister”, Karin Skov Nilausen, 2005, Jurist- og Økonomforbundets Forlag

”Transfer Pricing – i international skatteretlig belysning”, Jan Pedersen, 1998, Jurist- og Økonomforbundets Forlag

”Global Transfer Pricing: Principles and Practice”, Chris Adams & Richard Coombes, 2003, LexisNexis UK

”Den skinbarlige virkelighed”, Ib Andersen, 2013, Samfundslitteratur

”Grøftegravning i metodisk perspektiv”, Grethe Heldbjerg, 2006, Samfundslitteratur

Hjemmesider

<http://www.skat.dk>

<http://www.retsinformation.dk>

<http://www.oecd.org>

<http://www.pwc.com>

<http://www.ey.com>

<http://www.kpmg.com>

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/index_en.htm

Publikationer og artikler

Den juridiske vejledning

Skats aktivitetsplaner, 2007-2014

Skats transfer pricing-redegørelse, 2013

OECD's modeloverenskomst

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations

OECD's Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting

JTPF's APA-guidelines

KPMG's Global Transfer Pricing Review, 2012 og 2013 (diverse lande)

PWC's Annual Global CEO Survey, 2013

Interview

Kirsten Danielsen Johansen

Joel Malan

Øvrige kilder

Se øvrige løbende fodnoter gennem afgangsprojektet