

5. Prisfastsættelsesmetoder

OECD anbefaler i Transfer Pricing Guidelines fem metoder, som kan anvendes ved fastsættelsen af armslængdepriser for kontrollerede transaktioner. Metoderne er følgende:

- Den fri markedsprismetode (Comparable uncontrolled price method - CUP-metoden)
- Viderealgprismetoden (Resale price method)
- Kostpris plus avancemetoden (Cost plus method)
- Avancefordelingsmetoden (Profit split method)
- Den transaktionsbestemte nettoavancemetode (Transactional net margin method)

Metoderne bygger på, at de kontrollerede transaktioner sammenlignes med tilsvarende uafhængige transaktioner (sammenligningsgrundlaget), og at priser eller avancer for disse uafhængige transaktioner anvendes til at fastsætte armslængdepriser på de kontrollerede transaktioner.

De tre første metoder betegnes de traditionelle transaktionsbaserede metoder, og disse metoder er de mest foretrukne, fordi de er de mest direkte, og armslængdepriserne dermed kan opgøres med større grad af sikkerhed. CUP-metoden anvender sammenlignelige varer eller ydelser, som primært sammenligningsgrundlag, medens viderealgprismetoden og kostpris plus avancemetoden anvender bruttoavancer for transaktioner med tilsvarende funktioner, risici m.v. til at finde armslængdepriser.

Avancefordelingsmetoden og den transaktionsbestemte nettoavancemetode betegnes de transaktionsbaserede avancemetoder og betragtes af OECD som sidste udvej. Der sammenlignes her på nettoavanceniveau, dvs. hvor også kapacitetsomkostningerne er fratrukket salgsprisen. Metoderne er mere indirekte end de traditionelle metoder og benyttes, hvor det ikke er muligt at finde en CUP, og når man ikke kan finde sammenlignelige data på et tilstrækkeligt detaljeret niveau til at kunne benytte viderealgprismetoden eller kostpris plus avancemetoden.

I bilag 3 og 4 gives oversigter over metoderne og deres anvendelse.

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

Ved den fri markedsprismetode prisfastsættes kontrollerede transaktioner ved hjælp af markedsprisen på en tilsvarende vare eller tjenesteydelse, som overdrages under tilsvarende omstændigheder mellem uafhængige parter. Hvis de rette betingelser for anvendelse af metoden er tilstede, er den fri markedsprismetode den absolut foretrukne.

Ved anvendelse af den fri markedsprismetode til prisfastsættelse af en kontrolleret transaktion skal selve den vare eller ydelse, som overdrages, være sammenlignelig med den vare eller ydelse, som benyttes til prisfastsættel-

5.1.1 Sammenlignelighed

5.1.2

sen, og det er derfor selve varen eller ydelsen, som er primær sammenligningsfaktor.

Metoden forudsætter, at der er stor produktlighed, idet selv en mindre forskel mellem to produkter kan være med til at skabe en præference for det ene produkt fremfor det andet, hvilket vil kunne afspejles i prisen. Det kan tilmed være meget svært at vurdere værdien af en forskel, hvorfor det kan være svært at justere herfor. Se om justeringer i afsnit 4.5.3.1.

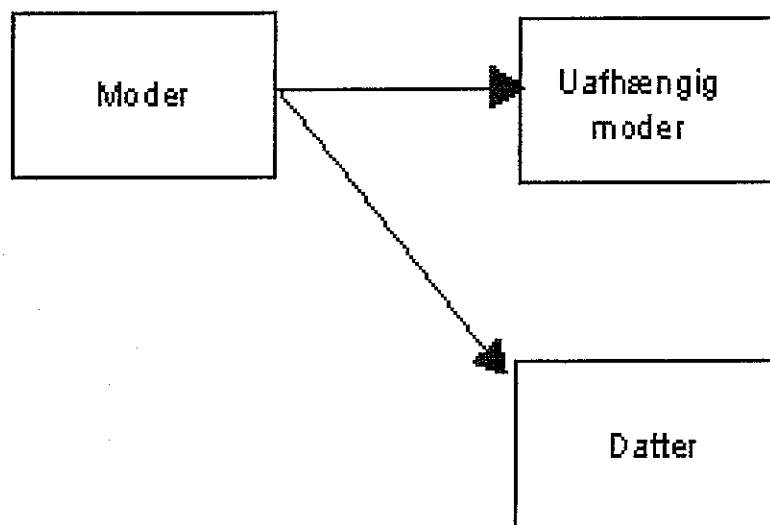
Endvidere kan ydre forhold spille ind på prisen. Det kan både være forhold omkring salget og markedsføringen, og det kan være mere eksterne forhold som f.eks. det geografiske marked. Også forretningsstrategier vil kunne have en indvirkning på prisen og bør inddrages i vurderingen af, om produkterne er sammenlignelige. Andre faktorer, som kan spille ind, er ordrestørrelser, tidsmæssige forhold, hvilket trin i produktionsprocessen der er tale om m.v.

5.1.2 Beskrivelse af metoden

Den fri markedsprismetode anvender priser for transaktioner mellem uafhængige parter (markedspriser) til at bestemme armslængdeprisen på varer eller ydelser, som overdrages mellem forbundne parter. De uafhængige transaktioner, som anvendes til prisfastsættelsen, skal være sammenlignelige. Der kan både være tale om den skattepligtiges egne køb eller salg af varer fra/til uafhængige, kaldet en intern CUP, eller det kan være køb eller salg mellem to uafhængige virksomheder, dvs. en såkaldt ekstern CUP.

Interne sammenlignelige transaktioner

Nedenstående figur er et eksempel på en intern sammenlignelig transaktion, hvor et moderselskab sælger det samme produkt til både en forbundet part (datterselskabet) og en uafhængig køber.



Figur 6: Intern CUP

En intern CUP vil som udgangspunkt være meget anvendelig som sammenligningsgrundlag, da de pågældende varer eller ydelser ofte vil være identi-

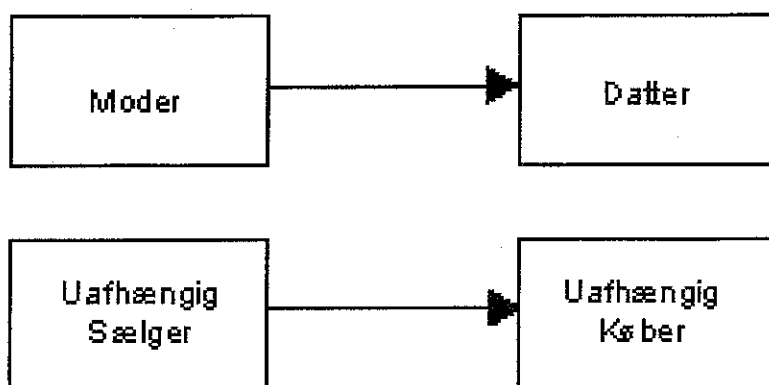
ske. Det vil endvidere være forholdsvist enkelt at afgøre, om der er forskelle i leveringsbetingelser m.v. mellem de kontrollerede og de uafhængige transaktioner, og skatteyderen vil umiddelbart have de nødvendige data for at kunne korrigere for sådanne forskelle.

Hvis en intern CUP anvendes i prisfastsættelsen, skal der tages hensyn til de samme forhold, som hvis sammenligningsgrundlaget bestod af helt uafhængige virksomheder. Det er således f.eks. en forudsætning, at transaktionen til den uafhængige part har et tilsvarende omfang, som den kontrollerede transaktion, og virksomheden finder således ikke nødvendigvis en armlængdepris blot ved at sælge et meget begrænset parti til en uafhængig virksomhed.

Forskelle i forretningsstrategier, geografiske markeder osv. kan være forhold, som kan betyde, at transaktionerne ikke er direkte sammenlignelige, og at den interne CUP dermed ikke kan anvendes i prisfastsættelsen.

Nedenstående figur illustrerer en ekstern CUP. Her er tale om, at et produkt, som sælges fra et moderselskab til et datterselskab, kan prisfastsættes ud fra prisen på et tilsvarende produkt, som under tilsvarende omstændigheder sælges fra en uafhængig sælger til en uafhængig køber.

Eksterne sammenlignelige transaktioner



Figur 7: Ekstern CUP

Da der her ikke nødvendigvis er tale om helt samme produkt, men blot tilsvarende produkter, er det vigtigt at undersøge, om der er forskelle i produktet, som kan have betydning for prisfastsættelsen, jf. ovenfor. Det må endvidere undersøges, om der er forhold ud over selve produktet, som har indvirkning på prisen, f.eks. leveringsbetingelser og markeder, og i sådanne tilfælde er justeringer påkrævet.

Eftersom den fri markedsprismetode er den mest foretrukne metode, bør den anvendes i alle tilfælde, hvor det er muligt at finde tilstrækkeligt sammenlignelige transaktioner. Metoden kan anvendes både for overdragelser af varer og ydelser samt immaterielle aktiver. Muligheden for at finde sammenlignelige transaktioner er størst, hvis virksomheden udover den koncernterne handel også handler med uafhængige parter på samme vilkår - dvs. en intern CUP.

5.1.3 Anvendelse af metoden

I praksis er det sjældent muligt at finde sammenlignelige transaktioner i det åbne marked, men muligheden herfor er størst, hvor der er tale om standardvarer, som omsættes på et homogent marked. Ved en standardvare forstås en vare, der udbydes af flere virksomheder, men som af køberne opfattes som ens - modsat en differentieret vare, hvor køberne opfatter varen som forskellig fra udbyder til udbyder, herunder specielt mærkevarer. Ved et homogent marked forstås et præferenceløst marked, hvor den enkelte køber er indifferent overfor, hvilken udbyder varen købes hos. Eksempler på handel med standardvarer på et homogent marked kan være handel på børser med visse typer råvarer med samme kvalitative egenskaber, såsom kaffe, råolie og metaller, eller der kan være tale om handel med værdipapirer og valuta.

Mulighederne for at finde sammenlignelige transaktioner mellem uafhængige parter kan skitseres således:

- 1 De *samme* varer eller tjenesteydelser der er købt eller solgt under de *samme* betingelser
- 2 *Lignende* varer eller tjenesteydelser der er købt eller solgt under de *samme* betingelser
- 3 De *samme* varer eller tjenesteydelser der er købt eller solgt under *lignende* betingelser
- 4 *Lignende* varer eller tjenesteydelser der er købt eller solgt under *lignende* betingelser.

Transaktioner med varer og tjenesteydelser, der kan rubriceres under det første punkt, vil umiddelbart være sammenlignelige, og prisen for de uafhængige transaktioner kan anvendes til at prisfastsætte de kontrollerede transaktioner. Varer og tjenesteydelser, der kan rubriceres under punkterne 2 - 4, vil kunne anvendes, hvis forskellene er uden betydning, eller såfremt det er muligt at foretage justeringer for væsentlige forskelle mellem de kontrollerede og de uafhængige transaktioner. Det skal med andre ord være muligt at finde den beløbsmæssige effekt af afvigelse mellem transaktionerne. Som nævnt ovenfor, kan det dog være problematisk at finde den beløbsmæssige indvirkning af forskelle mellem selve produkterne, hvorfor punkterne 2 og 4 må betegnes som mindre praktisk anvendelige.

5.1.4

Fordele og ulemper ved metoden

Fordele

- Metoden har den store fordel, at det er den mest direkte metode, og at de armslængdepriser, som findes, anses for at være de mest pålidelige
- Metoden kan benyttes til at prisfastsætte både materielle og immaterielle aktiver samt ydelser
- Det er forholdsvis enkelt at dokumentere armslængdepriser ved anvendelse af metoden

Ulemper

- Det er ofte ikke muligt at finde tilstrækkeligt sammenlignelige produkter, idet metoden kræver stor overensstemmelse mellem de varer og ydelser, der udveksles, fordi selv små produktforskelle ofte vil kunne have en væsentlig indflydelse på prisen på et produkt
- Der mangler ofte data om sammenlignelige transaktioner

5.2 Videresalgsprismetoden (Resale price method)

Videresalgsprismetoden tager udgangspunkt i den markedspris, som en virksomhed opnår ved videresalg af en vare, der er købt fra en forbunden part. Fra denne markedspris fratrækkes en passende bruttoavance, som skal dække virksomhedens salgs- og andre kapacitetsomkostninger samt fortjeneste, og det resterende beløb anses for at være en armslængdepris for købet af varen fra den forbundne part. Metoden er umiddelbart mest anvendelig for salgsvirksomheder.

I modsætning til den fri markedsprismetode er det ikke nødvendigvis de produkter, som overdrages, der skal være sammenlignelige, men vægten er lagt på de funktioner og risici m.v., som parterne har, og det er dermed funktioner og risici som er primær sammenlignelighedsfaktor. De funktioner, som udføres, de risici, som tages, og de aktiver, som medgår i en transaktion, har stor betydning for størrelsen af den bruttoavance, der skal anvendes til at finde armslængdeprisen for de kontrollerede transaktioner.

5.2.1 Sammenlignelighed

Når der således ikke sammenlignes direkte på egenskaberne ved den pågældende vare, men i stedet sammenlignes primært på de funktioner og risici som indgår i transaktionerne, har karakteristika ved den vare, som overdrages, ikke den samme store betydning som ved den fri markedsprismetode. Dette skyldes, at der i en åben markedsøkonomi vil være en tendens til, at en kompensation/avance for at udføre funktioner m.v. vil være uafhængig af, hvilke produkter der er tale om, og samme funktioner m.v. bør derfor give den samme avance. Sandsynligheden for, at funktioner og risici m.v. er sammenlignelige, vil dog være størst, når der er tale om en lignende vare.

Hvis der er forskelle i de funktioner og risici m.v., som udføres af henholdsvis en forbunden virksomhed og en uafhængig virksomhed med sammenlignelige transaktioner forinden eller i forbindelse med videresalg, kan der eventuelt ske justering for alligevel at opnå sammenlignelighed. Se om justeringer i afsnit 4.5.3.1. Forskelle i funktioner m.v. kan f.eks. være emballering, videreforarbejdning af produktet, påførsel af varemærke, knowhow der er forbundet med salg af produktet, påtagelse af garantiforpligtigelser m.v. Specielt hvor der er tilknyttet viden, eksempelvis i form af knowhow, forskning og udvikling samt brug af andre immaterielle aktiver, vil det være vanskeligt at justere for disse faktorer.

Også andre elementer spiller ind i vurderingen af sammenlignelighed, ikke mindst markedsforhold. Såfremt en virksomhed eksempelvis har eneret til at forhandle det pågældende produkt på et givet geografisk område, eller på

5.2.2

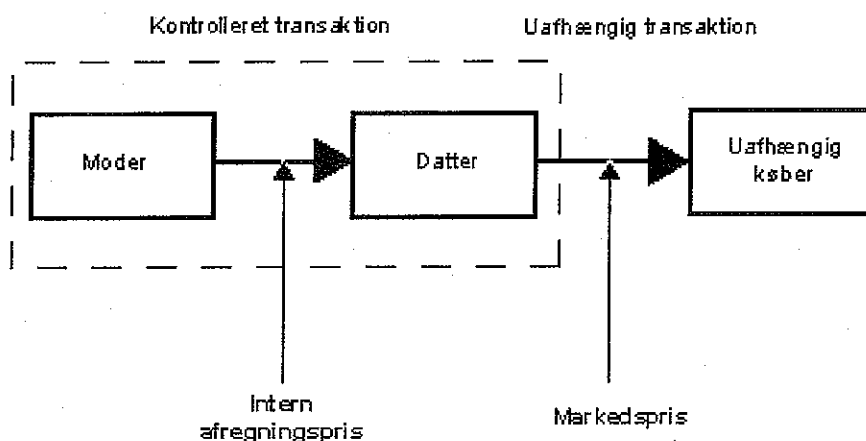
anden måde har en monopollignende status på et givet marked, vil dette afspejle sig i afregningspriserne.

5.2.2 Beskrivelse af metoden

Med videresalgprismetoden skal armlængdeprisen for en kontrolleret transaktion findes ved hjælp af en markedsmæssig bruttoavance. Det kan være den bruttoavance, som virksomheden tjener på at distribuere varer, der er købt af og videresolgt til uafhængige parter, eller den bruttoavance, som en uafhængig virksomhed tjener på at distribuere en vare under tilsvarende omstændigheder. Denne bruttoavance er udtryk for det beløb, en uafhængig videreforhandler vil kræve til at dække sine salgs- og andre kapacitetsomkostninger med. Til udgifterne medregnes de økonomiske afskrivninger på de aktiver, som anvendes ved transaktionen, og de formodede risici ved transaktionen tages også i betragtning.

Det er ikke selve bruttoavancen fra en sammenlignelig transaktion, som anvendes til at prisfastsætte en kontrolleret transaktion, men bruttoavanceprocenten, se mere herom i bilag 4.

Nedenstående figur viser et udenlandsk produktionsmoderselskab og det danske distributionsdatterselskab, og det er prisen for de varer, som moderselskabet leverer til datterselskabet, som skal fastsættes ved hjælp af metoden.



Figur 8: Videresalgprismetoden

Datterselskabets primære funktion er at videresælge de produkter, som købes fra moderselskabet, til uafhængige købere, og datterselskabet har begrænsede funktioner og risici i forbindelse med dette videresalg.

Videresalgsprisen til en uafhængig køber er pr. definition en armlængdepris, og fra denne pris fratrækkes den bruttoavance, som virksomheden opnår ved tilsvarende transaktioner med en uafhængig virksomhed, eller den bruttoavance en uafhængig virksomhed vil få for tilsvarende funktioner, risici m.v. som datterselskabet. Det resterende beløb udgør vareforbruget for datterselskabet, og indkøbes der udelukkende varer hos moderselskabet,

udgør dette vareforbrug armslængdeprisen mellem moder- og datterselskabet.

Hvis eksempelvis videresalgsprisen i eksemplet er 200 kr., og en uafhængig sammenlignelig bruttoavanceprocent er 40, vil datterselskabets bruttoavance være $200 \times 40/100 = 80$ kr. Den interne afregningspris (vareforbrug) kan herefter beregnes som videresalgsprisen (200 kr.) fratrukket bruttoavancen (80 kr.) = 120 kr.

Videresalgsprismetoden anvendes typisk af salgs- eller distributionsvirksomheder, som køber og videresælger varer, og hvor virksomheden ikke foretager væsentlig forarbejdning af varerne eller bidrager med værdifulde immaterielle aktiver. Normalt anser man ikke pakning, mærkning og mindre monteringsopgaver som væsentlig forarbejdning. Metoden anvendes normalt, hvor salgsfunktionen i en koncern er den mindst komplekse af parterne, da det for en enkel funktion er forholdsvis lettere at finde en uafhængig virksomhed med tilsvarende funktioner m.v., der kan anvendes som sammenligningsgrundlag.

Metoden kan som udgangspunkt kun anvendes, når der er tale om varetransaktioner. De transaktioner, som skal anvendes som sammenligningsgrundlag, skal have funktioner, risici m.v. som ikke er væsentligt forskellige fra den dokumentationspligtige virksomheds, men selve de varer, som overdrages, behøver ikke at være helt ens. Imidlertid vil sandsynligheden for, at funktioner og risici m.v. er sammenlignelige være størst, når der er tale om en lignende vare, hvorfor det i mange tilfælde vil være lettere at finde virksomheder med tilstrækkeligt sammenlignelige transaktioner, hvis man søger indenfor den samme branche og blandt virksomheder, som handler med beslægtede produkter.

Fordele

- Metoden er rimelig simpel og kan derfor give et forholdsvist præcist resultat
- Metoden kræver mindre lighed mellem de produkter, der overdrages, end den fri markedsprismetode
- Metoden hører til blandt de foretrukne af OECD's prisfastsættelsesmetoder

Ulemper:

- Det kan være svært at finde sammenlignelige data på bruttoavanceniveau
- Metoden kan som udgangspunkt kun anvendes ved materielle aktiver
- Metoden er begrænset til primært at finde anvendelse, hvor der er tale om en salgs- eller distributionsvirksomhed
- Metoden er mindre velegnet for virksomheder, der i væsentligt omfang bidrager til den værdiskabende proces
- Der kan være forskel i regnskabspraksis i forhold til sammenligningsgrundlaget
- Metoden er ensidig og ser dermed kun på den ene part i transaktionen

5.2.3

Anvendelse af metoden

5.2.4

Fordele og ulemper ved metoden

5.3 Kostpris plus avancemetoden (Cost plus method)

Kostpris plus avancemetoden fastsætter interne afregningspriser mellem forbundne parter ved at tage udgangspunkt i de omkostninger, der medgår i produktionen af et produkt, og hertil lægges den avance, som en uafhængig part ville opnå ved en sammenlignelig transaktion. Metoden er umiddelbart mest anvendelig for produktionsvirksomheder og ved værdiansættelse af ydelser.

5.3.1 Sammenlignelighed

Som i videresalgsprismetoden er det i kostpris plus avancemetoden ikke nødvendigvis de produkter, som overdrages, der skal være sammenlignelige, og som er primær sammenlignelighedsfaktor, men vægten er lagt på de funktioner og risici m.v., som henholdsvis den forbundne og den uafhængige part har. Størrelsen på det procenttillæg, som tillægges kostprisen for at finde armslængdeprisen på en kontrolleret transaktion, afhænger i høj grad af de funktioner, som udføres, og de risici, som tages, men også andre omstændigheder har naturligvis betydning for procenttilæggets størrelse, jf. afsnit 4.5.1.

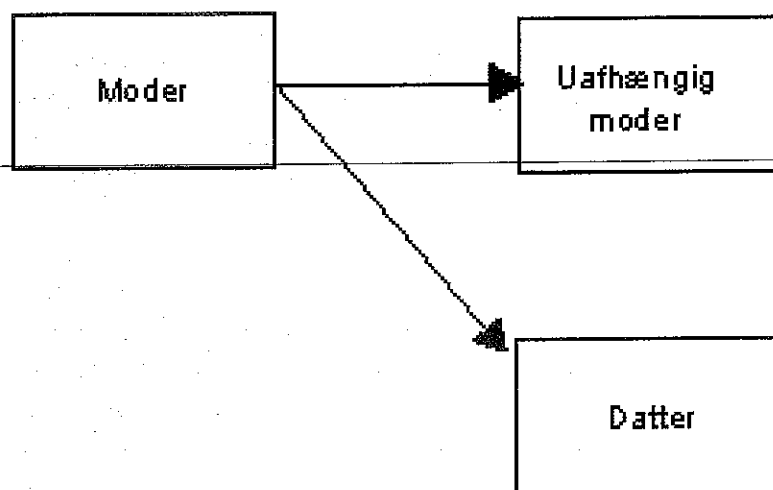
Også for kostpris plus avancemetoden gælder det, at metoden, ved at fokusere på avancen fremfor prisen, bliver mindre følsom overfor eventuelle forskelle i egenskaber på selve varerne eller ydelserne, end det er tilfældet for den fri markedsprismetode, men at det vil være lettere at finde uafhængige sammenlignelige producenter med tilsvarende funktioner og risici indenfor samme produktkategori eller branche. Markante forskelle mellem produkterne i de pågældende transaktioner kan være indikator for, at der også er forskelle i funktionerne.

Det vil eventuelt være muligt at justere for forskelle i både de primære og de sekundære sammenlignelighedsfaktorer, se om justeringer i afsnit 4.5.3.1.

5.3.2 Beskrivelse af metoden

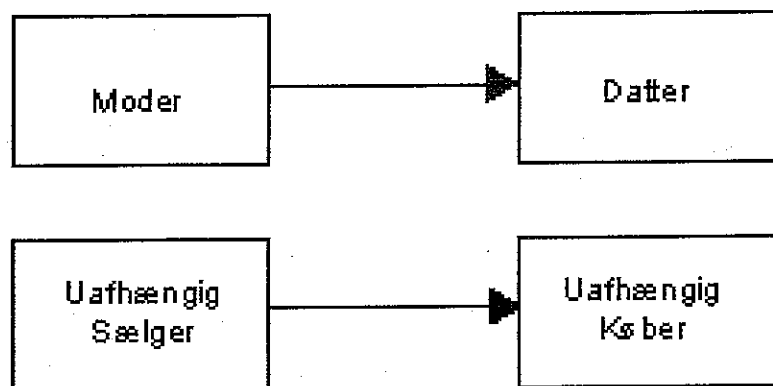
Kostpris plus avancemetoden tager udgangspunkt i de omkostninger, som medgår ved produktionen. Det er både de direkte og de indirekte omkostninger, som medregnes. Der tillægges en markedsræssig avance svarende til den avance, som en uafhængig part vil kunne opnå for at udføre de samme funktioner og løbe de samme risici m.v. Den markedsræssige avance betegnes et mark-up eller et procenttillæg og findes ved at sætte avancen for en uafhængig transaktion i forhold til transaktionens direkte og indirekte produktionsomkostninger, jf. bilag 4. Skatteydere produktionsomkostninger tillagt den markedsræssige avance kan betragtes som en armslængdepris for den kontrollerede transaktion.

Ved anvendelse af metoden vil det være mest fordelagtigt, hvis virksomheden til prisfastsættelsen kan anvende den avance, som virksomheden opnår ved at udføre de samme eller tilsvarende funktioner m.v. under sammenlignelige omstændigheder for uafhængige parter, idet denne transaktion i så fald vil være umiddelbart sammenlignelig og avancen markedsræssig. En illustration af denne situation ses herunder:



Figur 9: Internt sammenligningsgrundlag ved kostpris plus avancemetoden

Hvis virksomheden imidlertid ikke har salg til uafhængige parter på samme vilkår, vil virksomheden som sammenligningsgrundlag skulle anvende transaktioner mellem uafhængige parter med tilsvarende funktioner, risici m.v. som sammenligningsgrundlag. Nedenfor ses en illustration af denne situation:



Figur 10: Eksternt sammenligningsgrundlag ved kostpris plus avancemetoden

Hvis eksempelvis en virksomhed til produktionen af et produkt kalkulerer at have direkte og indirekte omkostninger for henholdsvis 200 og 100 kroner, og det markedsmæssige procenttillæg for tilsvarende funktioner og risici m.v. udgør 30 pct., kan armslængdeprisen for transaktionen beregnes som:

Direkte produktionsomkostninger	200
+ Indirekte produktionsomkostninger	100
= Produktionsomkostninger (kostbasen)	300
+ tillæg til omkostninger (300 x 30/100)	90
Intern afregningspris (salgspris)	390

Idet metoden umiddelbart medfører, at indtjeningen bliver bedre ved størst mulige omkostninger, er det vigtigt ved opgørelsen af kostprisen at være opmærksom på, at kostbasen skal være på markedsvilkår. Omkostningerne bør således være koncerneksterne, eller virksomheden kan sætte et loft over størrelsen af omkostninger eller med andre forhold sikre, at beregningen af afregningspriserne sker på en måde, som også en uafhængig køber ville være interesseret i.

En virksomheds omkostninger vil normalt kunne inddeles i tre kategorier:

- 1 De direkte omkostninger ved fremstilling af varer eller ydelser som f.eks. råvarer
- 2 De indirekte omkostninger ved fremstillingen, f.eks. omkostninger til reparationsafdelingen som vedligeholder det udstyr, der anvendes ved fremstillingen af forskellige produkter. Selvom disse omkostninger er nært forbundet med fremstillingsprocessen, kan de være fælles for mange varer eller ydelser, og de vil ofte vil være fordelt efter en bestemt fordelingsnøgle
- 3 Virksomhedens samlede driftsudgifter, f.eks. udgifter til tilsyn, generalomkostninger og administrative omkostninger

De omkostninger, som skal anvendes ved metoden, er - som nævnt - de direkte og de indirekte omkostninger ved produktionen af de varer, som indgår i de pågældende kontrollerede transaktioner, eller, hvis det drejer sig om ydelser, omkostningerne ved at udføre disse. Omkostninger såsom arbejdskraft, vareforbrug, afskrivninger m.v. vil ofte variere over tid, hvorfor det kan være rimeligt at tage et gennemsnit over en begrænset periode, ligesom det kan være nødvendigt at beregne de gennemsnitlige omkostninger, som relaterer sig til produktgrupper fremfor til enkeltransaktioner.

Indirekte omkostninger skal allokeres efter de mest hensigtsmæssige og relevante kriterier.

Da det resultat, som opnås ved anvendelsen af metoden, påvirkes, hvis der er forskelle mellem den kontrollerede transaktion og den uafhængige transaktion, der anvendes som sammenligningsgrundlag, er det nødvendigt at sikre sig, at der er overensstemmelse i den måde, de forskellige omkostningskategorier opgøres på. Der kan f.eks. opstå et problem, hvis den sammenlignelige transaktion ikke inkluderer de samme omkostninger i produktionsomkostningerne, men eksempelvis betragter visse af de indirekte omkostninger som kapacitetsomkostninger. Endvidere er det væsentligt, at de samme regnskabsprincipper er anvendt ved opgørelse af omkostningerne for henholdsvis den kontrollerede og den uafhængige transaktion.

Selvom kostpris plus avancemetoden normalt vil medregne direkte og indirekte omkostninger, jf. punkt 1 og 2 i ovenstående liste, kan det i konkrete situationer være nødvendigt at tilpasse valg af omkostningsbase ud fra de sammenlignelige data, der er til rådighed i sammenlignelighedsanalysen.

Sammenlægning af direkte og indirekte omkostninger er også kendt som selvkostmetoden, og denne skal som hovedregel anvendes ved kospris plus avancemetoden. Undtagelser hertil kan dog være, hvis genanskaffelses- eller marginalomkostningerne giver et mere præcist bud, dette bør dokumenteres behørigt.

Kostpris plus avancemetoden kan principielt anvendes til prisfastsættelse af både varer, ydelser og immaterielle aktiver, men metoden vil dog være mindre egnet til prisfastsættelse af værdifulde immaterielle aktiver.

5.3.3 Anvendelse af metoden

Metoden bør anvendes, når det ikke er muligt at anvende den fri markedsprismetode, og når der er tale om en relativt simpel produktionsvirksomhed. Metoden er særligt velegnet i følgende situationer:

- de interne transaktioner består af halvfabrikata
- de forbundne parter har indgået integrerede produktionsaftaler eller langfristede købs- og salgsaftaler
- et koncernselskab producerer efter specialordre fra andre koncernselskaber
- det handlede produkt er serviceydelser

Det vil være en fordel for anvendelsen af metoden, hvis virksomheden har stabile afsætningsforhold, og salgssiden derfor er udsat for en begrænset markedsrisiko. Tilstedeværelsen af immaterielle aktiver, som eksempelvis patenter og varemærker, vil i betydelig grad vanskeliggøre - eller umuliggøre - processen med at finde sammenlignelige transaktioner, og det vil oftest være særdeles vanskeligt at korrigere for disse forhold. Det er derfor meget vigtigt at få identificeret eventuelle immaterielle aktiver, da de kan have betydning for, om metoden er anvendelig. Faktorer som virksomhedens omkostningsstruktur, ledelsens effektivitet, antal år i branchen samt andre forhold, beskrevet i afsnit 4.1, kan have indflydelse på sammenligneligheden, og er dermed vigtige at få identificeret ved anvendelse af metoden.

Selvom en virksomhed skal dække sine omkostninger indenfor et givet tidsrum for at kunne fortsætte sin virksomhed, kan disse omkostninger ikke automatisk være bestemmende for den korrekte bruttoavance. Virksomheder kan af konkurrencemæssige årsager vælge på kort sigt at sætte priser lavere end produktionsomkostningerne for de pågældende varer eller tjenesteydelser. I tilfælde, hvor et værdifuldt forskningsresultat er opnået ved en lille forskningsindsats er der heller ikke den sammenhæng mellem kostpris og avance, som er forudsat i kostpris plus avancemetoden, og virksomheden skal derfor for hver enkelt kontrolleret transaktion vurdere, hvorvidt metoden er den rette at anvende.

5.3.4

5.3.4 Fordele og ulemper ved metoden

Fordele

- Det er ikke nødvendigt med så tæt produktlighed som ved den fri markedsprismetode
- Metoden anvendes i praksis af uafhængige parter til prisfastsættelse
- Metoden hører til blandt de foretrukne af OECD's prisfastsættelsesmetoder

Ulemper

- Det kan være vanskeligt at finde sammenlignelige data på bruttoavance-niveau
- Der kan være vanskeligheder forbundet med allokering af indirekte produktionsomkostninger
- Der kan være problemer med fordelingen af omkostningerne mellem de forbundne parter
- Metoden er ikke velegnet ved værdifulde immaterielle aktiver
- Metoden kan indebære et manglende incitament til at begrænse de omkostninger, der danner grundlag for tillægget af bruttoavancen
- Der er ikke nødvendigvis en sammenhæng mellem omkostninger og markedspris
- Der kan være forskel i regnskabspraksis i forhold til sammenligningsgrundlaget
- Metoden er ensidig og ser dermed kun på den ene part i transaktionen

5.4 Avancefordelingemetoden (Profit split method)

Metoden tager udgangspunkt i de forbundne parters samlede nettoavance for de kontrollerede transaktioner. Denne avance fordeles i overensstemmelse med, hvad uafhængige parter ville forvente at opnå i nettoavance under sammenlignelige omstændigheder. Ved nettoavance forstås bruttoavance fratrukket kapacitetsomkostninger.

5.4.1 Sammenlignelighed

Avancefordelingsmetoden har ingen direkte sammenlignelighedsfaktor, idet metoden ikke - som de andre OECD-metoder - er baseret på at finde en pris eller en avance for en kontrolleret transaktion via prisen eller avancen på en sammenlignelig uafhængig transaktion. Eksterne data vil dog være meget relevante ved vurderingen af den relative værdi af de forbundne parter bidrag til de kontrollerede transaktioner, og her er parternes funktioner og risici de vigtigste faktorer.

5.4.2 Beskrivelse af metoden

Avancefordelingsmetoden er tosidet, idet den ikke, som den transaktionsbestemte nettoavancemetode, kun ser på den ene - mest enkle - part i transaktionen og bestemmer armslængdeprisen på en kontrolleret transaktion via denne ene parts forhold. Avancefordelingsmetoden ser på forholdene for begge (eller alle) de parter, som er med i transaktionen.

Metodens mål er at finde den relative værdi af parternes bidrag til den samlede nettoavance for en kontrolleret transaktion ud fra, hvad parterne bidrager med til transaktionen, og disse relative værdier skal anvendes ved forde-

lingen af avancen fra de kontrollerede transaktioner mellem de forbundne parter. Fastlæggelsen af parternes bidrag tager udgangspunkt i en funktions- og risikoanalyse, og i det omfang det er muligt, anvendes eksterne markedsdata til at værdiansætte parternes bidrag.

Ved opgørelsen af de forbundne parters samlede nettoavance for en kontrolleret transaktion er det vigtigt, at opgørelsen sker på samme måde og under de samme forudsætninger i alle de implicerede virksomheder.

OECD giver eksempler på to fremgangsmåder til at fordele den samlede nettoavance mellem parterne, henholdsvis bidragsanalysen og residualanalysen.

Denne metode fordeler den totale nettoavance, der genereres af de forbundne parter med de kontrollerede transaktioner, til de enkelte virksomheder alt efter i hvilken udstrækning, den pågældende virksomhed med dens funktioner og risici m.v. har bidraget til at skabe det pågældende resultat. Denne fordeling skal afspejle, hvordan uafhængige parter vil fordele en lignende avance. Såfremt det er muligt, vil data om, hvordan uafhængige virksomheder fordeler resultatet under tilsvarende forhold, med fordel kunne inddrages.

Bidragsanalysen

I de situationer, hvor det relative bidrag, som hver forbunden part bidrager med, kan måles direkte, vil det normalt ikke være nødvendigt at måle den faktiske markedsværdi af de enkelte forbundne virksomheders bidrag.

Den nettoavance, der skal deles i henhold til bidragsanalysen, er driftsoverskuddet for den pågældende kontrollerede transaktion. Ved at anvende overskudsdeling på driftsoverskuddet sikrer man, at både indtægter og udgifter for hele gruppen af forbundne virksomheder bliver henført til den relevante forbundne part på et ensartet grundlag.

Det kan være hensigtsmæssigt i konkrete situationer i stedet at foretage en opdeling af bruttoavancen, og efter denne opdeling at fratække de udgifter, som er pådraget af eller som kan henføres til hvert enkelt part udover de udgifter, der er medregnet ved beregningen af bruttoavancen. I sådanne tilfælde må dog udvises omhyggelighed for at sikre, at udgifter, der er pådraget af eller som kan henføres til hvert enkelt part, er overensstemmende med de funktioner og risici, som de pågældende virksomheder har påtaget sig, og at fordelingen af bruttoavance ligeledes er overensstemmende med parternes funktioner og risici m.v.

Under residualanalysen fordeles den samlede nettoavance ved de kontrollerede transaktioner mellem de forbundne parter i to faser:

Residualanalysen

1) I første fase får hver af de forbundne parter et basisafkast for parternes bidrag til de kontrollerede transaktioner. Basisafkastet skal svare til, hvad en virksomhed indenfor et lignende forretningsområde ville få for en sammenlignelig transaktion med tilsvarende funktioner, risici m.v. Virksomhedens funktions- og risikoanalyse er et vigtigt grundlag for at fastslå omfanget af

5.4.3

de enkelte parter bidrag til de kontrollerede transaktioner, og dermed at fastlægge basisafkastet, men andre faktorer, som eksempelvis parternes investerede kapital i de kontrollerede transaktioner, spiller også ind. Basisafkastet kan eventuelt findes ved brug af en af de øvrige prisfastsættelsesmetoder.

2) I anden fase vil eventuel resterende avance eller tab blive fordelt på grundlag af en analyse af de faktiske omstændigheder. Det basisafkast, som i fase 1 blev fordelt på baggrund af parternes funktioner, risici m.v., tager bl.a. ikke højde for eventuelle unikke og værdifulde immaterielle aktiver, som gruppen af forbundne parter bidrager med, og som vil give et afkast som overstiger den avance, som basisfunktionerne genererer. Det vil være en kraftig indikation på tilstedeværelse af immaterielle aktiver m.v., hvis den totale kombinerede avance er større end basisafkastet. Den resterende avance eller tab vil blive fordelt i overensstemmelse med, hvad uafhængige parter ville forvente at opnå i tilsvarende situationer, og parternes immaterielle aktiver, indbyrdes styrkeforhold m.v. vil komme i betragtning.

Allokeres en resterende avance blandt de forbundne parter i forhold til deres respektive andel af de værdiskabende immaterielle aktiver, kan det overvejes, om det relative bidrag kan estimeres ud fra omkostningen til udvikling og vedligeholdelse af de immaterielle aktiver i det enkelte år. Dette forudsætter, at de forbundne parter omkostninger er relativt konstante over tid, og at den forventede levetid af de immaterielle aktiver, som er udviklet af de forbundne parter, er omtrent den samme. Den værdi, som de forbundne parter bidrager med i form af immaterielle aktiver, vil også kunne måles, hvis der findes et markedsafkast for sådanne ydelser.

Hvis værdien af et immaterielt aktiv er fastsat, og det immaterielle aktiv tilige anvendes indenfor andre forretningsområder (eksempelvis sammen med andre forbundne parter), vil det være nødvendigt at foretage en fordeling af den værdi, som det immaterielle aktiv genererer, blandt de forretningsområder, hvor det anvendes.

5.4.3 Anvendelse af metoden

Som den transaktionsbestemte nettoavancemetode kan avancefordelingsmetoden ifølge OECD anvendes som en sidste udvej, dvs. at metoden kun bør anvendes, når det ikke er muligt at finde tilstrækkeligt sammenlignelige data til at anvende en af de øvrige metoder. Metoden kan anvendes både, når der er tale om overdragelser af varer og af immaterielle aktiver, men er ikke velegnet ved ydelser.

Metoden anvendes typisk, hvor transaktionerne er så integrerede, at det er vanskeligt at finde sammenlignelige transaktioner. Metoden vil endvidere være velegnet, når mere end en af de involverede parter bidrager med immaterielle aktiver, eller hvor mere end en af parterne tilfører varen eller aktivet væsentlig værdi.

Fordele

- Avancefordelingsmetoden er ikke i samme omfang afhængig af sammenlignelige transaktioner som de øvrige metoder og kan derfor også anvendes i de situationer, hvor der ikke kan identificeres sammenlignelige transaktioner mellem uafhængige parter
- Metoden indebærer, at alle de forbundne parter, der indgår i de kontrollerede transaktioner, bliver vurderet
- Der er ikke den store sandsynlighed for, at den ene part i transaktionen ender med ikke at have en fortjeneste på den kontrollerede transaktion, og den anden part har en ekstrem avance

Ulemper

- Metoden er kun i begrænset omfang baseret på eksterne markedsdata og er derfor mere upræcis end de øvrige metoder
- Uafhængige parter fastlægger som udgangspunkt ikke de interne afregningspriser efter avancefordelingsmetoden
- Metoden kræver adgang til data vedrørende de udenlandske forbundne parter

5.4.4**Fordele og ulemper ved metoden****5.5 Den transaktionsbestemte nettoavancemetode (Transactional net margin method - TNMM)**

Ved den transaktionsbestemte nettoavancemetode anvendes nettoavancer for sammenlignelige uafhængige transaktioner til at fastsætte den armslængde nettoavance, en forbunden virksomhed bør have for at udføre de funktioner og tage de risici m.v., virksomheden har i forbindelse med en transaktion.

Primær sammenlignelighedsfaktor er også for den transaktionsbestemte nettoavancemetode virksomhedens funktioner og risici. Metoden er dog ikke helt så følsom som videresalgsprismetoden og kostpris plus avancemetoden overfor eventuelle forskelle i funktioner og risici, idet den transaktionsbestemte nettoavancemetode anvender nettoavancer og ikke bruttoavancer, og forskelle i funktioner og risici har mindre betydning, når der sammenlignes på netto- end på bruttoavanceniveau. Dette skyldes, at der i en nettoavance er fratrukket alle kapacitetsomkostninger, og disse vil variere betragteligt alt efter hvilke funktioner og risici, som virksomheden har påtaget sig.

Metoden forudsætter dog stadig en vis sammenlignelighed mellem funktioner og risici m.v. i den pågældende transaktion og i den eller de uafhængige sammenlignelige transaktioner, man vil benytte til prisfastsættelsen. Idet sandsynligheden er størst for, at funktioner, risici m.v. er ensartede, når der er tale om samme type virksomhed, vil det naturligvis være en fordel at foretage en søgning blandt virksomheder inden for samme branche, og helst blandt virksomheder der producerer eller handler med lignende produkter m.v., for hermed at reducere risikoen for at foretage en sammenligning på et forkert grundlag. Dette betyder dog ikke, at man eksempelvis ved anvendelse af den transaktionsbestemte nettoavancemetode kan fastsætte afreg-

5.5.1**Sammenlignelighed**

ningspriser ud fra en beregning af et simpelt gennemsnit af indtjeningen i en konkret branche.

Udover at funktioner og risici skal være sammenlignelige for de kontrollerede og de uafhængige transaktioner, skal der også være en vis overensstemmelse m.h.t. transaktionernes omfang, det marked de opererer på m.v., for at man kan anvende en uafhængig nettoavance til at bestemme nettoavancen mellem forbundne parter. Jo større sammenlignelighed på alle planer, jo mere nøjagtigt et resultat. Væsentlige forskelle kan eventuelt elimineres ved hjælp af justeringer, og med intervaller og data fra flere år kan dataenes usikkerhed mindskes - se herom i afsnit 4.5.3. Det er naturligvis en fordel at anvende data, hvor der skal foretages de færreste antal justeringer.

5.5.2 Beskrivelse af metoden

Den transaktionsbestemte nettoavancemethode er baseret på en begrundet antagelse om, at virksomheder indenfor samme branche vil tendere at opnå den samme indtjening for de samme transaktioner. Metoden tager udgangspunkt i den mest enkle af de forbundne parter, og en transaktion prisfastsættes ved at finde den avance, som en uafhængig virksomhed opnår ved at udføre de samme funktioner og påtage sig de samme risici under tilsvarende omstændigheder. I den transaktionsbestemte nettoavancemethode anvendes nettoavancen, denne udgøres af bruttoavancen fratrukket kapacitetsomkostningerne og kan betegnes som virksomhedens overskud af den primære drift før renter.

Det mest optimale resultat kan fastsættes, hvor der er tale om at anvende avancen for virksomhedens egne transaktioner med uafhængige parter til prisfastsættelsen. Er dette ikke muligt, kan anvendes nettoavancen fra uafhængige sammenlignelige transaktioner.

Metoden er ensidig, da den kun fastsætter nettoavancen for den ene part i den kontrollerede transaktion, og herefter fremkommer den anden parts indtjening som den resterende del af den samlede fortjeneste, som opnås ved den pågældende transaktion.

Hvor den avance, som skal anvendes til prisfastsættelsen, i videresalgsprismetoden sættes i forhold til omsætningen og i kostpris plus avancemethoden forhold til produktionsomkostningerne, er der i den transaktionsbestemte nettoavancemethode flere muligheder. Metoden skal anvendes på en måde, der bedst afspejler, hvilken af de tidligere nævnte metoder den træder i stedet for. Nettoavancen sættes i forhold til et passende grundlag, som for producenter f.eks. kan være de totale driftsomkostninger fra primær drift, eller avancen kan eksempelvis for kapitalintensive virksomheder sættes i forhold til de driftsfremmende aktiver. Med driftsfremmende aktiver menes værdien af alle de aktiver, der anvendes inden for det relevante forretningsområde. For en salgsvirksomhed eller en distributør kan omsætningen anvendes som grundlag. I nogle situationer kan det være nødvendigt at skræddersy det enkelte nøgletal til den pågældende type virksomhed.

Teknikken ved fastsættelsen af armslængdepriser for kontrollerede transaktioner ved brug af metoden svarer principielt til teknikken beskrevet i afsnit-

tene om videresalgsprismetoden og kostpris plus avancemetoden, blot er det nettoavancen og ikke bruttoavancen, som er grundlaget.

Hvis det er muligt, kan det generelt være fornuftigt at anvende mere end ét nøgletal, således at nøgletallene kan fungere som en ekstra bekræftelse på resultatet, specielt hvis det i nogle situationer kan være nødvendigt at anvende nøgletal, der ikke i den konkrete situation er optimale. Dette kan f.eks. skyldes mangel på data. Nøgletal over en længere periode, eksempelvis 3 til 5 år, vil være en fordel for at udjævne tilfældige udsving.

Hvis der er væsentlige forskelle mellem de kontrollerede og de uafhængige transaktioner, og disse forskelle vil have indflydelse på de nøgletal, der anvendes til prisfastsættelsen, kan der eventuelt foretages justeringer for at mindske disse forskelle. Er justeringer ikke muligt, må det pågældende sammenligningsgrundlag kasseres.

OECD anser den transaktionsbestemte nettoavancemetode som en metode, der skal anvendes som sidste udvej.

Den transaktionsbestemte nettoavancemetode kan anvendes til prisfastsættelse både ved overdragelse af varer og ydelser samt ved immaterielle aktiver.

Metoden tager udgangspunkt i den af parterne i den kontrollerede transaktion, som er mest enkel, fordi det dermed er relativt lettere at finde sammenlignelige data. Der kan eksempelvis være tale om en distributør eller en producent, som ikke har komplicerede funktioner, omfattende risici eller bidrager med immaterielle aktiver. Hvis en virksomhed derimod bidrager med værdifulde immaterielle aktiver eller andre unikke aktiver, vil disse forhold bevirke, at det vil være vanskeligt at finde sammenlignelige transaktioner.

I nogle tilfælde kan tilgængeligheden af sammenlignelige data imidlertid være afgørende for, hvilken af de forbundne parter, som tages udgangspunkt i ved prisfastsættelsen.

Idet den transaktionsbestemte nettoavancemetode også er anvendelig, hvis der ikke kan findes et sammenligningsgrundlag med fuldstændig overensstemmelse mellem funktioner, risici m.v., kan virksomheder med fordel anvende databasesøgninger til at finde så sammenlignelige data som muligt. Anvendelse af armslængde intervaller kan i nogen grad mindske effekten af de unøjagtigheder, som kan forekomme med metoden.

Fordele

- Der stilles ikke de samme krav til sammenlignelighed med hensyn til produktgenskaber og funktioner og risici, som gælder ved de traditionelle transaktionsbestemte metoder

5.5.3 Anvendelse af metoden

5.5.4 Fordele og ulemper ved metoden

5.5.4

- Der er ikke de samme problemer med at klassificere omkostninger eksempelvis som variable produktionsomkostninger eller som faste kapacitetsomkostninger, når metoden anvender nettoavancer til prisfastsættelsen

Ulemper

- Det kan være vanskeligt at henføre de omkostninger, der relaterer sig til den kontrollerede transaktion, ved opgørelse af nettoavancen
- Det kan være vanskeligt at fremskaffe de ønskede data vedrørende de uafhængige virksomheders sammenlignelige transaktioner
- Metoden er ensidig og ser dermed kun på den ene part i transaktionen

6. Ajourføring og opbevaring af dokumentationsmaterialet

Dokumentationen af prisfastsættelsen af de kontrollerede transaktioner skal være udfærdiget og kunne forelægges skattemyndighederne på forlangende, jf. skattestyrelseslovens § 3 B, stk. 4. Virksomheden bør have processer, som sikrer, at prisfastsættelsen af de kontrollerede transaktioner løbende justeres, når der sker ændringer i interne eller eksterne forhold, og at dokumentationen opdateres med disse ændringer og justeringer. Dokumentationsmateriale vedrørende tidligere indkomstår skal dog bevares uændret, således at både faktuelle oplysninger samt analyser og beregninger vedrørende de enkelte indkomstår ikke går tabt.

Overordnet kan de oplysninger om de forbundne parter og de kontrollerede transaktioner m.v., som findes i dokumentationens punkt 1 - 4, ses som en art stamdata, som løbende bør opdateres, når der sker ændringer. Giver disse ændringer anledning til ny sammenlignelighedsanalyse og prisfastsættelse, f.eks. hvis parterne indgår i nye transaktioner, hvis der sker ændringer i de allerede prisfastsatte transaktioner, i funktionerne, risiciene eller i strategierne, skal der endvidere foretages en opdatering af dokumentationens punkt 5 - 7. Det kan være hensigtsmæssigt at udarbejde procedurer, som sikrer en rapportering af ændringer i de faktiske forhold til de medarbejdere, som står for prisfastsættelsen samt dokumentationen heraf. I den proces kan det være nyttigt at have identificeret nøglemedarbejdere, som har central viden om de områder, som skal indgå i prisfastsættelsen og dokumentationen - jf. afsnit 4.1.

Hvor der sker ændringer i eksterne forhold, dvs. i det sammenligningsgrundlag, som anvendes til at finde uafhængige priser eller avancer, vil dette naturligvis også kræve en ny prisfastsættelse og dermed justeringer i dokumentationen. Ændringer i eksterne forhold kan eksempelvis være, hvis de uafhængige transaktioner enten ikke er sammenlignelige mere eller helt ophører med at eksistere, eller hvis de priser eller avancer, som anvendes til prisfastsættelsen, ændres.

Det vil være for omfattende at kontrollere disse eksterne forhold løbende, men der bør som minimum foretages en opdatering af sammenlignelighedsanalyse og sammenligningsgrundlag én gang om året. Hyppigheden af opdateringen kan afvejes i forhold til, hvor økonomisk væsentlige de pågældende kontrollerede transaktioner er.

For at systematisere opdateringen af dokumentationen må det anbefales, at virksomheden har en overordnet politik herfor og udarbejder nogle faste procedurer. Manglende eller for sen opdatering ved ændringer i interne eller eksterne data kan betyde, at der bliver anvendt en afregningspris, som ikke er i overensstemmelse med armslængdeprincippet, og virksomheden dermed må foretage efterreguleringer. En efterfølgende korrektion af priser og vilkår for de kontrollerede transaktioner vil både være forbundet med uforholdsmæssigt besvær sammenlignet med at opdatere løbende, og der vil

være en risiko for dobbeltbeskatning, idet der er flere landes skattemyndigheder involveret.

Selvangivelsespligtige skal opbevare dokumentationsmaterialet således, at det på begæring kan forelægges skattemyndighederne. Materialet er omfattet af bogføringsloven og skal, jf. denne, opbevares i 5 år fra udløbet af det pågældende regnskabsår. Det kan dog anbefales, at materialet opbevares i en længere periode, idet dokumentationen også kan anvendes til at dokumentere virksomhedens transfer pricing-forhold overfor udenlandske skattemyndigheder, og andre stater kan eventuelt have længere frister end de danske.

Bilag 1 Skattekontrollovens § 3 B

§ 3 B 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,

skal i selvangivelsen afgive oplysninger om art og omfang af handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med ovennævnte udenlandske fysiske og juridiske personer og faste driftsteder (kontrollerede transaktioner). § 1, stk. 2, finder tilsvarende anvendelse.

Stk. 2. Ved kontrol forstås ejerskab eller rådighed over stemmerettigheder som nævnt i selskabsskattelovens § 32, stk. 1, 2. og 3. pkt., og ligningslovens § 16 H, stk. 1, 2.-5. pkt., dog således at der direkte eller indirekte skal ejes mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller rådes over mere end 50 pct. af stemmerne. Ved koncernforbundne juridiske personer forstås juridiske personer, der kontrolleres af samme kreds af aktionærer.

Stk. 3. En juridisk eller fysisk person anses for udenlandsk, hvis personen er hjemmehørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland, herunder efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Stk. 4. De selvangivelsespligtige skal udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for de kontrollerede transaktioner. Den skriftlige dokumentation skal på skattemyndighedens begæring forelægges denne og skal være af en sådan art, at den kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter.

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

Stk. 6. Stk. 1-5 finder ikke anvendelse for udenlandske forsikringsvirksomheder, der driver forsikringsvirksomhed her i landet, og som opgør den skattepligtige indkomst her i landet efter selskabsskattelovens § 12.

Bilag 3 Oversigt over anbefalede metoder

Nedenstående figur har til formål at fungere som en praktisk oversigt over de enkelte metoder. De første tre metoder benævnes de traditionelle transaktionsbaserede metoder, medens de sidste to kaldes de transaktionsbestemte avancemetoder. Henvisningerne er til beskrivelser af metoderne i denne vejledning og i OECD's Transfer Pricing Guidelines (GL).

Metode	Henvisning	Base-res på	Typisk anvendelse	Nøgletal	Primær sammenlignelighedsfaktor
Den fri markedspris metode	Kapitel 5.1 GL art. 2.6 - 2.13	Pris	Foretrukken metode, dog mest anvendt hvis intern CUP findes		Produkt-egenskaberne
Videre-salgs-pris-metoden	Kapitel 5.2 GL art. 2.14 - 2.31	Brutto-avance	Salgsselskaber, distributører - dog mest anvendt hvor der ikke tilføres produkterne væsentlig værdi	Brutto-avance-procent: (Brutto-avance/omsætning) x 100	Funktioner og risici
Kostpris plus avance-metoden	Kapitel 5.3 GL art. 2.32 - 2.48	Brutto-avance	Produktion Ydelser Kontrakt-forskning Handel med halvfabrikata	Procent-tillæg til omkostninger (mark-up): (Brutto-avance/direkte og indirekte produktionsomkostninger) x 100	Funktioner og risici

Transaktionsbestemt nettoavancemethode:

Virksomheder skal finde en markedsmæssig nettoavance for sammenlignelige transaktioner (eventuelt grupperet) sat i forhold til en relevant basis. Denne basis skal konkret udgøre den bedste indikator for indtjeningen ved den pågældende transaktion. Hvorledes nettoavancen opgøres afhænger af, om der er tale om en distributions- eller produktionsvirksomhed.

Distributionsvirksomhed:

Omsætning
- vareforbrug
Bruttoavance
- kapacitetsomkostninger
Nettoavance

Produktionsvirksomhed:

Omsætning
- direkte produktionsomkostninger
- indirekte produktionsomkostninger
Bruttoavance
- øvrige kapacitetsomkostninger
Nettoavance

Eksempler på, hvilken basis nettoavancen kan sættes i forhold til, kan være:

Overskudsgrad = (Nettoavance/omsætning) x 100

Procenttillæg til omkostninger (mark-up) = (Nettoavance/totale omkostninger) x 100

Afkastningsgrad = (Nettoavance/driftsfremmende aktiver) x 100

Driftsfremmende aktiver omfatter værdien af alle aktiver, som anvendes indenfor det relevante forretningsområde, herunder anlægsaktiver.

Kontrollerede transaktioner

Bilag til selvangivelsen

Indkomstår

Navn

CVR-nr.

eller

CPR nr.:

Bilag til selvangivelsen om kontrollerede udenlandske transaktioner, jf. skattekontrollovens § 3 B.

Alle punkterne 1.-6. skal besvares

	Ja (sæt kryds)	Nej (sæt kryds)
1. Udgør bestemmende indflydelse over udenlandske juridiske personer eller har et fast driftssted i udlandet	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2. Er underlagt bestemmende indflydelse fra udenlandske fysiske eller juridiske personer eller er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med et fast driftssted i Danmark	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
3. Er på anden måde koncernforbundet med en udenlandsk juridisk person	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4. Den skattepligtiges hovedaktivitetsområde:		
Relevante felter afkrydses	<input type="checkbox"/> Produktion <input type="checkbox"/> Handel <input type="checkbox"/> Finansiell <input type="checkbox"/> Service	<input type="checkbox"/> Andet
5. Det nøjagtige antal udenlandske enheder, der er kontrollerede transaktioner med:	Antal	
6. Overstiger de samlede kontrollerede udenlandske transaktioner i resultatopgørelsen (jf. side 2) 5 mio. kr. i indkomståret	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Hvis ja i punkt 6, udfyldes hele side 2. Hvis nej, udfyldes alene balancedelen (punkt 21 - 32)

Vejledning

Bilaget udfyldes for hver skattepligtig enhed. D.v.s., at såvel moderselskabet som sambeskattede datterselskaber indenfor en sambeskatning udfylder et bilag. Alle punkter på side 1 udfyldes, og der skal svares ja til mindst et af spørgsmålene i punkt 1, 2 eller 3. Størrelsesgrænser i bilaget gælder for den enkelte skattepligtige enhed.

Pkt. 2 Sambeskattede udenlandske datterselskaber sætter kryds for "ja" i dette punkt.

Pkt. 3 Besvares med "ja", hvis den skattepligtige er underlagt bestemmende indflydelse fra den samme kreds af aktionærer som en udenlandsk juridisk person.

Pkt. 4 Den skattepligtiges hovedaktivitetsområde angives generelt, dvs. ikke begrænset til kontrollerede transaktioner.

Side 2 På side 2 er angivet arter af transaktioner. Den skattepligtiges totale kontrollerede udenlandske transaktioner oplyses. Transaktionsarter, som ikke er omfattet af de specifikke artsangivelser på skemaet, skal medtages under "andre".

For hver enkelt art afkrydses i den relevante kolonne, om transaktionerne er under 10 mio.kr., mellem 10 og 100 mio. kr. eller over 100 mio. kr. Alle tal opgøres brutto som summen af transaktioner af den pågældende art med alle de udenlandske enheder, der har været kontrollerede transaktioner med.

Hvis kontrollerede transaktioner af den pågældende art med udenlandske enheder overstiger 25 pct. af den skattepligtiges totale transaktioner af den pågældende art, sættes tillige kryds i kolonnen "over 25 pct."

Hvis der ikke har været kontrollerede transaktioner af den pågældende art i indkomståret, afkrydses med "nej".

Pkt. 7 og 8 Gaver sidestilles med køb og salg.

Pkt. 9 og 10 Indtægter og udgifter i forbindelse med serviceydelser omfatter enhver allokering og omkostningsfordeling mellem de pågældende enheder, uanset benævnelsen.

Pkt. 13 og 14 Indtægter og udgifter vedrørende immaterielle aktiver omfatter royalties og lignende betalinger for brug af rettigheder.

Pkt. 15 og 16 Finansieringsindtægter og -udgifter omfatter også gevinst og tab i forbindelse med finansielle kontrakter.

Pkt. 21 Salg af immaterielle aktiver omfatter såvel aktiver erhvervet mod vederlag, som salg af egne forsknings- og udviklingsresultater, hvad enten de afholdte omkostninger er aktiveret eller udgiftsført.

Pkt. 31 og 32 Som finansielle kontrakter anses bl.a. optioner, futures, terminkontrakter, swaps og forward rate agreements.

Indkomstår

CVR-nr.

eller

CPR nr.:

Art af kontrollerede udenlandske transaktioner:	Ja				Nej
	bruttototal i mio. kr.				
	under 10	mellem 10-100	over 100	over 25 pct.	
Resultatopgørelsen:					
7. Salg af varer og andre omsætningsaktiver	■ ■	■ ■	■ ■	■ ■	■ ■
8. Køb af varer og andre omsætningsaktiver	■ ■	■ ■	■ ■	■ ■	■ ■
9. Indtægter ved serviceydelser, herunder management fees, og fordelte omkostninger	■ ■	■ ■	■ ■	■ ■	■ ■
10. Udgifter til serviceydelser, herunder management fees, og fordelte omkostninger	■ ■	■ ■	■ ■	■ ■	■ ■
11. Leje- og leasingindtægter	■ ■	■ ■	■ ■	■ ■	■ ■
12. Leje- og leasingudgifter	■ ■	■ ■	■ ■	■ ■	■ ■
13. Indtægter hidrørende fra immaterielle aktiver	■ ■	■ ■	■ ■	■ ■	■ ■
14. Udgifter vedrørende immaterielle aktiver	■ ■	■ ■	■ ■	■ ■	■ ■
15. Finansieringsindtægter	■ ■	■ ■	■ ■	■ ■	■ ■
16. Finansieringsudgifter	■ ■	■ ■	■ ■	■ ■	■ ■
17. Modtagne tilskud, herunder eftergivelse af lån	■ ■	■ ■	■ ■	■ ■	■ ■
18. Ydede tilskud, herunder eftergivelse af lån	■ ■	■ ■	■ ■	■ ■	■ ■
19. Andre indtægter	■ ■	■ ■	■ ■	■ ■	■ ■
20. Andre udgifter	■ ■	■ ■	■ ■	■ ■	■ ■
Balancen:					
21. Salg af immaterielle aktiver	■ ■	■ ■	■ ■	■ ■	■ ■
22. Køb af immaterielle aktiver	■ ■	■ ■	■ ■	■ ■	■ ■
23. Salg af materielle anlægsaktiver	■ ■	■ ■	■ ■	■ ■	■ ■
24. Køb af materielle anlægsaktiver	■ ■	■ ■	■ ■	■ ■	■ ■
25. Salg af kapitalandele i tilknyttede virksomheder	■ ■	■ ■	■ ■	■ ■	■ ■
26. Køb af kapitalandele i tilknyttede virksomheder	■ ■	■ ■	■ ■	■ ■	■ ■
27. Salg af finansielle anlægsaktiver i øvrigt	■ ■	■ ■	■ ■	■ ■	■ ■
28. Køb af finansielle anlægsaktiver i øvrigt	■ ■	■ ■	■ ■	■ ■	■ ■
29. Lån fra juridiske eller fysiske personer (max. i indkomståret)	■ ■	■ ■	■ ■	■ ■	■ ■
30. Lån til juridiske eller fysiske personer (max. i indkomståret)	■ ■	■ ■	■ ■	■ ■	■ ■
31. Anden ydet finansiering, herunder finansielle kontrakter	■ ■	■ ■	■ ■	■ ■	■ ■
32. Anden modtaget finansiering, herunder finansielle kontrakter	■ ■	■ ■	■ ■	■ ■	■ ■

Folketingets Skatteudvalg
Folketinget
Christiansborg

1240 København K MODTAGET

14 JAN 2006

14 30

Bringes

Den Centrale Indlevering

Vores ref. CH/lje

Journalnr. 1.2.6.9-040

Deres ref.

Dato 14.01.2005

L 140 - Forslag til lov om ændring af skattekontrolløven, skattestyrelsesloven og ligningsloven

Forsikring & Pension vil hermed gerne kommentere L 140 - Forslag til lov om ændring af skattekontrolløven, skattestyrelsesloven og ligningsloven (ændring af oplysnings- og dokumentationspligt vedrørende transfer pricing).

F&P har i sit høringssvar opfordret til, at de regler, som i henhold til Lov om finansiel virksomhed og bekendtgørelsen om koncerninterne transaktioner allerede gælder for den finansielle sektor, anses for tilstrækkelige til opfyldelse af den oplysnings- og dokumentationspligt, som med det foreliggende lovforslag foreslås at skulle gælde overfor skattemyndighederne.

Skatteministeren har hertil svaret, at der er forskel på regnskabsregler og skatteregler, og at det er vurderingen, at forskellen mellem de to regelsæt er af en sådan karakter, at der ikke er belæg for at anerkende en opfyldelse af regnskabsreglerne som en samtidig opfyldelse af skattereglerne. F&P er ikke enig i denne vurdering.

Told- og Skattestyrelsen har udarbejdet en dokumentationsvejledning (udsendt i december 2002) om dokumentationspligt ved transfer pricing, og det følger af bemærkningerne til lovforslaget, at forventningen er, at den dokumentation, som virksomhederne skal udarbejde, har en kvalitet, som lever op til de principper, beskrivelser og anbefalinger, som er indeholdt i vejledningen.

Af vejledningen fremgår bl.a., at dokumentationen kan tage udgangspunkt i de syv punkter, som er beskrevet i afsnittene 4.1-4.7. I afsnittene 4.1-4.7 fremgår det, at dokumentationen bl.a. kan indeholde en beskrivelse af de kontrollerede transaktioner, herunder en beskrivelse af hvad og hvor meget, der er overdraget, hvem de involverede parter er, og hvordan betalingsbetingelserne er udformet. I det omfang der findes aftaler og andet relevant materiale, indgår dette også i dokumentationen.

Af bekendtgørelsen om koncerninterne transaktioner udstedt i medfør af Lov om finansiel virksomhed fremgår det, at koncerninterne transaktioner skal indgås på skriftligt grundlag og på markedsbaserede vilkår, og hvis et egentligt marked ikke findes, skal der i stedet anvendes

et begrundet skøn. Fastsættelsen af prisen eller omkostningerne for den enkelte transaktion skal fremgå af et bilag til transaktionen eller andet skriftligt grundlag, og den finansielle virksomhed skal udfærdige skriftlige, generelle retningslinjer for koncerninterne transaktioner. De skriftlige forretningsgange for koncerninterne transaktioner skal som minimum indeholde oplysninger om, hvilke virksomheder eller personer den finansielle virksomhed har foretaget koncerninterne transaktioner med, vilkårene for transaktionerne, herunder beregning af pris for de enkelte transaktioner, omkostningsfordelingsmetode og øvrige forhold af væsentlig betydning.

Formålet med disse forretningsgange er at sikre, at transaktionerne indgås på skriftligt grundlag, at transaktioner efterfølgende kan fremfindes og dokumenteres, at der kan foretages revision af transaktionerne og dokumentationen herfor, og at overholdelse af retningslinjerne kan efterprøves.

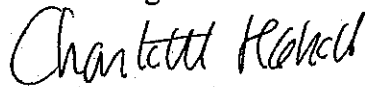
Det er F&P's opfattelse, at de krav, der stilles i bekendtgørelsen om koncerninterne transaktioner til de skriftlige forretningsgange i de finansielle virksomheder og de oplysninger, som skal indeholdes i forretningsgangene, i høj grad svarer til de oplysninger, som det i dokumentationsvejledningen fra ToldSkat foreslås, at der kan lægges vægt på. F&P skal igen opfordre til, at de krav m.v., der fremgår af bekendtgørelsen om koncerninterne transaktioner, og som gælder i forhold til Finanstilsynet, må anses for tilstrækkelige til opfyldelse af oplysnings- og dokumentationspligten overfor skattemyndighederne. F&P skal anmode om, at skatteministeren uddyber, hvor det præcist er, at ministeren finder, at de regler, der gælder over for Finanstilsynet, er utilstrækkelige for skattekontrolloven. F&P vil desuden tage lovforslaget op i relation til Byrdekomitéen.

Derudover skal F&P påpege en anden problemstilling med lovforslaget, nemlig spørgsmålet om prifsættelsen ved fordeling af fælles omkostninger i en koncern. I den finansielle sektor er det godkendt af Finanstilsynet, at de enkelte virksomheder i en koncern har aftaler på såkaldt omkostningsdækkende basis. Omkostningsfordeling må ikke begunstige et selskab på bekostning af et andet selskab. Omkostningsfordeling synes imidlertid ikke at være i overensstemmelse med OECD's retningslinjer, der kræver, at en salgspris fastsættes som om, at det er et salg mellem uafhængige parter. En omkostningsfordeling er ikke salg mellem selskaber og bør som sådan ikke være omfattet af transfer pricing-lovgivningen, da den i forvejen kontrolleres af Finanstilsynet.

Det er F&P's opfattelse, at der dermed reelt er risiko for en regelkonflikt for de selskaber, der er underlagt Finanstilsynets regelsæt, og F&P skal anmode om, at skatteministeren forholder sig til denne problemstilling, samt at Finanstilsynet høres om en eventuel regelkonflikt. Kopi af nærværende brev er derfor tillige sendt til Finanstilsynet.

F&P skal venligst anmode om foretræde for Folketingets Skatteudvalg med henblik på en redegørelse for F&P's synspunkter.

Med venlig hilsen


Charlotte Høholt

Udvalget udbeder sig - i 5 eksemplarer - ministerens besvarelse af følgende spørgsmål:

Ad

L 140 Forslag til lov om ændring af skattekontrolloven, skattestyrelsesloven og ligningsloven. (Ændring af oplysnings- og dokumentationspligt vedrørende transfer pricing).
Af skatteministeren (Kristian Jensen).

9 Vil ministeren nærmere redegøre for, hvorfor ministeren efter høringsrunden har valgt at lade revisorerklæringen udgå?

10 Mener ministeren ikke, det er relevant, at de ansvarlige – selskabets ledelse og revisorer – udtaler sig om, hvorvidt selskabet har opfyldt oplysningspligten og dokumentationspligten?

11 Hvorledes vil ministeren sikre, at der – i forlængelse af høringssvaret fra Skatterevisorforeningen – er tale om reel dokumentation og ikke bare en beskrivelse af det pågældende selskabs politik?

12 Vil ministeren redegøre for, hvorledes dette lovforslag hænger sammen med lovforslag L 153 om tvungen sambeskatning samt lovforslag L 119 (tynd kapitalisering) fra folketingsåret 2003-04, herunder for, hvorledes de tre regelsæt er samordnet?

13 Er ministeren i forlængelse af spørgsmål 12 enig i, at de tre regelsæt i de fleste tilfælde vil omfatte de samme koncerner og koncernselskaber?

14 Vil ministeren redegøre for, i hvilken størrelsesorden de bøder, lovforslaget hjemler, vil være?

15 Vil ministeren oplyse, om det er selskabet eller den ansvarlige ledelse i selskabet, der påtænkes at skulle idømmes bøder?

16 Vil ministeren redegøre for udviklingen i ressourceforbrug, kontrolomfang og samlede ansættelsesforhøjelser på TP-området?

Vil ministeren redegøre for udviklingen i ressourceforbrug, kontrolomfang og samlede ansættelsesforhøjelser i Selskabsrevisionen?

P.u.v.

Jens Peter Vernersen
formand.

Udvalget udbeder sig - i 5 eksemplarer - ministerens besvarelse af følgende spørgsmål:

Ad

L 140 Forslag til lov om ændring af skattekontrolloven, skattestyrelsesloven og ligningsloven. (Ændring af oplysnings- og dokumentationspligt vedrørende transfer *Af skatteministeren (Kristian Jensen).*

3 Ifølge Skatteministeriets hjemmeside er der i 2003 og 2004 godkendt transferpricing-ændringer i følgende sager:

- 2003: 36 godkendte forhøjelser med samlet forhøjelse på 218 mio. kr.
- 2004: 59 godkendte forhøjelser med samlet forhøjelse på 488 mio. kr.

Der har således været en stigning i antallet af godkendte forhøjelser på 64 pct. og en stigning i antallet af forhøjelser med 124 pct.. Vil ministeren oplyse de tilsvarende tal for 2001 og 2002?

4 Ifølge Skatteministeriets hjemmeside er der i 2003 og 2004 godkendt transferpricing-ændringer i følgende sager:

- 2003: 36 godkendte forhøjelser med samlet forhøjelse på 218 mio. kr.
- 2004: 59 godkendte forhøjelser med samlet forhøjelse på 488 mio. kr.

Vil ministeren oplyse, hvor mange af disse sager, der er afsluttet med en afgørelse fra den skatteansættende myndighed, og hvor mange af disse afgørelser, der er påklaget til Landsskatteretten?

- 5 Ifølge Skatteministeriets hjemmeside er der i 2003 og 2004 godkendt transferpricing-ændringer i følgende sager:
- 2003: 36 godkendte forhøjelser med samlet forhøjelse på 218 mio. kr.
 - 2004: 59 godkendte forhøjelser med samlet forhøjelse på 488 mio. kr.
- Vil ministeren oplyse, hvor mange af disse sager (med samlet forhøjelse), der er gennemført af Told- og Skattestyrelsen, Selskabsrevisionen, af Told- og Skatteregioner, der foretager selskabsligning, af kommunale ligningsmyndigheder og af skattecentre o.l. (samarbejder mellem flere kommunale skattemyndigheder)?
- 6 Det anføres i begrundelsen for at ændre reglerne om omkostningsgodtgørelse, at de nuværende regler indeholder et incitament til ikke at udarbejde den påbudte dokumentation, men i stedet indbringe indkomstforhøjelsen for Landsskatteretten. Gælder denne problemstilling ikke i andre sager vedrørende indkomstforhøjelser vedrørende komplicerede forhold? Der bedes herunder oplyst antallet af afgørelser fra Selskabsrevisionen i ToldSkat, der i al almindelighed har de mest komplicerede sager, hvor Selskabsrevisionens afgørelse er indbragt for Landsskatteretten i årene 2001-2004.
- 7 Hvorledes tænkes skatterevisionen af de største selskabers transferpricing-sager organiseret i fremtiden?
- 8 Hvorledes tænkes ToldSkats Selskabsrevision, der jo er skatteansættende myndighed for de største koncerner med transferpricing-problemer, styrket i de kommende år?

P.u.v.
Jens Peter Vernersen
formand.

Folketinget - Skatteudvalget

Christiansborg, den 18. januar 2005

Udvalget udbeder sig - i 5 eksemplarer - ministerens besvarelse af følgende spørgsmål:

Ad

L 140 Forslag til lov om ændring af skattekontrolloven, skattestyrelsesloven og ligningsloven. (Ændring af oplysnings- og dokumentationspligt vedrørende transfer pricing).
Af skatteministeren (Kristian Jensen).

- 1 Hvad er begrundelsen for, at lovforslaget ikke skal gælde for mellemstore virksomheder, dvs. virksomheder som beskæftiger mellem 50 og 249 personer, med en balance på under 125 mio. kr. / en omsætning på under 250 mio. kr.?
- 2 Ministeren bedes kommentere tallene præsenteret i artiklen "Regeringen bøjer sig for skattepres" fra Berlingske Tidende den 15. januar 2005, hvor det fremgår, at regeringen som følge af en forøget TP-kontrolindsats har fået ca. 270 mio. kr. yderligere ind i selskabsskat i 2004. – I forlængelse heraf bedes ministeren redegøre for, hvorfor de skærpende tiltag i lovforslaget ikke forventes at medføre tilsvarende forøgelse af skatteindbetalingerne?

P.u.v.
Jens Peter Verner
formand.