

Transfer Pricing

Jens Wittendorff

4. udgave

 KARNOV
GROUP

Jens Wittendorff
Transfer Pricing
4. udgave/1. oplag
© Karnov Group Denmark A/S, København 2022

ISBN 978-87-619-4391-0

Omslag: Axel Surland, Frederiksværk
Sats: Integra, Indien
Tryk: Drukarnia WDS Sandomierz, Polen

Denne bog er beskyttet i medfør af gældende dansk lov om ophavsret. Kopiering må kun ske i overensstemmelse med loven. Det betyder f.eks., at kopiering til undervisningsbrug kun må ske efter aftale med Copydan Tekst og Node. Alle rettigheder forbeholdes.

Indholdsfortegnelse

Forord 5

Forkortelser 23

Tabeloversigt 25

Figuroversigt 26

Del I Indledning 27

Kapitel 1 Introduktion 28

1.1 Transfer pricing-problemet 28

1.2 Separatprincippet 29

1.3 Allokeringsnormer 30

1.4 Armslængdeprincippet 31

1.5 Skatteretlige problemstillinger i transfer pricing-sager 34

1.6 Den skatteretlige regulering af transfer pricing 36

1.7 Armslængdetest 38

1.8 Priskorrektion 40

1.8.1 Fiksering og beskæring 40

1.8.2 Primær og korresponderende korrektion 40

1.9 Sekundær korrektion 41

Del II Retsgrundlaget for armslængdeprincippet 43

Kapitel 2 Artikel 9 i OECD's modeloverenskomst 44

2.1 Introduktion 44

2.1.1 Formål 45

2.1.2 Fortolkning 45

2.1.3 Samspil med andre overenskomstbestemmelser 46

2.1.4 Samspil med intern lovgivning 46

2.2 Dispositionerne 47

2.2.1 Generelt 47

2.2.2 Handlinger/undladelser 49

2.2.3 Direkte/indirekte 52

Indholdsfortegnelse

2.3	Retssubjekterne	54
2.4	Interessefællesskabet	54
2.5	Allokeringsnormen	55
2.6	Indkomstreduktion	56
2.7	Kausalitet	57
2.8	Retsfølgen	58
2.8.1	Priskorrektion	58
2.8.1.1	Primær korrektion	58
2.8.1.2	Korresponderende korrektion	59
2.8.2	Sekundær korrektion	59
2.8.2.1	Generelt	61
2.8.2.2	Hjemmel til dispositionskorrektion i artikel 9, stk. 1	62
2.8.2.3	Værn mod dispositionskorrektion i artikel 9, stk. 1	71
<i>Kapitel 3 Ligningslovens § 2</i>		
3.1	Introduktion	74
3.1.1	Formål	74
3.1.2	Fortolkning efter OECD Transfer Pricing Guidelines	74
3.1.3	Bevisbyrde	79
3.1.4	Værdiskøn og skønsmæssig ansættelse	86
3.1.4.1	Generelt	86
3.1.4.2	Landsskatteretten	87
3.1.4.3	Domstolene	88
3.1.5	Regelkonflikt	90
3.2	Dispositionerne	92
3.3	Retssubjekterne	97
3.4	Interessefællesskabet	100
3.4.1	Generelt	100
3.4.2	Bestemmende indflydelse	101
3.4.2.1	Generelt	101
3.4.2.2	Datterselskaber	103
3.4.2.3	Koncernforbundne selskaber	103
3.4.2.4	Personlige aktionærer og deres nærtstående	104
3.4.2.5	Fonde og trusts	104

3.4.2.6	Nærtstående personer	104
3.4.2.7	Visse andre selskabsdeltagere	106
3.4.3	Koncernforbundne selskaber	110
3.4.3.1	Generelt	110
3.4.3.2	Samme kreds af selskabsdeltagere	110
3.4.3.3	Fælles ledelse	115
3.4.4	Juridisk person	118
3.5	Allokeringsnorm	119
3.5.1	Generelt	119
3.5.2	Lånetransaktioner	120
3.5.3	Arbejdsforhold	122
3.6	Væsentlighedskriterium	125
3.7	Kausalitet	127
3.8	Retsfølgen	128
3.8.1	Priskorrektion	128
3.8.1.1	Generelt	128
3.8.1.2	Primær korrektion	130
3.8.1.3	Korresponderende korrektion	131
3.8.2	Sekundær korrektion	133
3.8.2.1	Generelt	133
3.8.2.2	Udbytte og tilskud	134
3.8.2.3	Arbejdsvederlag	138
3.8.3	Rette indkomstmodtager	140
3.8.4	Dispositionskorrektion	141
<i>Kapitel 4</i>	<i>Andre korrektionsregler i intern dansk skatteret</i>	<i>146</i>
4.1	Anden hjemmel til priskorrektion efter armslængdeprincippet	146
4.1.1	Kulbrinteskattelovens § 6 A	146
4.1.2	Tonnageskattelovens § 13	148
4.1.3	Ligningslovens § 2 A	150
4.2	Anden hjemmel til priskorrektion	150
4.2.1	SL §§ 4-6	151
4.2.2	Kapitalgevinstbeskatningslovene	152
4.2.3	AL § 45, stk. 3, og EBL § 4, stk. 6	154
4.2.4	Ligningslovens § 3	156

Del III Armslængdeprincippets begrebsindhold 159

Kapitel 5 Armslængdeprincippet 160

5.1 Begrebsindhold 160

5.2 Armslængdeprincippet i komparativ belysning 163

Kapitel 6 Andre værdinormer 166

6.1 Generelt 166

6.2 Dagsværdien (Fair Value) 166

6.3 Handelsværdien 170

6.4 Skematiske regler 173

Del IV Generelle armslængderegler 175

Kapitel 7 Anerkendelsen af den kontrollerede transaktion 176

7.1 Generelt 176

7.2 Dispositionskorrektion 179

Kapitel 8 Samlet armslængdetest 183

8.1 Generelt 183

8.2 Varer og tjenesteydelser 184

8.3 Anlægsaktiver 187

8.4 Forbundne aftaler 188

Kapitel 9 Separate armslængdetest 194

Kapitel 10 Modregning 200

10.1 Generelt 200

10.2 Hjemmel 201

10.3 Retspraksis 203

Kapitel 11 Tidsaspekter 208

11.1 Generelt 208

11.2 Tidspunktet for armslængdetesten 208

11.2.1 Empirisk armslængdetest 208

11.2.2 Hypotetisk armslængdetest 211

11.3	Oplysningerne	212
11.3.1	Empirisk armslængdetest	212
11.3.2	Hypotetisk armslængdetest	214
11.4	Efterfølgende prisændringer	215
11.5	Dynamisk eller statisk armslængdetest	219
11.6	Vedvarende underskud	224
11.7	Konjunktursvingninger	226
11.8	Produktlivscyklus	228
<i>Kapitel 12</i>	<i>Uafhængighedskravet</i>	<i>229</i>
<i>Kapitel 13</i>	<i>Sammenlignelighedskravet</i>	<i>230</i>
13.1	Introduktion	230
13.2	Realydelsen	232
13.3	Kontraktvilkår	233
13.3.1	Generelt	233
13.3.2	Langtidskontrakter	238
13.3.3	Anerkendelse	240
13.4	Funktionsanalyse	241
13.4.1	Funktioner	242
13.4.2	Risici	244
13.4.2.1	Generelt	244
13.4.2.2	Identifikation	245
13.4.2.3	Allokering	249
13.4.2.3.1	Det traditionelle armslængdeprincip	249
13.4.2.3.2	Det nye armslængdeprincip	253
13.4.3	Aktiver	261
13.5	Økonomiske omstændigheder	262
13.5.1	Generelt	262
13.5.2	Geografiske markedsforskelle	262
13.5.3	Lokaliseringsfordele og andre markedskaraktistika	269
13.5.3.1	Lokaliseringsfordele	269
13.5.3.2	Andre markedskaraktistika	274
13.5.4	Markedsformer	275
13.5.5	Indbyrdes forhandlingsstyrke	278
13.5.6	Realistiske alternativer	280

Indholdsfortegnelse

- 13.6 Forretningsstrategier 286
- 13.7 Samlet medarbejderstab 292
- 13.8 Internaliseringsfordele 293
 - 13.8.1 Identifikation 294
 - 13.8.2 Måling 295
 - 13.8.3 Allokering 296
- 13.9 Irregulære transaktioner 304

Kapitel 14 Statslig regulering 306

- 14.1 Generelt 306
- 14.2 Pris- og avancekontrol 306
- 14.3 Betalingsforbud 309

Kapitel 15 Armslængdeintervaller 316

- 15.1 Generelt 316
- 15.2 Opstilling af interval 316
- 15.3 Anvendelse af interval 318
- 15.4 Hypotetisk armslængdetest 321

Del V Specielle armslængderegler 323

Kapitel 16 Tjenesteydelser 324

- 16.1 Generelt 324
- 16.2 Definition 325
 - 16.2.1 Generelt 325
 - 16.2.2 Aktivitetstest 327
 - 16.2.3 Nyttéværditest 332
 - 16.2.3.1 Generelt 332
 - 16.2.3.2 Aktionæraktiviteter 334
 - 16.2.3.3 Duplikative aktiviteter 340
 - 16.2.3.4 Fjern eller indirekte nytteværdi 342
 - 16.2.3.5 Passiv koncernrelation 346
- 16.3 Betalingsform 347
 - 16.3.1 Generelt 347
 - 16.3.2 Direkte afregning 347
 - 16.3.3 Indirekte afregning, omkostningsfordeling 348
 - 16.3.4 Indirekte afregning, pakkeaftale 353

16.3.5	Indirekte afregning, omkostningsbidrag	354
16.3.6	Resultatafhængig aflønning	356
16.4	Værdiansættelse	357
16.4.1	Generelt	357
16.4.2	Markeds- eller kostpris	359
16.5	Tjenesteydelser med lav merværdi	365
16.5.1	Generelt	365
16.5.2	Definition af ydelser med lav merværdi	366
16.5.3	Nytteværditesten	367
16.5.4	Omkostningsbasen	367
16.5.5	Omkostningsallokeringen	367
16.5.6	Profit	368
16.5.7	Dokumentation	368

Kapitel 17 Omkostningsfordeling 369

17.1	Generelt	369
17.2	Definition	370
17.3	Deltagerne	372
17.4	Bidrag	374
17.4.1	Tjenesteydelser	374
17.4.2	Aktiver	378
17.5	Fordelingsmetode	379
17.6	Ændringer af ordningen	381

Kapitel 18 Immaterielle aktiver 382

18.1	Generelt	382
18.2	Definition	384
18.2.1	Generelt	384
18.2.2	Kasuistik	392
18.3	Ejendomsret	401
18.4	Fællesudvikling	407
18.4.1	Generelt	407
18.4.2	Armslængdetest	411
18.4.2.1	Generelt	411
18.4.2.2	Traditionelt armslængdeprincip	413
18.4.2.3	Det nye armslængdeprincip	416
18.4.2.3.1	Funktioner	416
18.4.2.3.2	Risici	419

Indholdsfortegnelse

- 18.4.2.3.3 Aktiver 419
- 18.4.2.3.4 Uforudsete afkast 421
- 18.4.2.3.5 Eksempel 422
- 18.4.2.3.6 Sammenfatning 424
- 18.5 Overdragelse og udnyttelse 428
 - 18.5.1 Generelt 428
 - 18.5.2 Overdragelse 428
 - 18.5.3 Udnyttelse 436
- 18.6 Værdiansættelse 436
 - 18.6.1 Generelt 436
 - 18.6.2 Sammenlignelighedsanalyse 438
 - 18.6.3 Metoder og metodevalg 441
 - 18.6.3.1 Finansiering og finansiel rapportering 441
 - 18.6.3.2 Transfer pricing 442
 - 18.6.3.3 Metodevalg 442
 - 18.6.4 Den frie markedsprismetode 444
 - 18.6.5 Akkvisitionsprismetoden 448
 - 18.6.6 Markedskapitaliseringsmetoden 451
 - 18.6.7 Den transaktionsbaserede nettoavancemetode 452
 - 18.6.8 Avancefordelingsmetoden 457
 - 18.6.9 Indkomstmetoden 461
 - 18.6.9.1 Generelt 461
 - 18.6.9.2 Anvendelsesområde 462
 - 18.6.9.3 Metodevalg 464
 - 18.6.9.4 Realistiske alternativer 466
 - 18.6.9.5 Dokumentation 467
 - 18.6.9.6 Input 468
 - 18.6.9.6.1 Generelt 468
 - 18.6.9.6.2 Finansielle prognoser 468
 - 18.6.9.6.3 Økonomisk levetid 471
 - 18.6.9.6.4 Vækstrater og terminalværdi 474
 - 18.6.9.6.5 Afkastet af det immaterielle aktiv 474
 - 18.6.9.6.6 Igangværende forskning og udvikling 475
 - 18.6.9.6.7 Indkomst eller pengestrømme 476
 - 18.6.9.6.8 Diskonteringsrente 477
 - 18.6.9.6.9 Skatter 478
- 18.7 Periodisk priskorrektion 482
 - 18.7.1 Generelt 482

18.7.2	Baggrunden	483
18.7.3	OECD	486
18.8	Bevisbyrderegel	489
<i>Kapitel 19 Funktionsflytning</i>		492
19.1	Indledning	492
19.2	Generelt	493
19.3	Overdragelse af risici og funktioner	494
19.4	Overdragelse af formuegoder	496
19.5	Opsigelse eller væsentlig ændring af et kontraktforhold	502
19.5.1	Generelt	502
19.5.2	Kontraktvilkår	503
19.5.3	Fiksering af kontraktvilkår	504
19.5.4	Lovgivning og retspraksis	507
19.5.5	Rette omkostningsbærer	508
19.6	Vederlag efter en funktionsflytning	512
<i>Kapitel 20 Finansiering</i>		515
20.1	Generelt	515
20.2	Lån	516
20.2.1	Anerkendelsen af lånetransaktionen	516
20.2.2	Anerkendelsen af den kontraktuelle risikoallokering	521
20.2.3	Koncernrelationen	524
20.2.3.1	Generelt	524
20.2.3.2	Safe harbour	525
20.2.3.3	Standalone basis	526
20.2.3.4	Internaliseringsfordele	528
20.2.3.5	Moderselskabskaution	532
20.2.3.6	Koncernrating	534
20.2.3.6.1	Armslængdeprincippet	535
20.2.3.6.2	Lovgivning	542
20.2.3.7	Sammenfatning	542
20.2.4	Realistiske alternativer	543
20.2.5	Metoder	545
20.2.5.1	Generelt	545
20.2.5.2	Den frie markedsprismetode (intern CUP)	546
20.2.5.3	Den frie markedsprismetode (ekstern CUP)	548
20.2.5.4	Den frie markedsprismetode (hypotetisk armslængdetest)	551

Indholdsfortegnelse

20.2.5.5	Kostplusmetoden	552
20.2.5.6	Rentefri lån	553
20.2.5.6.1	Generelt	553
20.2.5.6.2	Vederlagsfordringer	554
20.2.5.6.3	Insolvens m.v.	557
20.3	Cash pooling	558
20.3.1	Generelt	558
20.3.2	Allokering af fordele mellem deltagerne	559
20.3.3	Aflønning af administrator	563
20.4	Sikkerhedsstillelse	564
20.4.1	Generelt	564
20.4.2	Kontrolleret transaktion	565
20.4.3	Metoder	568
20.4.3.1	Generelt	568
20.4.3.2	Den frie markedsprismetode	568
20.4.3.3	Nytteværdi-/omkostningsmetoden	569

Del VI Værdiansættelse 571

Kapitel 21 Generelt om armslængdemetoder 572

21.1	Generelt	572
21.2	Metodevalg	576

Kapitel 22 De enkelte armslængdemetoder 581

22.1	Den frie markedsprismetode	581
22.1.1	Generelt	581
22.1.2	Sammenligneligheden	582
22.1.3	Justeringer	585
22.1.4	Oplysninger til brug for metoden	585
22.2	Videresalgprismetoden	592
22.2.1	Indledning	592
22.2.2	Sammenlignelighed	593
22.2.3	Justeringer	599
22.2.4	Oplysninger til brug for metoden	600
22.3	Kostplusmetoden	601
22.3.1	Indledning	601
22.3.2	Sammenlignelighed	602

22.3.3	Justeringer	611
22.3.4	Oplysninger til brug for metoden	612
22.4	Den transaktionsbaserede nettoavancemetode	612
22.4.1	Indledning	612
22.4.2	Testet selskab	616
22.4.3	Nettoresultat	617
22.4.4	Nøgletal	619
22.4.4.1	Generelt	619
22.4.4.2	Afkastningsgrad	619
22.4.4.3	Overskudsgrad	623
22.4.4.4	Berry ratio	624
22.4.4.5	Net kostplus-margin	626
22.4.5	Sammenlignelighed	628
22.4.6	Justeringer	630
22.4.6.1	Regnskabspraksis	630
22.4.6.2	Aktivintensitet	631
22.4.7	Oplysninger til brug for metoderne	633
22.5	Den transaktionsbaserede avancefordelingsmetode	635
22.5.1	Indledning	635
22.5.2	Nettoresultatet	639
22.5.3	Allokeringsmetoder	641
22.5.3.1	Generelt	641
22.5.3.2	Residualmetoden	641
22.5.3.3	Bidragsmetoden	644
22.5.3.4	Sammenligningsmetoden	646

Del VII Håndhævelse 647

Kapitel 23 Generelt 648

Kapitel 24 Oplysningspligt 649

24.1 Pligt 649

24.2 Sanktion 649

Kapitel 25 Dokumentationspligt 651

25.1 Pligt 651

25.1.1 Fællesdokumentation og landespecifik dokumentation 651

25.1.2 Land for land-rapport 659

Indholdsfortegnelse

- 25.2 Sanktion 663
 - 25.2.1 Fællesdokumentation og landespecifik dokumentation 663
 - 25.2.2 Land for land-rapport 668

Kapitel 26 Indsendelsespligt 669

- 26.1 Pligt 669
- 26.2 Sanktion 670

Kapitel 27 Revisorerklæring 671

- 27.1 Pligt 671
- 27.2 Sanktion 673

Kapitel 28 Indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger (DAC6 / MDR) 674

- 28.1 Pligt 674
- 28.2 Sanktion 678

Kapitel 29 International udveksling af oplysninger 679

- 29.1 Generelt 679
- 29.2 Retsgrundlag 679
 - 29.2.1 Intern lovgivning 679
 - 29.2.2 Folkeretten 681
- 29.3 Former for udveksling af oplysninger 683
- 29.4 Oplysningernes karakter 685
- 29.5 Afslag på bistand 685
- 29.6 Skatteydernes rettigheder 686
 - 29.6.1 Partsstatus 687
 - 29.6.2 Underretning 688
 - 29.6.3 Aktindsigt 689
 - 29.6.4 Tavshedspligt 691

Kapitel 30 Ansættelses- og forældelsesfrister 693

Del VIII Løsning af internationale dobbeltbeskatningskonflikter 695

Kapitel 31 Den gensidige aftaleprocedure 696

- 31.1 Generelt 696
- 31.2 Betingelser 697

- 31.3 Sagsbehandlingen 700
- 31.4 Indholdet af aftalen 701
- 31.5 Gennemførelsen af aftalen 703

Kapitel 32 Forhåndsprisaftaler 705

- 32.1 Generelt 705
- 32.2 Retsgrundlag 706
- 32.3 Sagsbehandlingen 707
 - 32.3.1 Indledende møde 708
 - 32.3.2 Ansøgning 708
 - 32.3.3 Vurdering og forhandling 709
 - 32.3.4 Gensidig aftale 709

Kapitel 33 Korresponderende korrektion 711

Kapitel 34 Voldgift 715

- 34.1 Generelt 715
- 34.2 EU-voldgiftskonventionen 716
 - 34.2.1 Generelt 716
 - 34.2.2 Anvendelsesområde 718
 - 34.2.3 Sagsbehandlingen 720
 - 34.2.3.1 Underretning af foretagendet 720
 - 34.2.3.2 Unilateral genoptagelse 721
 - 34.2.3.3 Aftaleproceduren 722
 - 34.2.3.4 Voldgiftsproceduren 722
 - 34.2.3.5 Ophævelse af dobbeltbeskatning 725
- 34.3 EU-voldgiftsdirektivet 726
 - 34.3.1 Generelt om direktivet 726
 - 34.3.2 Anvendelsesområde 728
 - 34.3.3 Sagsbehandlingen 730
 - 34.3.3.1 Klagen 730
 - 34.3.3.2 Aftaleproceduren 733
 - 34.3.3.3 Voldgiftsproceduren 734
 - 34.3.3.3.1 Iværksættelse af voldgiftsproceduren 734
 - 34.3.3.3.2 Assistance fra en national domstol 736
 - 34.3.3.3.3 Det rådgivende udvalg 737
 - 34.3.3.3.4 Udvalg til alternativ tvistbilæggelse 739
 - 34.3.3.3.5 Funktionsmåde 739

Indholdsfortegnelse

34.3.3.3.6	Omkostninger	740
34.3.3.3.7	Sagens oplysning og partsrepræsentation	741
34.3.3.3.8	Udtalelsen	742
34.3.3.4	Den endelige afgørelse	742
34.3.4	Samspil med nationale regler	744
34.3.4.1	Ansættelsesfrister	744
34.3.4.2	Bødestraf	744
34.3.4.3	Parallel national klagesag	745
34.3.4.4	National domstolsafgørelse	746
34.3.4.5	Parallel aftaleprocedure	746
34.3.5	Lempelser for fysiske personer og mindre virksomheder	747
34.4	Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne	747
34.5	OECD's multilaterale konvention (MLI)	748
34.5.1	Generelt om konventionen	748
34.5.2	Anvendelsesområde	749
34.5.3	Aftaleproceduren	750
34.5.4	Voldgiftsproceduren	751
34.5.4.1	Generelt	751
34.5.4.2	Voldgiftspanelet	753
34.5.4.3	Voldgiftsproceduren	754
35.5.4.3.1	Endeligt tilbud	754
34.5.4.3.2	Uafhængig udtalelse	755
34.5.4.3.3	Strid om voldgiftsproceduren	756
34.5.4.4	Den endelige afgørelse	756
34.5.4.5	Omkostninger	757
34.5.5	Forholdet mellem MLI og nationale retsmidler	757
34.6	Sammenligning af internationale voldgiftsinstrumenter	759

Kapitel 35 Mægling 762

Kapitel 36 Betalingskorrektion 763

36.1 Generelt 763

36.2 Betingelserne 764

36.2.1 Korrektion efter LL § 2, stk. 1 764

36.2.2 Betalingsforpligtelse 765

36.2.3 Armlængdekraft til betalingsforpligtelse 766

36.2.4 Betalingsforpligtelse ikke omfattet af LL § 16 E 767

36.2.5 Udenlandsk primær korrektion 768

Litteraturfortegnelse 769

Bilag 1 Bekendtgørelse nr. 1297 af 31. oktober 2018 om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner 785

Bilag 2 Bekendtgørelse nr. 1304 af 14. november 2018 om land for land-rapportering 791

Bilag 3 Bekendtgørelse nr. 1298 af 31. oktober 2018 om revisorerklæring i visse sager om transfer pricing 798

Doms- og afgørelsesregister 801

Stikordsregister 817