

DANMARKS REDERIFORENING  
DANSK INDUSTRI  
HTS

DANSK BYGGERI  
FINANSRÅDET  
LANDBRUGSRAADET

Folketingets Skatteudvalg  
Christiansborg  
1240 København K

23. december 2004

**L 140 - Ændring af oplysnings- og dokumentationspligt  
vedrørende transfer pricing**

Skatteministeren har den 8. december 2004 fremsat lovforslag L 140 om ændring af oplysnings- og dokumentationspligt vedrørende transfer pricing.

Indledningsvis skal det slås fast, at erhvervsorganisationerne fuldt ud tilslutter os behovet for at have gennemsigtighed på transfer pricing-området, så der internt i koncernerne handles til korrekte priser, og overskud beskattes rette sted.

Imidlertid vil det fremsatte forslag betyde, at virksomhederne unødigt pålægges enorme administrative og økonomiske byrder, hvilket vil forringe konkurrenceevnen. Derfor er der behov for at justere forslaget for så vidt angår dokumentationskravet og kravet om bøder, så der bliver en fornuftig balance mellem behovet for regulering og virksomhedernes mulighed for i praksis at håndtere de nye skærpede krav.

Lovforslaget slår fast, at virksomhederne fremover skal udarbejde dokumentation for selv den mindste transaktion inden for koncernen - også i relation til rent danske transaktioner, der ikke kan føre til fjernelse af skattegrundlag fra Danmark. Det vil være voldsomt belastende for virksomhederne, og denne belastning anerkendes også i en vis udstrækning i forslaget, idet mindre og mellemstore virksomheder i visse tilfælde fritages for dokumentationskravet.

For større virksomheder er der imidlertid ingen grænser. Selv transaktioner af mindre betydning skal dokumenteres. Der kan f.eks. være tale om salg af produktionsmidler (maskiner, reservedele) fra et selskab til et andet selskab i koncernen, om udlejning af mødelokale, benyttelse af et moderselskabs administration til opgaver som håndtering af løn i et datter-

selskab, lån af pc og netværk, fælles serverdrift, leje af bogføringspersonale, reception, HR osv.

Sådanne transaktioner skal virksomheder, som ikke er mindre eller mellemstore, udarbejde en udførlig dokumentation for. Dokumentationen skal opfylde de 7 punkter, Told- og Skattestyrelsen har beskrevet i vedlagte 100-siders dokumentationsvejledning. De syv punkter, dokumentationen som minimum skal indeholde, er:

1. Beskrivelse af virksomheden
2. Beskrivelse af kontrollerede transaktioner
3. Funktions- og risikoanalyse
4. Beskrivelse af økonomiske forhold
5. Sammenlignelighedsanalyse
6. Valg af prisfastsættelsesmetode
7. Skriftlige aftaler

Ikke mindst sammenlignelighedsanalysen er belastende for virksomhederne. For at kunne fastsætte prisen, skal virksomhederne finde andre uafhængige transaktioner at sammenligne med, alternativt skal virksomhederne gøre brug af databaseundersøgelser. Dette er administrativt og økonomisk belastende - særlig henset til, at proceduren gælder for selv den mindste transaktion.

Som det fremgår er der tale om et omfattende dokumentationskrav, der bør fokuseres i forhold til de transaktioner, der er væsentlige. I sammenhæng med det fremsatte lovforslag vedrørende sambeskatning, L 153, fremgår det i bemærkningernes pkt. 5.1.3 at

*"Koncerner, der vælger fremover at fortsætte med international sambeskatning under globalpuljeprincippet, vil - i udgangspunktet - fremover ikke have incitament til skattemotiveret transfer pricing eller til at tilpasse finansieringsforholdene. ... I den henseende mindsker globalpuljeprincippet incitamentet til indkomsttransformation, idet der i dag er et incitament til at flytte indkomst til udenlandske selskaber, der ikke beskattes i Danmark.*

*Omvendt vil koncerner, der fremover fravælger international sambeskatning, fortsat have incitament til sådan indkomstflytning. Samlet set vurderes indførsel af globalpuljeprincippet at medføre et øget pres på skattemotiveret indkomsttransformation ud af landet. Nedsættelsen af selskabs-skatten til 28 % trækker dog i den modsatte retning, således at det samlede forslag vurderes totalt set at mindske tilskyndelsen til indkomsttransformation ud af landet."*

Erhvervsorganisationerne skal derfor henstille til, at reglerne vedrørende transfer pricing ses i sammenhæng med det foreslåede regelsæt vedrørende sambeskatning. Med en tvungen national sambeskatning og frivillig

globalpuljning synes det ulogisk, at man skal dokumentere transaktioner imellem sambeskattede selskaber. Risikoen for indkomsttransformation indenfor sambeskattede selskaber er ikke tilstede, idet de med ministeriets egne ord "ikke har incitamentet til skattemotiveret transfer pricing". Vi skal derfor henstille til, at man overvejer en afskaffelse eller en kraftig lempelse af transfer pricing dokumentationen indenfor sambeskattede selskaber, eventuelt afgrænset til tvungne sambeskattede eller dokumentation indenfor landegrænserne.

For mindre og mellemstore virksomheder, dvs. virksomheder med under 250 ansatte og en balance på under 125 mio. kr. eller en årlig omsætning på under 250 mio. kr. er det fastsat, at dokumentationspligten kun vedrører transaktioner med lande uden for EU/EØS, med hvem Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst. I det lys forekommer det bemærkelsesværdigt, at den administrative byrde for store virksomheder ikke anerkendes.

Vi skal derfor henset til proportionaliteten mellem hensigten med lovforslaget og effekten på virksomhederne opfordre til, at der som minimum indføres en væsentlighedsgrænse, så dokumentation ikke skal udarbejdes for transaktioner på under 10 mio. kr. pr. transaktionstype. Grænsen er baseret på vedlagte skema for kontrollerede transaktioner (Skema 05.021).

Det understreges, at vi ikke stiller spørgsmål ved, at koncerninterne handler naturligvis efter gældende lov fortsat skal ske til priser og på vilkår, der svarer til, at handlerne var afsluttet mellem uafhængige parter, det såkaldte armslængdeprincip i ligningslovens § 2.

Ud over kravet til udarbejdelse af dokumentation indebærer forslaget mulighed for at pålægge bøder, hvis dokumentationen ikke udarbejdes. Af retssikkerhedsmæssige årsager er det helt afgørende, at bøder, der kan pålægges, opleves som rimelige - det vil sige givet på baggrund af objektive og alment accepterede kriterier. Indførsel af en lovbestemt væsentlighedsgrænse vil sikre dette hensyn.

Som forslaget er udformet, er det uklart, hvornår bødestraf kan pålægges. Af bemærkningerne til § 1 nr. 10, fremgår, at det er vanskeligt at opstille præcise, bindende krav til omfang og indhold af dokumentationen, i og med at transfer pricing ikke er en eksakt videnskab. Videre fremgår, at det i vidt omfang er overladt til den skattepligtige selv at vurdere, hvad der er tilstrækkeligt og nødvendigt at tage med.

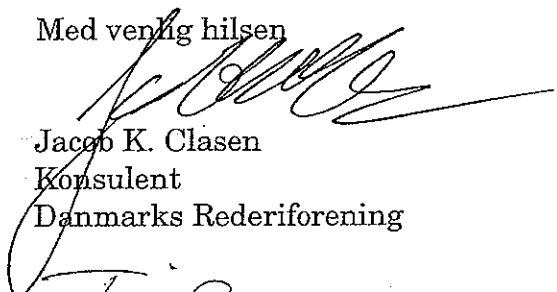
Regler om indholdet af dokumentationen vil blive udstukket af told- og skatteforvaltningen. Det anføres, at disse regler skal danne grundlag for vurderingen af, om dokumentationspligten er overholdt. Videre anføres, at der skal anlægges en helheds- og proportionalitetsbetragtning ved be-

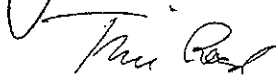
dømmelse af, om dokumentationen enten mangler eller er mangelfuld. F.eks. bør transaktionernes betydning - indholdsmæssigt og økonomisk - indgå i vurderingen af, hvorvidt der i forhold til bøderegten foreligger manglende eller mangelfuld dokumentation.

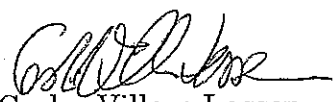
I bemærkningerne lægges der således op til en vurdering af transaktionernes væsentlighed. Indføres en lovbestemt grænse som anbefalet ovenfor, vil der således være klarhed over, hvilke transaktioner der må anses som værende under det økonomiske væsentlighedsniveau. Hermed risikerer virksomhederne ikke bøder på et usikkert grundlag.


Vi står selvsagt til rådighed for yderligere oplysninger.


Med venlig hilsen

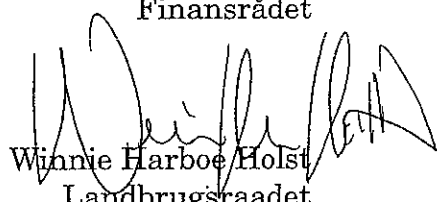
  
Jacob K. Clasen  
Konsulent  
Danmarks Rederiforening

  
Tine Roed  
Underdirektør  
Dansk Industri

  
Carlos Villaro Lassen  
HTS  
Kommunikationsdirektør

  
Henrik Sørensen  
Chefkonsulent  
Dansk Byggeri

  
Jakob Dedenroth Bernhoft  
Kontorchef  
Finansrådet

  
Winnie Harboe Holst  
Landbrugsraadet  
Skattechef

# *Transfer pricing; Dokumentationspligt*

**Udgiver:**

Told-Skat

**Institution:**

Skatteministeriet; Told- og Skattestyrelsen

**Hvor fås/købes vejledningen:**

Denne version af vejledningen findes kun i elektronisk form

( )

# Indhold

<i>Forord</i> .....	7
---------------------	---

<b>1. Indledning</b> .....	9
----------------------------	---

<b>1.1</b>	<b>Formål med vejledningen</b> .....	10
<b>1.2</b>	<b>Introduktion</b> .....	12
1.2.1	Sammenlignelighed .....	12
1.2.2	Beskrivelse af virksomheden m.v. ....	13
1.2.3	Sammenlignelighedsanalyse. ....	14
1.2.4	Valg af transfer pricing metode .....	15

<b>2. De internationale transfer pricing-regler og forholdet til dansk ret</b> .....	19
--	----

<b>2.1</b>	<b>Armslængdeprincippet i relation til OECD's Modeloverenskomst</b> .....	19
<b>2.2</b>	<b>OECD's Transfer Pricing Guidelines</b> .....	20
2.2.1	Armslængdeprincippets anvendelse .....	21

<b>3. Hvem er omfattet af dokumentationspligten?</b> .....	23
--	----

<b>4. Dokumentationsmaterialet</b> .....	25
--	----

<b>4.1</b>	<b>Beskrivelse af virksomheden</b> .....	26
4.1.1	Enheden .....	26
4.1.2	Branchen og markedet .....	27
4.1.3	Strategiske forhold .....	29
<b>4.2</b>	<b>Beskrivelse af de kontrollerede transaktioner</b> .....	30
4.2.1	Hvad, hvem, hvor meget, hvordan? .....	31
4.2.2	Opdeling i transaktionsarter .....	31
4.2.3	Markedsforhold og strategier i relation til de kontrollerede transaktioner .....	34
4.2.4	Aftaler og andet relevant materiale .....	35
<b>4.3</b>	<b>Funktions- og risikoanalyse</b> .....	35
4.3.1	Funktioner. ....	36
4.3.2	Risici. ....	37
4.3.3	Eksempel på funktions- og risikoanalyse .....	38
<b>4.4</b>	<b>Beskrivelse af økonomiske forhold</b> .....	40
4.4.1	Historiske data .....	40
4.4.2	Bearbejdning af aktuelle tal .....	41
4.4.2.1	Inddeling af økonomiske poster i transaktionsarter .....	42
4.4.2.2	Opstilling af aktuelle tal til brug for sammenlignelighedsanalysen .....	43

<b>4.5</b>	<b>Sammenlignelighedsanalyse</b> .....	44
4.5.1	Sammenlignelighedsfaktorer .....	46
4.5.1.1	Den fri markedsprismetode .....	46
4.5.1.2	Videresalgprismetoden .....	47
4.5.1.3	Kostpris plus avancemetoden .....	47
4.5.1.4	Avancefordelingsmetoden .....	48
4.5.1.5	Transaktionsbestemte nettoavancemetode .....	48
4.5.2	Søgning efter data fra sammenlignelige transaktioner .....	48
4.5.2.1	Søgning efter sammenlignelige produkter .....	48
4.5.2.2	Søgning efter sammenlignelige funktioner og risici .....	49
4.5.3	Justeringer, anvendelse af intervaller m.v. ....	52
4.5.3.1	Justeringer .....	53
4.5.3.2	Brug af interval (range) .....	64
4.5.4	Vurdering af sammenligningsgrund-laget .....	66
4.5.5	Afslutning .....	66
<b>4.6</b>	<b>Valg af prisfastsættelsesmetode</b> .....	67
<b>4.7</b>	<b>Skriftlige aftaler</b> .....	69
 <b>5. Prisfastsættelsesmetoder</b> .....		71
<b>5.1</b>	<b>Den fri markedsprismetode (Comparable uncontrolled price method - CUP-metoden)</b> .....	71
5.1.1	Sammenlignelighed .....	71
5.1.2	Beskrivelse af metoden .....	72
5.1.3	Anvendelse af metoden .....	73
5.1.4	Fordele og ulemper ved metoden .....	74
<b>5.2</b>	<b>Videresalgprismetoden (Resale price method)</b> .....	75
5.2.1	Sammenlignelighed .....	75
5.2.2	Beskrivelse af metoden .....	76
5.2.3	Anvendelse af metoden .....	77
5.2.4	Fordele og ulemper ved metoden .....	77
<b>5.3</b>	<b>Kostpris plus avancemetoden (Cost plus method)</b> .....	78
5.3.1	Sammenlignelighed .....	78
5.3.2	Beskrivelse af metoden .....	78
5.3.3	Anvendelse af metoden .....	81
5.3.4	Fordele og ulemper ved metoden .....	82
<b>5.4</b>	<b>Avancefordelingemetoden (Profit split method)</b> .....	82
5.4.1	Sammenlignelighed .....	82
5.4.2	Beskrivelse af metoden .....	82
5.4.3	Anvendelse af metoden .....	84
5.4.4	Fordele og ulemper ved metoden .....	85
<b>5.5</b>	<b>Den transaktionsbestemte nettoavancemetode (Transactional net margin method - TNMM)</b> .....	85
5.5.1	Sammenlignelighed .....	85
5.5.2	Beskrivelse af metoden .....	86
5.5.3	Anvendelse af metoden .....	87
5.5.4	Fordele og ulemper ved metoden .....	87



**6. Ajourføring og opbevaring af dokumentationsmaterialet**..... 89

**Bilag 1 Skattekontrollovens § 3 B**..... 91

---

**Bilag 2 Ligningslovens § 2**..... 93

**Bilag 3 Oversigt over anbefalede metoder**..... 95

**Bilag 4 Oversigt over regnskabsoplysninger og nøgletal til brug i metoderne**..... 97



## *Forord*

Et af de væsentligste elementer i den danske transfer pricing-lovgivning er dokumentationspligten i skattekontrollovens § 3 B, stk. 4. Dokumentationspligten betyder, at de af reglen omfattede skatteydere skal udarbejde og opbevare skriftlig transfer pricing-dokumentation, der er af en sådan art, at den kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår for kontrollerede transaktioner er fastsat i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Der er ikke noget formkrav til dokumentationen, og et sådant ville være meget vanskeligt at operere med, da fastsættelsen af en koncerns interne afregningspriser sker individuelt. Prisfastsættelsen af de kontrollerede transaktioner og dokumentationen heraf er således baseret på den pågældende koncerns særegne forhold, og det vil derfor heller ikke være muligt at udarbejde en vejledning, der giver svar på alle de spørgsmål, der måtte opstå i vidt forskellige typer af virksomheder.

Det er vigtigt at huske på, at transfer pricing ikke er en eksakt videnskab. Der er i høj grad tale om et område, hvor det er nødvendigt at foretage vurderinger og træffe valg i overensstemmelse hermed.

I det efterfølgende opstilles derfor en mere overordnet ramme, der giver et bud på en metode til udarbejdelse af dokumentationen og en gennemgang af forhold, sammenhænge og overvejelser, der hører med til en god transfer pricing-dokumentation.

Vejledningen er især udarbejdet til hjælp for skattepligtige, som har koncernforbindelser i udlandet, samt disse skattepligtiges rådgivere. Vejledningen kan samtidig være en hjælp for de skatteansættende myndigheder, når myndighederne skal vurdere prisfastsættelser af kontrollerede transaktioner og dokumentationen heraf.

### **Retsafdelingen**

*International Selskabsbeskatning*



## 1. Indledning

Dokumentationspligten er en del af regelsættet vedrørende transfer pricing og er lovfæstet i skattekontrollovens § 3 B, se bilag 1. Omfattet af dokumentationspligten er skatteydere, som har koncernrelationer eller på anden måde er forbundet med et udenlandsk selskab, et fast driftssted, en person m.v., og som har transaktioner med disse udenlandske forbundne parter. Se nærmere herom i afsnit 3. Begrebet koncern anvendes i vejledningen for alle disse former for relationer. De skattepligtige, som er omfattet af dokumentationspligten, har pligt til at dokumentere, hvorledes priser og vilkår er fastsat for de handelsmæssige eller økonomiske transaktioner, som de har med de forbundne udenlandske parter, de såkaldte kontrollerede transaktioner. Dokumentationen kan udarbejdes på dansk, norsk, svensk eller engelsk. Dokumentationspligten har virkning for indkomstår, som påbegyndes den 1. januar 1999 eller senere.

Begrebet transfer pricing vedrører prisfastsættelsen af koncerninterne transaktioner og dermed fordelingen af bl.a. internationale koncerners samlede indtjening (og skattebetaling) imellem de lande, hvor de koncernselskaber, som har bidraget til indtjeningen, er beliggende. Der kan opstå en skævvridning, hvis koncernen ved for høje eller lave interne afregningspriser "flytter" fortjenester, som eksempelvis er indtjent i et dansk selskab, til et selskab i koncernen, som er beliggende i et andet land, hvorved Danmark kan miste skatteprovenu. Den stigende internationalisering, herunder grænseoverskridende koncerndannelser, har gjort denne problematik stadig mere aktuel.

Armslængdebegrebet er et grundliggende princip for transfer pricing. Når der handles på armslængdevilkår, vil det sige, at der handles på vilkår, som uafhængige parter ville anvende - dvs. markedsvilkår. Armslængdebegrebet er defineret i ligningslovens § 2, stk. 1, se bilag 2. Sker samhandelen i en grænseoverskridende koncern ikke på armslængdevilkår, flyttes fortjeneste - og dermed også skattebetaling - således fra ét land til et andet. Ligningslovens § 2 og armslængdeprincippet gælder både, hvor der er tale om rent danske transaktioner, og hvor der er tale om en transaktion mellem et dansk og et udenlandsk selskab m.v., hvorimod reglerne om oplysnings- og dokumentationspligt i skattekontrollovens § 3 B kun gælder for grænseoverskridende relationer. Armslængdebegrebet behandles nærmere i afsnit 2.

De danske regler om transfer pricing er i overensstemmelse med de internationale regler på området, herunder især de retningslinier (guidelines) som OECD har udarbejdet. OECD's retningslinier præsenteres i afsnit 2.2.

Dokumentationspligten skal - sammen med oplysningspligten - øge skattemyndighedernes mulighed for at sikre, at armslængdeprincippet anvendes i forbindelse med opgørelsen af skattepligtiges indkomst ved koncerninterne transaktioner på tværs af landegrænserne. Skattemyndighedernes muligheder for at vurdere, om en grænseoverskridende transaktion er på armslængdevilkår, forbedres betydeligt, når virksomhederne dokumenterer, hvorledes afregningspriserne er fastsat.

Set fra virksomhedernes synsvinkel vil en fyldestgørende dokumentation kunne mindske risikoen for dobbeltbeskatning. Ikke blot danske, men også andre landes skattemyndigheder, vil være mindre tilbøjelige til at korrigere en skattepligtig indkomst, hvis der foreligger en behørig dokumentation for, at afregningspriserne er fastsat i overensstemmelse med armslængdeprincippet. En skattemæssig korrektion indebærer en risiko for dobbeltbeskatning på trods af, at internationale aftaler pålægger landene at søge at ophæve eventuelle dobbeltbeskatningssituationer.

Vejledningen vil herefter i afsnit 1.2 gennemgå hovedelementerne i en dokumentation for herved at danne en grundlæggende forståelse af området før den mere detaljerede gennemgang. De internationale regler om transfer pricing, som Danmark har tilsluttet sig, og som kan være fortolkningsbidrag til de danske regler, præsenteres i afsnit 2. I afsnit 3 beskrives kort hvilke skatteydere, som falder ind under dokumentationspligten, dette emne behandles uddybende i Told- og Skattestyrelsens vejledning "Transfer pricing - kontrollerede transaktioner, Oplysningspligt". Afsnit 4 indeholder en gennemgang af komponenterne i dokumentationen, og OECD' s metoder til at fastsætte armslængdepriser for kontrollerede transaktioner gennemgås i afsnit 5. Til slut gives i afsnit 6 en orientering om, hvorledes dokumentationen skal ajourføres og opbevares.

## 1.1 Formål med vejledningen

Selvangivelsespligtige, som er omfattet af dokumentationspligten, skal udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for de kontrollerede transaktioner. Dokumentationen skal forelægges skattemyndighederne på forlangende og skal kunne danne grundlag for skattemyndighedernes vurdering af, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter - dvs. på armslængdevilkår. Dette følger af skattekontrollovens § 3 B, stk. 4. I stk. 5 fastsættes endvidere, at hvis dokumentationen ikke er udarbejdet, kan skattemyndighederne foretage en skønsmæssig ansættelse efter de almindelige regler herom. Dette gælder tilsvarende, hvis dokumentationen ikke er fyldestgørende, dvs. hvis dokumentationen ikke kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Denne vejlednings formål er at give et bud på, hvad skattepligtige kan gøre for at udarbejde en så god og fyldestgørende dokumentation som muligt, herunder hvordan en skattepligtig kan fastsætte de armslængdepriser, som skal dokumenteres.

Det må formodes, at koncerner ved prisfastsættelsen af de varer og ydelser, som overdrages internt, gør sig nogle tanker om, hvilken pris som afspejler den reelle værdi af de pågældende varer og ydelser. Dette vil være et led i koncernens vurdering af, hvor rentable de enkelte aktiviteter er, om de forskellige funktioner kan udføres mere fordelagtigt af uafhængige parter osv. Prisen på de overdragne varer og ydelser bør afspejle, hvilke funktioner den overdragende virksomhed har udført, hvilke risici som er påtaget, og hvad

varen eller ydelsen ville koste, hvis den skulle erhverves i fri handel. Det er bl.a. disse oplysninger, som skal indgå i en dokumentation.

Det er vejledningens mål at opstille en anvendelig og operationel model til udarbejdelse af dokumentationen. Der findes ingen formkrav til, hvordan en dokumentation skal præsenteres, og det er således heller ikke et krav, at dokumentationen opbygges som modellen i denne vejledning. Det vil ikke være muligt at opstille en helt udtømmende standardmodel for, hvordan en dokumentation skal udarbejdes, idet alle virksomheders forhold er forskellige. Det vigtigste er, at dokumentationen rent faktisk viser, hvordan priser og vilkår for de kontrollerede transaktioner er fastsat, og at armslængdeprincippet følges.

Den model, som præsenteres i vejledningen, opbygger en dokumentation fra bunden. Skatteydere, som allerede er godt i gang med at prisfastsætte og dokumentere, vil dog også kunne finde inspiration og vejledning i beskrivelserne af de enkelte trin i modellen.

Vejledningens model til udarbejdelse af dokumentationen er i overensstemmelse med OECD's retningslinier om transfer pricing. Disse retningslinier giver anvisninger på, hvordan man finder armslængdepriser og -vilkår, samt hvilke elementer en dokumentation skal indeholde. Det er vejledningens intention at gøre OECD's retningslinier mere operationelle, dvs. at give en mere praktisk tilgangsvinkel til anvisningerne i retningslinierne samt at supplere med eksempler.

Det er ikke vejledningens mål blot at angive retningslinier for, hvilke oplysninger de dokumentationspligtige som minimum skal afgive for at leve op til lovgivningen. Vejledningen giver anvisninger på, hvilke oplysninger og analyser som i mange tilfælde er nødvendige for at kunne fastsætte armslængdepriser og for så godt og fyldestgørende som muligt at kunne dokumentere, at disse priser under de givne vilkår opfylder armslængdeprincippet. Det er således ikke et lovkrav, at vejledningens fremgangsmåde følges, og at dokumentationen indeholder alle de beskrevne elementer. Skattepligtige kan vurdere, om elementer i vejledningen ikke er relevante eller nødvendige for at dokumentere disse skatteyderes konkrete prisfastsættelser.

## 1.2 Introduktion

Vejledningen er bygget op omkring syv trin eller komponenter i dokumentationen, som er tænkt som en kronologisk tilgangsvinkel, efter hvilken skatteyder kan fastsætte armslængdepriser og dokumentere disse. Punkterne er:

- 1 Beskrivelse af virksomheden
- 2 Beskrivelse af de kontrollerede transaktioner
- 3 Funktions- og risikoanalyse
- 4 Beskrivelse af økonomiske forhold
- 5 Sammenlignelighedsanalyse
- 6 Valg af prisfastsættelsesmetode
- 7 Skriftlige aftaler

Punkterne kan deles op i tre niveauer. De første fire punkter er rent beskrivende og har til formål at beskrive virksomheden og relevante omgivende faktorer samt de kontrollerede transaktioner. Disse afsnit udgør grundlaget for en senere sammenligning med uafhængige transaktioner. Punkt 5) og 6) er den analyserende del, hvor virksomheden på baggrund af beskrivelsen af egne forhold finder sammenlignelige uafhængige transaktioner og ud fra disse vælger den bedst egnede prisfastsættelsesmetode for de interne overdragelser af varer eller ydelser. Punkt 7) omhandler, hvordan de forbundne parter bør indgå skriftlige aftaler vedrørende de priser og vilkår for de interne overdragelser, som parterne er nået frem til.

Kronologien er dog ikke helt stringent. Hvilke sammenlignelige transaktioner og data, som vælges i forbindelse med sammenlignelighedsanalysen, afhænger således til dels af, hvilken prisfastsættelsesmetode som ud fra en foreløbig vurdering er den mest oplagte, idet hver metode stiller forskellige krav til de anvendte data. Det kan således være en fordel at have en vis formodning for, hvilken metode (eller metoder) som kan anvendes, for at kunne finde de mest egnede sammenlignelige data, men de valgte sammenlignelige data og sammenlignelighedsanalysen er samtidig grundlaget for vurderingen af, hvilken metode som er den mest optimale.

Ovenstående - meget summariske - sammenfatning skal illustrere, at den praktiske tilgang til prisfastsættelsen af de kontrollerede transaktioner og dokumentationen heraf kan have et cirkulært præg. Det er derfor en fordel at have kendskab til centrale elementer og begreber, før man går i dybden med vejledningens forskellige afsnit. I denne introduktion skal derfor gives en kort, grundlæggende præsentation af dokumentationsopgaven.

### 1.2.1 Sammenlignelighed

Udgangspunktet for prisfastsættelsen af varer og ydelser mellem forbundne parter er, at priserne og vilkårene skal være i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter. For at kunne fastsætte priser på transaktioner mellem forbundne parter er det derfor nødvendigt at tage udgangspunkt i de priser, som bliver fastsat for tilsvarende sammenlignelige transaktioner mellem uafhængige



parter. Sammenlignelighed er således et nøglebegreb, når armslængdepriser for kontrollerede transaktioner skal fastsættes og dokumenteres.

At fastsætte en armslængdepris ved at foretage sammenligninger mellem kontrollerede transaktioner og transaktioner mellem uafhængige parter forudsætter naturligvis, at transaktionerne rent faktisk også er sammenlignelige, eller at det er muligt at foretage korrektioner af eventuelle forskelle for at opnå sammenlignelighed.

Det er vigtigt at have et grundlæggende kendskab til egne forhold for at kunne finde egnede uafhængige transaktioner som sammenligningsgrundlag med henblik på at fastsætte armslængdepriser. Man bør således starte med at beskrive de parter, som indgår i de kontrollerede transaktioner, samt de sammenhænge den dokumentationspligtige virksomhed indgår i.

Når man skal udarbejde transfer pricing dokumentation for overdragelser mellem to (eller flere) forbundne parter, er det for det første vigtigt at beskrive virksomheden generelt, herunder de omgivende faktorer som påvirker virksomheden. Denne beskrivelse er nødvendig for at kunne finde uafhængige virksomheder med tilstrækkeligt sammenlignelige transaktioner i sammenlignelighedsanalysen og dermed fastsætte den korrekte armslængdepris.

Beskrivelsen af virksomheden bør indeholde en oversigt over den juridiske struktur, parterne indgår i. Ligeledes bør den organisatoriske struktur i de pågældende virksomheder beskrives, herunder en klarlæggelse af, hvem som har beslutningskompetence på hvilke områder og hvordan beslutningerne træffes.

I beskrivelsen af virksomheden indgår naturligvis også informationer om, hvilken slags aktiviteter som udføres, hvilke produkter som produceres osv. Det er også vigtigt at informere om, hvilken strategi virksomheden følger, dvs. om virksomheden f.eks. satser på unikke højt specialiserede mærkevarer eller ydelser, eller om man forsøger at konkurrere på lave priser. Om virksomheden er i en opstartsfase eller allerede har skabt sig en markedsposition er ligeledes relevant.

Af relevans er også de ydre omstændigheder, som økonomisk påvirker virksomheden og dermed sammenligneligheden. Dvs. beskrivelse af markedet for virksomhedens produkter; hvordan konkurrencen er, hvilke substitutter som findes m.v., samt andre forhold af betydning såsom offentlige reguleringer.

Hvad en virksomhedsbeskrivelse kan indeholde behandles mere udførligt i afsnit 4.1.

For i sammenlignelighedsanalysen at kunne foretage relevante sammenligninger er det også nødvendigt nærmere at få identificeret og beskrevet selve transaktionerne, som finder sted mellem de forbundne parter.

## 1.2.2 Beskrivelse af virksomheden m.v.

### Virksomheden

### Kontrollerede transaktioner

### 1.2.3

For hver transaktion bør beskrives, hvad der er overdraget, omfanget heraf, til hvilken modtager, samt hvorledes der sker afregning for de leverede varer eller ydelser. Se nærmere herom i afsnit 4.2.

#### **Funktions- og risikoanalyse**

En meget vigtig del af en dokumentation er en beskrivelse af parternes funktioner og risici m.v., herunder i hvilket omfang funktionerne bidrager til den værdiskabende proces. Identifikationen af, hvor i koncernen funktionerne og risiciene er placeret, har betydning, når der i sammenligningsanalysen skal findes virksomheder med sammenlignelige transaktioner.

Fordelingen af funktioner og risici mellem de forbundne parter har stor betydning for armslængdepriser, eftersom det må forventes, at den største del af en koncerns indtjening skal tilfalde de enheder, hvor den værdiskabende aktivitet sker, og hvor de største risici tages. De aktiver, som indgår, har naturligvis også betydning, dvs. hvilke af parterne som ejer f.eks. produktionsanlæg og - ikke mindst - de immaterielle aktiver.

En funktions- og risikoanalyse kan udarbejdes som en verbal beskrivelse, og virksomheden kan i mere eller mindre detaljeret skemaform angive, hvilke enheder i koncernen der udfører de forskellige funktioner, samt hvem der har risiciene forbundet hermed. Der kan endvidere sættes vægtninger ind for at vise, hvilke funktioner og risici som har størst betydning for værditilvæksten. Funktions- og risikoanalysen behandles i afsnit 4.3.

#### **Beskrivelse af økonomiske resultater**

Til brug for bl.a. en sammenligning med uafhængige transaktioner vil det være relevant at bearbejde og opstille de ovenfor beskrevne oplysninger om den dokumentationspligtiges virksomhed på en sådan måde, at dataene umiddelbart kan sammenlignes. Mere herom findes i afsnit 4.4.

### **1.2.3 Sammenligningsanalyse**

På baggrund af ovenstående forhold søges efter sammenlignelige transaktioner med henblik på at fastsætte armslængdepriser for de kontrollerede transaktioner.

Er der problemer med at finde tilstrækkeligt sammenlignelige transaktioner, må virksomheden i første omgang se på, om det er muligt at justere eller korrigere for eventuelle forskelle, så transaktionerne bliver sammenlignelige. Kan virksomheden ikke finde data, som dækker præcis den pågældende transaktion, kan det være nødvendigt at gruppere transaktionerne, således at f.eks. en hel produktlinie sammenlignes fremfor det enkelte produkt. Sammenligninger af transaktioner over flere år kan korrigere for forskelle i de sammenlignede transaktioners livscyklus, ligesom det kan være relevant at indsamle data for en mængde af de mest sammenlignelige transaktioner og heraf udarbejde et interval, indenfor hvilket armslængdeprisen anses for at ligge.

Hele processen med at finde sammenlignelige data bør behørigt dokumenteres, herunder valg og fravalg samt de eventuelle justeringer, som foretages for at opnå sammenlignelighed.

Se afsnit 4.5 for en grundig gennemgang af sammenligningsanalysen.

OECD har udarbejdet retningslinier vedrørende transfer pricing (se nærmere herom i afsnit 2.2), og heri beskrives fem metoder til at fastsætte armslængdepriser for kontrollerede transaktioner. Arten af transaktionerne samt hvilke sammenlignelige data, som kan findes, danner udgangspunktet for valget af den mest optimale af prisfastsættelsesmetoderne.

#### 1.2.4 Valg af transfer pricing metode

Metoderne anvender data vedrørende sammenlignelige uafhængige transaktioner (sammenligningsgrundlaget) for at fastsætte armslængdeprisen for en kontrolleret transaktion. Der kan enten være tale om at anvende selve prisen på sammenlignelige transaktioner som grundlag for prisfastsættelsen af transaktionerne, eller armslængdeprisen kan bestemmes via sammenlignelige transaktioners brutto- eller nettoavance.

Der er en art rangfølge mellem metoderne, dvs. at nogle metoder går forud for andre, fordi disse metoder er mere direkte, hvorved armslængdeprisen kan opgøres med større sikkerhed. Hvor langt man skal ned i "hierarkiet" afhænger bl.a. af, hvilke sammenlignelige data man har til rådighed.

I det efterfølgende beskrives metoderne enkeltvist med angivelse af, hvornår metoderne kan anvendes samt hvilke sammenlignelige data (sammenlignelighedsfaktorer), der er nødvendige for at anvende de forskellige metoder. Sammenlignelighedsfaktorerne beskrives nærmere i afsnit 4.5.1, og i afsnit 5 findes en detaljeret gennemgang af alle metoderne. I bilag 3 og 4 findes endvidere oversigter over metodernes karakteristika m.v.

Metoderne er følgende:

##### *Den fri markedsprismetode (Comparable uncontrolled price method - CUP-metoden)*

Metoden anvender prisen på overdragelser af sammenlignelige varer eller ydelser mellem uafhængige parter til at fastsætte armslængdeprisen på overdragelser af varer eller ydelser mellem forbundne parter.

CUP-metoden er den foretrukne, idet den sammenligner direkte på den vare eller tjenesteydelse, som bliver overdraget. Metoden kræver imidlertid en stor overensstemmelse specielt m.h.t. produktens egenskaber, men også omstændighederne er vigtige, f.eks. volumen og transportomkostninger, og metoden er derfor svær at anvende i praksis. Metoden er mest anvendelig, hvis virksomheden også sælger/køber tilsvarende varer eller tjenesteydelser, som overdrages mellem de forbundne parter, til/fra uafhængige parter. I sådanne tilfælde tales om en intern CUP i modsætning til de tilfælde, hvor der sammenlignes med produkter eller ydelser, som sælges mellem andre uafhængige parter - hvilket kaldes en ekstern CUP. Den eksterne CUP kan typisk anvendes ved salg af ensartede standardprodukter, hvor der er et offentligt marked.

Eftersom CUP-metoden anvender prisen på selve produkterne til at prisfastsætte, er det egenskaberne ved de konkrete varer eller tjenesteydelser, som er primær sammenlignelighedsfaktor ved denne metode.

##### **Traditionelle transaktionsbestemte metoder**

*Videresalgsprismetoden (Resale price method)*

Metoden kan bruges i tilfælde, hvor en vare sælges fra en forbunden part til en anden og derefter videre til en uafhængig kunde. Videresalgsprisen ved salget til den uafhængige kunde er en uafhængig markedspris, og denne pris reduceres med en markeds­mæssig bruttoavanceprocent for at finde arms­længdeprisen mellem de forbundne parter.

Videresalgsprismetoden er en mere indirekte metode end CUP-metoden, idet den ser på bruttoavancen fremfor selve prisen på produkterne. Metoden kan især anvendes på distributionsselskaber og salgsselskaber, som varetager et minimum af funktioner og påtager sig en begrænset risiko, således at der ikke sker en nævneværdig værditilvækst inden videresalget. Bruttoavanceprocenten skal være i overensstemmelse med, hvad virksomheden eventuelt opnår i bruttoavance for sammenlignelige transaktioner med uafhængige parter, eller hvad en uafhængig virksomhed ville opnå i bruttoavance for at udføre de samme funktioner og løbe de samme risici.

Den primære sammenlignelighedsfaktor i videresalgsprismetoden er de funktioner, som den videresælgende part udfører inden salget til den uafhængige kunde, samt de risici som løbes. Disse funktioner og risici er grundlaget for den bruttoavance, som kan opnås ved videresalget. De produkter, som overdrages, behøver således ikke at være fuldstændig sammenlignelige, men sandsynligheden for at finde egnede sammenlignelige transaktioner er større i den samme branche m.v.

*Kostpris plus avancemetoden (Cost plus method)*

Til en vares eller tjenesteydelses kostpris lægges et markeds­mæssigt tillæg for at fastsætte arms­længdeprisen. Dette tillæg beregnes som et procent­til­læg til omkostninger.

Denne metode anvendes primært på produktionsselskaber, men er også anvendelig for virksomheder, som leverer tjenesteydelser, eller ved f.eks. kontraktsforskning. Til produktionsomkostningerne medregnes både de direkte og de indirekte omkostninger forbundet med transaktionen, opgjort pr. produkt eller eventuelt pr. produktgruppe. Størrelsen af procent­til­lægget skal være i overensstemmelse med, hvad virksomheden eventuelt opnår ved tilsvarende salg til en uafhængig aftager, eller med hvad en uafhængig virksomhed med de samme funktioner og risici m.v. vil kunne opnå.

Sammenlignelighedsfaktoren, som er afgørende for procent­til­læggets størrelse, er primært de funktioner og risici, som ligger hos den ene part, før eller i forbindelse med at der sker overdragelse af en vare til en forbunden part, eller at der udføres en tjenesteydelse for en forbunden part. Ligeledes er det af betydning for sammenlignelighed, at produktionsomkostningerne er nogenlunde ens, og at der ikke f.eks. sammenlignes direkte mellem en virksomhed, som ejer anlægsaktiverne, og en virksomhed, som leaser disse, uden at der - om muligt - justeres for konsekvenserne heraf. Det er endvidere vigtigt, at de data, som anvendes i sammenligningen, er opstillet efter de samme regnskabsprincipper m.v.

### Transaktionsbestemte avancemetoder

#### *Avancefordelingsmetoden (Profit split method)*

En koncerns nettoavance på en transaktion fordeles mellem de involverede parter ud fra, hvad uafhængige virksomheder ville forvente at få i fortjeneste ved at være part i en sammenlignelig transaktion. Ved nettoavance forstås i transfer pricing-sammenhæng resultat før renter.

Metoden kan med fordel anvendes ved transaktioner, som er så stærkt integrerede, at de ikke kan vurderes separat, samt når mere end én af parterne ejer immaterielle aktiver. Endvidere kan metoden bruges til at lave en kontrolberegning på en anden metode.

Ved anvendelse af metoden tages udgangspunkt i de forbundne parters samlede nettoavance på en transaktion, og fordelingen mellem parterne sker på baggrund af de funktioner, parterne udfører, og de risici, som tages.

Der findes flere varianter af metoden, og de mest almindelige er bidragsanalysen og residualanalysen. Ved bidragsanalysen fordeles den samlede fortjeneste mellem parterne efter værdien af de funktioner, som parterne har udført, og de risici, som er taget. Ved residualanalysen sker fordelingen af fortjenesten i to faser. Først tildeles parterne, hvad der svarer til markedets sædvanlige afkast for den pågældende transaktion, og dernæst fordeles et eventuelt resterende overskud (eller underskud) efter specielle faktorer, f.eks. parternes bidrag af immaterielle aktiver til processen.

Da avancefordelingsmetoden bygger på, at fordelingen af den samlede fortjeneste findes ved, at værdien af parternes bidrag vurderes, er metoden ikke direkte afhængig af sammenlignelige data. Ved ansættelsen af værdien af parternes bidrag bør der dog anvendes data fra uafhængige parter i videst muligt omfang.

#### *Transaktionsbestemt nettoavancemetode (Transactional net margin method - TNMM)*

Ved denne metode skal nettoavancen for en kontrolleret transaktion fastsættes som en procentsats af et passende grundlag (f.eks. omkostninger, salg eller aktiver) og svare til, hvad en uafhængig part ville beregne i nettoavance for en sammenlignelig transaktion.

Ved TNMM-metoden tager man udgangspunkt i den af parterne i en kontrolleret transaktion, som er den mest simple m.h.t. funktioner, risici og involverede (immaterielle) aktiver, da det er den part, for hvem det er lettest at finde virksomheder med sammenlignelige transaktioner. Nettoavancen ved transaktionen skal for denne part være i overensstemmelse med, hvad virksomheden eventuelt har i nettoavance ved tilsvarende transaktioner med uafhængige parter, eller hvad nettoavancen for en tilsvarende transaktion mellem to uafhængige parter ville være. Den resterende nettoavance ved transaktionen tilfalder den anden part i transaktionen.

Nettoavancen skal beregnes som en procentsats af et passende grundlag, og dette grundlag kan f.eks. være omkostninger, salg eller virksomhedens driftsfremmende aktiver. Hvilket grundlag, som bør vælges, afhænger af,

hvilken slags virksomhed der er tale om. Er der tale om en salgsvirksomhed, kan man se på nettoavancen i forhold til omsætningen, dvs. virksomhedernes overskudsgrad. For en produktionsvirksomhed kan det være nettoavancen i forhold til omkostningerne, som ses på, eller man kan anvende afkastningsgraden, dvs. nettoavancen i forhold til driftsfremmende aktiver.

Primær sammenlignelsesfaktor for TNMM-metoden er, i lighed med videresalgsprismetoden og kostpris plus avancemetoden, funktioner og risici. Eftersom nettoavancen kan være mindre følsom overfor eventuelle forskelle i de funktioner, som udføres af parterne, stilles der dog ikke ved TNMM-metoden helt de samme krav til sammenlignelighed.

### Metodevalget

Som nævnt ovenfor vælges prisfastsættelsesmetode på baggrund af, hvilken art af transaktioner, der er tale om, samt hvilke sammenlignelige data, der kan findes. Valget af den optimale prisfastsættelsesmetode beskrives nærmere i afsnit 4.6.

Når en prisfastsættelsesmetode er valgt, må virksomheden demonstrere, at priserne for skatteyderens kontrollerede transaktioner rent faktisk er i overensstemmelse med den valgte metode.

## ***2. De internationale transfer pricing-regler og forholdet til dansk ret***

De vigtigste fortolkningsbidrag til de danske transfer pricing regler er artikel 9 i OECD's Modeloverenskomst, som vedrører armslængdeprincippet, og de af OECD udarbejdede retningslinier (guidelines) om transfer pricing.

OECD arbejder for økonomisk samarbejde og udvikling i såvel medlemslande som ikke-medlemslande. Den uensartede skattelovgivning i de enkelte lande vil med den omfattende handel mellem selskaber i multinationale koncerner kunne udgøre en forhindring for den økonomiske vækst, bl.a. fordi forskellige skatteregler i landene, samt problemer med at prisfastsætte indtægter og udgifter i de enkelte selskaber i en koncern, kan forårsage, at den samme indkomst beskattes flere steder. Med nedennævnte tiltag forsøger OECD at imødekomme denne problemstilling.

OECD's Modeloverenskomst er det overordnede udgangspunkt for alle dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem OECD-lande, herunder de fleste danske overenskomster, samt for en stadig større del af dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem lande udenfor OECD. I Modeloverenskomstens artikel 9 findes OECD's officielle definition af armslængdeprincippet, en definition som også står centralt i OECD's Transfer Pricing Guidelines. Modeloverenskomstens artikel 9 behandles nærmere i afsnit 2.1 nedenfor.

OECD's Transfer Pricing Guidelines har en central betydning internationalt, idet ikke kun OECD's medlemslande, men også andre lande, har tilsluttet sig principperne heri. Denne internationale anerkendelse giver i sig selv det bedst mulige værn mod dobbeltbeskatning, fordi der skabes en ensartet forståelse af armslængdeprincippet, hvilke transfer pricing-metoder som kan anvendes osv. Den danske transfer pricing-lovgivning i skattekontrollovens § 3 B og ligningslovens § 2 er udarbejdet i overensstemmelse med disse retningslinier, der er henvist direkte hertil i bemærkningerne til loven om stadfæstelsen af armslængdeprincippet, og OECD's Transfer Pricing Guidelines er derfor centrale for den danske praksis på området. En nærmere gennemgang af OECD's Transfer Pricing Guidelines gives i afsnit 2.2 nedenfor.

### **2.1 Armslængdeprincippet i relation til OECD's Modeloverenskomst**

OECD's grundlæggende definition af armslængdeprincippet findes i OECD's Modeloverenskomsts artikel 9 om associerede foretagender. Heri bestemmes i stk. 1, at:

"I tilfælde hvor

- a) et foretagende i en af de kontraherende stater direkte eller indirekte deltager i ledelsen, kontrollen eller finansieringen af et foretagende i den anden kontraherende stat, eller
- b) samme personer direkte eller indirekte deltager i ledelsen, kontrollen eller finansieringen af såvel et foretagende i den ene af de kontraherende stater som et foretagende i den anden kontraherende stat,

og der i nogle af disse tilfælde mellem de to foretagender er aftalt eller fastsat vilkår vedrørende deres kommercielle eller finansielle forbindelser, som afviger fra de vilkår, som ville være blevet aftalt mellem uafhængige foretagender, kan enhver fortjeneste, som, hvis disse vilkår ikke havde foreligget, ville være tilfaldet et af disse foretagender, medregnes til dette foretagendes fortjeneste og beskattes i overensstemmelse hermed."

Med denne formulering tilkendegiver OECD således, at hvis der mellem forbundne parter aftales eller fastsættes vilkår vedrørende de indbyrdes transaktioner, som afviger fra, hvad der ville være aftalt mellem uafhængige parter, kan der foretages en korrektion, således at fortjenester beskattes i overensstemmelse med, hvad der ville være tilfældet mellem uafhængige parter. Eller, med andre ord, beskattningen kan korrigeres, så den bliver i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Definitionen i (a) og (b) af, hvad der forstås ved forbundne foretagender, er mht. kontrolkravet bredere end de danske transfer pricing-regler, se herom i afsnit 3 samt bilag 1 og 2. Det danske kontrolbegreb vil dermed ikke være i modstrid med de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Danmark har indgået og som følger Modeloverenskomstens bestemmelser. Men OECD's bredere definition betyder også, at eftersom andre lande således kan have en bredere definition af, hvad der forstås ved forbundne parter, vil danske koncerner kunne blive mødt med udenlandske transfer pricing-reguleringer, som ikke vil falde ind under de danske regler.

Foretages der i et land, i overensstemmelse med artikel 9, stk. 1, i Modeloverenskomsten, en regulering af indkomsten i en virksomhed for at bringe priser og vilkår i overensstemmelse med armslængdeprincippet, findes desuden i stk. 2 en bestemmelse, hvorefter det andet land er forpligtiget til at foretage tilsvarende justeringer af beskattningen af indkomsten i dette land - dog kun hvis dette andet land er enig i, at reguleringen bringer priser og vilkår i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Opstår der alligevel dobbeltbeskatning for skatteyderen, forpligtes landene efter Modeloverenskomstens artikel 25 til at indgå forhandlinger om en ophævelse af dobbeltbeskatningen - de såkaldte mutual agreement forhandlinger - hvis skatteyder anmoder herom.

## 2.2 OECD's Transfer Pricing Guidelines

OECD udsendte i 1995 Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations med senere supplementer, som med overordnede retningslinier vedrørende prisfastsættelsen af grænseoverskridende transaktioner har til hensigt at skabe en ensartet praksis på dette område.

Hovedprincippet i OECD's Transfer Pricing Guidelines er, at de forskellige enheder i f.eks. en multinational koncern anses som separate enheder, som i deres indbyrdes transaktioner agerer på armslængdevilkår. Da armslængdeprincippet er et så centralt begreb for transfer pricing, indledes Guidelines med en beskrivelse af princippet og dets anvendelse i kapitel I. Armslængdeprincippet behandles nærmere i afsnit 2.2.1 nedenfor.



I kapitel II og III i Guidelines beskrives de metoder, som OECD anerkender til prisfastsættelse af grænseoverskridende transaktioner på armslængdevilkår. Disse metoder beskrives i afsnit 5 nedenfor.

I kapitel IV i Guidelines er redegjort for de muligheder, som administrativt findes til at undgå og at løse transfer pricing tvister.

Kapitel V i Guidelines omhandler dokumentation. I kapitlet gives bl.a. retningslinier til skattemyndigheder og skatteydere vedrørende hvilken dokumentation, som er bedst egnet til at vise, at kontrollerede transaktioner er på armslængdevilkår. I afsnit 4 nedenfor gennemgås de elementer, som bør indgå i en dokumentation.

I Guidelines kapitel VI beskrives, hvilke specielle forhold som gør sig gældende for prisfastsættelsen af immaterielle aktiver, kapitel VII omhandler prisfastsættelsen af koncerninterne tjenesteydelser, og i kapitel VIII diskuteres, hvornår forskellige typer omkostningsfordelingsaftaler er i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Desuden indeholder Guidelines tre annekser. Det første annekset omhandler procedurer til at overvåge transfer pricing området med henblik på at holde Guidelines ajour, næste annekset består af eksempler på anvendelsen af Guidelines, og det sidste annekset omhandler de specielle bilaterale bindende forhåndsbeskeder (Advance Pricing Arrangements) som kan indgås for på forhånd at fastlægge, hvilke prisfastsættelsesmetoder som kan anvendes på fremtidige transaktioner mellem forbundne parter.

OECD giver i kapitel I i Transfer Pricing Guidelines retningslinier for, hvordan armslængdeprincippet, som defineres i artikel 9 i modeloverenskomsten, skal anvendes. Armslængdeprincippet skal som udgangspunkt anvendes af OECD-landene som transfer pricing-standard i skattespørgsmål.

Ved vurderingen af om forbundne parter handler på armslængdevilkår, skal der foretages en sammenligning med priser og vilkår, som uafhængige parter benytter i sammenlignelige transaktioner. De forbundne parter opfattes således som separate enheder, der i deres indbyrdes transaktioner agerer som uafhængige parter, og på den måde opnås stor lighed med den skattemæssige behandling af uafhængige parter.

OECD anerkender, at der kan være problemer med anvendelsen af armslængdeprincippet, fordi princippet om, at forbundne parter handler som separate enheder, ikke tager hensyn til de stordriftsfordele m.v., som kan opnås ved at indgå i koncernrelationer.

Et praktisk problem ved at anvende armslængdeprincippet er, at forbundne parter eventuelt vil indgå i transaktioner, som uafhængige parter ikke vil indgå i. En virksomhed vil f.eks. normalt ikke sælge knowhow, forskningsresultater m.v. til en uafhængig part til en på forhånd fastsat pris, hvis der er stor usikkerhed om indtægtspotentialer, og hvis der findes andre muligheder til at udnytte de pågældende immaterielle aktiver. I disse situationer vil det

## 2.2.1 Armslængdeprincippets anvendelse

således være vanskeligt at finde et sammenligningsgrundlag. Desuden kan der være problemer med at fremskaffe de informationer, som er nødvendige for at finde armslængdepriser m.v., både fordi der - som ovenfor - ikke eksisterer et marked for de pågældende ydelser, eller fordi dataene ikke er tilgængelige eller blot ikke er tilgængelige på et niveau, hvor man kan skelne de enkelte transaktioner.

OECD-medlemmerne fastholder dog armslængdeprincippet, da det er den bedste tilnærmelse til forholdene på det frie marked. Endvidere har armslængdeprincippet den åbenlyse fordel, at det er det eneste princip, hvor det har været muligt at opnå international konsensus med henblik på imødegåelse af dobbeltbeskatning.

Anvendelsen af armslængdeprincippet bygger på sammenligninger med uafhængige parter, og det er derfor vigtigt at finde egnede sammenligningsgrundlag. OECD definerer sammenlignelighed som, at ingen af de eventuelle forskelle mellem de situationer, som sammenlignes, kan have en væsentlig indvirkning på de forhold, som undersøges (f.eks. pris eller avance), eller at det er muligt at foretage rimeligt nøjagtige justeringer, som kan eliminere effekten af disse eventuelle forskelle. I afsnit 4.5 behandles sammenlignelighedsanalysen.

Armslængdeprincippet bør anvendes på transaktionsniveau. Transaktioner kan imidlertid være så tæt forbundne, at der kan ske en samlet vurdering af flere transaktioner eksempelvis på produktgruppeniveau.

Transfer pricing er ikke en eksakt videnskab, og anvendelsen af den mest hensigtsmæssige metode eller de mest hensigtsmæssige metoder kan føre til fastsættelse af et interval for armslængdeprisen. Falder prisen udenfor dette interval, skal skatteyder korrigere prisen til det punkt i intervallet, der bedst reflekterer den foreliggende transaktions betingelser. Anvendelsen af intervaller behandles nærmere i afsnit 4.5.3.2. Med henblik på at opnå en fuldstændig forståelse af de forhold, der påvirker den kontrollerede transaktion, kan det også være hensigtsmæssigt at se på data fra tidligere år.

### 3. Hvem er omfattet af dokumentationspligten?

I skattekontrollovens § 3 B defineres i stk. 1, hvem der er omfattet af reglerne om dokumentationspligt, og dermed hvem der skal dokumentere prisfastsættelsen af transaktioner med forbundne parter i udlandet. Transaktioner med forbundne parter benævnes kontrollerede transaktioner.

Følgende personer, selskaber m.v. er i medfør skattekontrollovens § 3 B, stk. 1, omfattet af dokumentationspligten:

Skattepligtige, der

- 1 kontrolleres af udenlandske fysiske eller juridiske personer eller
- 2 kontrollerer udenlandske juridiske personer eller
- 3 er koncernforbundet med en udenlandsk juridisk person eller
- 4 har et fast driftssted beliggende i udlandet eller
- 5 er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med et fast driftssted i Danmark

Bestemmelsen omfatter således skattepligtige til Danmark. Det kan være både en fuld eller en begrænset skattepligt, og de skattepligtige kan være både fysiske og juridiske personer. For fysiske personer kan det både dreje sig om aktie- eller anpartshavere, eller der kan være tale om selvstændigt erhvervsdrivende. Juridiske personer vil typisk være aktie-, anparts- og andelsselskaber samt foreninger, fonde m.v.

I relation til punkt 3) ovenfor, defineres i skattekontrollovens § 3 B, stk. 2, at der ved koncernforbundne juridiske personer forstås juridiske personer, der kontrolleres af samme kreds af aktionærer.

Som det ses af punktopstillingen ovenfor, skal der foreligge en relation til udlandet. I forhold til skattekontrollovens § 3 B anses ifølge stk. 3 en fysisk eller juridisk person for udenlandsk, hvis personen er hjemmehørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland, herunder efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Den udenlandske relation kan enten være af kontrolmæssig art eller i form af et fast driftssted, jf. punkt 1) - 5) ovenfor. Kontrolbegrebet defineres i skattekontrollovens § 3 B, stk. 2, hvorefter der ved kontrol forstås:

- direkte eller indirekte ejerskab over mere end 50 pct. af aktiekapitalen, eller
- direkte eller indirekte rådighed over mere end 50 pct. af stemmerne.

Ved opgørelsen af aktierne og stemmerne medregnes aktier og stemmeretigheder, som indehaves af nærtstående, af personlige aktionærer og disses nærtstående, af koncernforbundne selskaber, af fonde og trusts stiftet af personen eller selskabet selv, stiftet af nærtstående, af et selskabs koncernforbundne selskaber eller af fonde eller trusts stiftet af disse, jf. henvisningen i

skattekontrollovens § 3 B, stk. 2, til selskabsskattelovens § 32, stk. 6, 1. og 2. pkt., og ligningslovens § 16 H, stk. 2.

For en mere detaljeret gennemgang af, hvem som er omfattet af reglerne i skattekontrollovens § 3 B, henvises til kapitel 2 i ToldSkats vejledning, "Transfer pricing - kontrollerede transaktioner, Oplysningspligt". Vejledningen kan findes på internettet på adressen [www.toldskat.dk](http://www.toldskat.dk) under "Juridiske vejledninger".