

Transfer Pricing

Jens Wittendorff

2. udgave

Jens Wittendorff

Transfer Pricing

2. udgave/1. oplag

© Karnov Group Denmark A/S, København 2018

ISBN 978-87-619-4027-8

Omslag: Axel Surland, Ljungbyhed

Sats og tryk: AKAPRINT a/s, Aarhus

Mekanisk, fotografisk eller anden gengivelse af denne bog eller dele af den er ikke tilladt ifølge gældende dansk lov om ophavsret. Alle rettigheder forbeholdes.

Indholdsfortegnelse

Forord 5

Forkortelser 21

Tabeloversigt 23

Figuroversigt 24

Del I Indledning 25

Kapitel 1 Introduktion 26

1.1 Transfer pricing-problemet 26

1.2 Separatprincippet 27

1.3 Allokeringnormer 28

1.4 Armslængdeprincippet 29

1.5 Skatteretlige problemstillinger i transfer pricing-sager 32

1.6 Den skatteretlige regulering af transfer pricing 34

1.7 Armslængdetest 35

1.8 Priskorrektion 37

1.8.1 Fiksering og beskæring 37

1.8.2 Primær og korresponderende korrektion 37

1.9 Sekundær korrektion 38

Del II Retsgrundlaget for armslængdeprincippet 39

Kapitel 2 Artikel 9 i OECD's modeloverenskomst 40

2.1 Introduktion 40

2.1.1 Formål 41

2.1.2 Fortolkning 41

2.1.3 Samspil med andre overenskomstbestemmelser 41

2.1.4 Samspil med intern lovgivning 42

2.2 Dispositionerne 43

2.2.1 Generelt 43

2.2.2 Handlinger/undladelser 44

Indholdsfortegnelse

2.2.3	Direkte/indirekte	47	
2.3	Retssubjekterne	48	
2.4	Interessefællesskabet	49	
2.5	Allokeringsnormen	50	
2.6	Indkomstreduktion	51	
2.7	Kausalitet	52	
2.8	Retsfølgen	53	
2.8.1	Priskorrektion	53	
2.8.1.1	Primær korrektion	53	
2.8.1.2	Korresponderende korrektion	54	
2.8.2	Sekundær korrektion	54	
2.8.3	Rette indkomstmodtager	56	
2.8.4	Dispositionskorrektion	57	
2.8.4.1	Generelt	57	
2.8.4.2	Hjemmel til dispositionskorrektion i artikel 9, stk. 1	57	
2.8.4.3	Værn mod dispositionskorrektion i artikel 9, stk. 1	65	
<i>Kapitel 3</i>		Ligningslovens § 2	68
3.1	Introduktion	68	
3.1.1	Formål	68	
3.1.2	Fortolkning efter OECD Transfer Pricing Guidelines	68	
3.1.3	Bevisbyrde	73	
3.1.4	Værdiskøn og skønmæssig ansættelse	79	
3.1.4.1	Generelt	79	
3.1.4.2	Landsskatteretten	81	
3.1.4.3	Domstolene	81	
3.1.5	Regelkonflikt	84	
3.2	Dispositionerne	86	
3.3	Retssubjekterne	87	
3.4	Interessefællesskabet	90	
3.4.1	Generelt	90	
3.4.2	Bestemmende indflydelse	91	
3.4.2.1	Generelt	91	
3.4.2.2	Datterselskaber	92	
3.4.2.3	Koncernforbundne selskaber	93	
3.4.2.4	Personlige aktionærer og deres nærtstående	93	

3.4.2.5	Fonde og trusts	93
3.4.2.6	Nærtstående personer	94
3.4.2.7	Visse andre selskabsdeltagere	95
3.4.3	Koncernforbundne selskaber	98
3.4.3.1	Generelt	98
3.4.3.2	Samme kreds af selskabsdeltagere	99
3.4.3.3	Fælles ledelse	103
3.4.4	Juridisk person	106
3.5	Allokeringsnorm	107
3.5.1	Generelt	107
3.5.2	Lånetransaktioner	108
3.5.3	Arbejdsforhold	110
3.6	Væsentlighedskriterium	113
3.7	Kausalitet	115
3.8	Retsfølgen	116
3.8.1	Priskorrektion	116
3.8.1.1	Generelt	116
3.8.1.2	Primær korrektion	118
3.8.1.3	Korresponderende korrektion	118
3.8.2	Sekundær korrektion	120
3.8.2.1	Generelt	120
3.8.2.2	Udbytte og tilskud	121
3.8.2.3	Arbejdsvederlag	126
3.8.3	Rette indkomstmodtager	128
3.8.4	Dispositionskorrektion	129
 <i>Kapitel 4 Andre korrektionsregler i intern dansk skatteret</i> 133		
4.1	Anden hjemmel til priskorrektion efter armslængdeprincippet	133
4.1.1	Kulbrinteskattelovens § 6 A	133
4.1.2	Tonnageskattelovens § 13	135
4.2	Anden hjemmel til priskorrektion	137
4.2.1	SL §§ 4-6	137
4.2.2	Kapitalgevinstbeskatningslovene	139
4.2.3	AL § 45, stk. 3, og EBL § 4, stk. 6	140

Indholdsfortegnelse

Del III Armlængdeprincippets begrebsindhold 143

Kapitel 5 Armlængdeprincippet 144

5.1 Begrebsindhold 144

5.2 Armlængdeprincippet i komparativ belysning 147

Kapitel 6 Andre værdinormer 150

6.1 Generelt 150

6.2 Dagsværdien (Fair Value) 150

6.3 Handelsværdien 154

6.4 Skematiske regler 157

Del IV Generelle armlængderegler 159

Kapitel 7 Anerkendelsen af den kontrollerede transaktion 160

7.1 Generelt 160

7.2 Dispositionskorrektion 163

Kapitel 8 Samlet armlængdetest 167

8.1 Generelt 167

8.2 Varer og tjenesteydelser 168

8.3 Anlægsaktiver 171

8.4 Forbundne aftaler 171

Kapitel 9 Separate armlængdetest 178

Kapitel 10 Modregning 184

10.1 Generelt 184

10.2 Hjemmel 185

10.3 Retspraksis 187

Kapitel 11 Tidsaspekter 192

11.1 Generelt 192

11.2 Tidspunktet for armlængdetesten 192

11.2.1 Empirisk armlængdetest 192

11.2.2 Hypotetisk armlængdetest 195

11.3 Oplysningerne 195

11.3.1 Empirisk armlængdetest 195

11.3.2	Hypotetisk armslængdetest	197
11.4	Efterfølgende prisændringer	198
11.5	Dynamisk eller statisk armslængdetest	202
11.6	Underskud	206
11.7	Konjunktursvingninger	208
11.8	Produktlivscyklus	209
<i>Kapitel 12</i>	<i>Uafhængighedskravet</i>	<i>211</i>
<i>Kapitel 13</i>	<i>Sammenlignelighedskravet</i>	<i>212</i>
13.1	Introduktion	212
13.2	Realydelsen	214
13.3	Kontraktvilkår	214
13.3.1	Generelt	214
13.3.2	Langtidskontrakter	219
13.3.3	Anerkendelse	221
13.4	Funktionsanalyse	223
13.4.1	Funktioner	223
13.4.2	Risici	225
13.4.2.1	Generelt	225
13.4.2.2	Identifikation	226
13.4.2.3	Allokering	230
13.4.2.3.1	Det traditionelle armslængdeprincip	230
13.4.2.3.2	Det nye armslængdeprincip	234
13.4.3	Aktiver	239
13.5	Økonomiske omstændigheder	240
13.5.1	Generelt	240
13.5.2	Geografiske markedsforskelle	241
13.5.3	Lokaliseringsfordele og andre markeds karakteristika	247
13.5.3.1	Lokaliseringsfordele	247
13.5.3.2	Andre markeds karakteristika	252
13.5.4	Markedsformer	253
13.5.5	Indbyrdes forhandlingsstyrke	256
13.5.6	Realistiske alternativer	258
13.6	Forretningsstrategier	263
13.7	Samlet medarbejderstab	268
13.8	Internaliseringsfordele	269
13.8.1	Identifikation	270

Indholdsfortegnelse

13.8.2	Måling	271
13.8.3	Allokering	272
13.9	Irregulære transaktioner	279
<i>Kapitel 14</i>	Statslig regulering	282
14.1	Generelt	282
14.2	Pris- og avancekontrol	282
14.3	Betalingsforbud	285
<i>Kapitel 15</i>	Armslængdeintervaller	291
15.1	Generelt	291
15.2	Opstilling af interval	291
15.3	Anvendelse af interval	293
15.4	Hypotetisk armslængdetest	296
Del V	Specielle armslængderegler	297
<i>Kapitel 16</i>	Tjenesteydelser	298
16.1	Generelt	298
16.2	Definition	299
16.2.1	Generelt	299
16.2.2	Aktivitetstest	301
16.2.3	Nytteværditest	305
16.2.3.1	Generelt	305
16.2.3.2	Aktionæraktiviteter	307
16.2.3.3	Duplikative aktiviteter	312
16.2.3.4	Fjern eller indirekte nytteværdi	314
16.2.3.5	Passivt koncerntilhørsforhold	317
16.3	Betalingsform	317
16.3.1	Generelt	317
16.3.2	Direkte afregning	318
16.3.3	Indirekte afregning, omkostningsfordeling	318
16.3.4	Indirekte afregning, pakkeaftale	324
16.3.5	Indirekte afregning, omkostningsbidrag	324
16.3.6	Resultatafhængig aflønning	327
16.4	Værdiansættelse	328
16.4.1	Generelt	328
16.4.2	Markeds- eller kostpris	329

16.5	Tjenesteydelser med lav merværdi	335
16.5.1	Generelt	335
16.5.2	Definition af ydelser med lav merværdi	336
16.5.3	Nytteværditesten	337
16.5.4	Omkostningsbasen	337
16.5.5	Omkostningsallokeringen	337
16.5.6	Profit	338
16.5.7	Dokumentation	338
<i>Kapitel 17</i>	<i>Omkostningsfordeling</i>	<i>339</i>
17.1	Generelt	339
17.2	Definition	341
17.3	Deltagerne	342
17.4	Bidrag	344
17.4.1	Tjenesteydelser	344
17.4.2	Aktiver	349
17.5	Fordelingsmetode	350
17.6	Ændringer af ordningen	351
<i>Kapitel 18</i>	<i>Immaterielle aktiver</i>	<i>352</i>
18.1	Generelt	352
18.2	Definition	355
18.2.1	Generelt	355
18.2.2	Kasuistik	362
18.3	Ejendomsret	370
18.4	Fællesudvikling	375
18.4.1	Generelt	375
18.4.2	Armslængdetest	378
18.4.2.1	Generelt	378
18.4.2.2	Traditionelt armslængdeprincip	380
18.4.2.3	Det nye armslængdeprincip	383
18.4.2.3.1	Funktioner	383
18.4.2.3.2	Risici	386
18.4.2.3.3	Aktiver	387
18.4.2.3.4	Uforudsete afkast	388
18.4.2.3.5	Eksempel	389
18.4.2.3.6	Sammenfatning	392
18.5	Overdragelse og udnyttelse	395

Indholdsfortegnelse

18.5.1	Generelt	395
18.5.2	Overdragelse	395
18.5.3	Udnyttelse	402
18.6	Værdiansættelse	402
18.6.1	Generelt	402
18.6.2	Sammenlignelighedsanalyse	404
18.6.3	Metoder og metodevalg	407
18.6.3.1	Finansiering og finansiel rapportering	407
18.6.3.2	Transfer pricing	407
18.6.3.3	Metodevalg	408
18.6.4	Den frie markedsprismetode	410
18.6.5	Akkvisitionsprismetoden	411
18.6.6	Markedskapitaliseringsmetoden	413
18.6.7	Den transaktionsbaserede nettoavancemetode	414
18.6.8	Avancefordelingsmetoden	418
18.6.9	Indkomstmetoden	422
18.6.9.1	Generelt	422
18.6.9.2	Anvendelsesområde	423
18.6.9.3	Metodevalg	424
18.6.9.4	Realistiske alternativer	426
18.6.9.5	Dokumentation	427
18.6.9.6	Input	428
18.6.9.6.1	Generelt	428
18.6.9.6.2	Finansielle prognoser	428
18.6.9.6.3	Økonomisk levetid	431
18.6.9.6.4	Vækstrater og terminalværdi	433
18.6.9.6.5	Afkastet af det immaterielle aktiv	433
18.6.9.6.6	Igangværende forskning og udvikling	434
18.6.9.6.7	Indkomst eller pengestrømme	435
18.6.9.6.8	Diskonteringsrente	436
18.6.9.6.9	Skatter	438
18.7	Periodisk priskorrektion	441
18.7.1	Generelt	441
18.7.2	Baggrunden	442
18.7.3	OECD	445
18.8	Bevisbyrderregel	448

<i>Kapitel 19</i>	Funktionsflytning	451
19.1	Indledning	451
19.2	Generelt	452
19.3	Overdragelse af risici og funktioner	453
19.4	Overdragelse af formuegoder	455
19.5	Opsigelse eller væsentlig ændring af et kontraktforhold	460
19.5.1	Generelt	460
19.5.2	Kontraktvilkår	460
19.5.3	Fiksering af kontraktvilkår	462
19.5.4	Lovgivning og retspraksis	465
19.5.5	Rette omkostningsbærer	465
19.6	Vederlag efter en funktionsflytning	469
<i>Kapitel 20</i>	Finansiering	472
20.1	Generelt	472
20.2	Lån	473
20.2.1	Anerkendelse af lånetransaktionen	473
20.2.2	Realistiske alternativer	480
20.2.3	Armslængdetest	482
20.2.4	Metoder	484
20.2.4.1	Den frie markedsprismetode	484
20.2.4.2	Normalrente	488
20.2.4.3	Rentefri lån	489
20.2.4.3.1	Generelt	489
20.2.4.3.2	Vederlagsfordringer	489
20.2.4.3.3	Insolvens m.v.	492
20.2.5	Det nye armslængdeprincip	493
20.3	Cash pool	495
20.3.1	Generelt	495
20.3.2	Allokering af fordele	496
20.3.3	Forrentning af ind- og udlån	498
20.3.4	Aflønning af administrator	500
20.4	Sikkerhedsstillelse	501
20.4.1	Generelt	501
20.4.2	Kontrolleret transaktion	501
20.4.3	Metoder	504
20.4.4	Implicit støtte	506
20.4.4.1	Generelt	506

Indholdsfortegnelse

- 20.4.4.2 Kontrolleret transaktion 507
- 20.4.4.3 Effekt på prisen i kontrolleret transaktion 508

Del VI Værdiansættelse 515

Kapitel 21 Generelt om armslængdemetoder 516

- 21.1 Generelt 516
- 21.2 Metodevalg 520

Kapitel 22 De enkelte armslængdemetoder 525

- 22.1 Den frie markedsprismetode 525
 - 22.1.1 Generelt 525
 - 22.1.2 Sammenligneligheden 526
 - 22.1.3 Justeringer 527
 - 22.1.4 Oplysninger til brug for metoden 528
- 22.2 Videresalgsprismetoden 534
 - 22.2.1 Indledning 534
 - 22.2.2 Sammenlignelighed 535
 - 22.2.3 Justeringer 541
 - 22.2.4 Oplysninger til brug for metoden 542
- 22.3 Kostplusmetoden 543
 - 22.3.1 Indledning 543
 - 22.3.2 Sammenlignelighed 544
 - 22.3.3 Justeringer 553
 - 22.3.4 Oplysninger til brug for metoden 554
- 22.4 Den transaktionsbaserede nettoavancemetode 554
 - 22.4.1 Indledning 554
 - 22.4.2 Testet selskab 558
 - 22.4.3 Nettoresultat 559
 - 22.4.4 Nøgletal 560
 - 22.4.4.1 Generelt 560
 - 22.4.4.2 Afkastningsgrad 561
 - 22.4.4.3 Overskudsgrad 565
 - 22.4.4.4 Berry ratio 566
 - 22.4.4.5 Net kostplus-margin 568
 - 22.4.5 Sammenlignelighed 570
 - 22.4.6 Justeringer 571
 - 22.4.6.1 Regnskabspraksis 572

22.4.6.2	Aktivintensitet	573
22.4.7	Oplysninger til brug for metoderne	575
22.5	Den transaktionsbaserede avancefordelingsmetode	576
22.5.1	Indledning	576
22.5.2	Nettoresultatet	580
22.5.3	Allokeringsmetoder	582
22.5.3.1	Generelt	582
22.5.3.2	Residualmetoden	583
22.5.3.3	Bidragsmetoden	586
22.5.3.4	Sammenligningsmetoden	588
Del VII	Håndhævelse	591
<i>Kapitel 23</i>	Generelt	592
<i>Kapitel 24</i>	Oplysningspligt	593
24.1	Pligt	593
24.2	Sanktion	593
<i>Kapitel 25</i>	Dokumentationspligt	595
25.1	Pligt	595
25.1.1	Fællesdokumentation og landespecifik dokumentation	595
25.1.2	Land for land-rapport	596
25.2	Sanktion	600
<i>Kapitel 26</i>	Indsendelsespligt	604
26.1	Pligt	604
26.2	Sanktion	605
<i>Kapitel 27</i>	Revisorerklæring	606
27.1	Pligt	606
27.2	Sanktion	608
<i>Kapitel 28</i>	Indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger	609
28.1	Pligt	609
28.2	Sanktion	612

Indholdsfortegnelse

Kapitel 29 International udveksling af oplysninger 613

29.1 Generelt 613

29.2 Retsgrundlag 613

29.2.1 Intern lovgivning 613

29.2.2 Folkeretten 615

29.3 Former for udveksling af oplysninger 617

29.4 Oplysningernes karakter 619

29.5 Afslag på bistand 619

29.6 Skatteydernes rettigheder 620

29.6.1 Partsstatus 621

29.6.2 Underretning 622

29.6.3 Aktindsigt 623

29.6.4 Tavshedspligt 625

Kapitel 30 Ansættelses- og forældelsesfrister 627

Del VIII Løsning af internationale dobbeltbeskatningskonflikter 629

Kapitel 31 Den gensidige aftaleprocedure 630

31.1 Generelt 630

31.2 Betingelser 631

31.3 Sagsbehandlingen 634

31.4 Indholdet af en gensidig aftale 635

31.5 Gennemførelsen af gensidige aftale 636

Kapitel 32 Forhåndsprisaftaler 638

32.1 Generelt 638

32.2 Retsgrundlag 639

32.3 Sagsbehandlingen 640

32.3.1 Indledende møde 640

32.3.2 Ansøgning 641

32.3.3 Vurdering og forhandling 641

32.3.4 Gensidig aftale 642

Kapitel 33 Korresponderende korrektion 643

Kapitel 34 Voldgift 647

34.1 Generelt 647

- 34.2 EF-voldgiftskonventionen 647
 - 34.2.1 Generelt 647
 - 34.2.2 Anvendelsesområde 649
 - 34.2.3 Sagsbehandlingen 652
 - 34.2.3.1 Underretning af foretagendet 652
 - 34.2.3.2 Unilateral genoptagelse 652
 - 34.2.3.3 Gensidig aftaleprocedure 653
 - 34.2.3.4 Voldgiftsprocedure 654
 - 34.2.3.5 Ophævelse af dobbeltbeskatning 656
- 34.3 Tvistbilægelsesdirektivet 657
 - 34.3.1 Generelt om direktivet 657
 - 34.3.2 Anvendelsesområde 659
 - 34.3.3 Sagsbehandlingen 661
 - 34.3.3.1 Klagen 661
 - 34.3.3.2 Den gensidig aftaleprocedure 664
 - 34.3.3.3 Voldgiftsproceduren 665
 - 34.3.3.3.1 Iværksættelse af voldgiftsproceduren 665
 - 34.3.3.3.2 Assistance fra en national domstol 667
 - 34.3.3.3.3 Det rådgivende udvalg 668
 - 34.3.3.3.4 Udvalg til alternativ tvistbilægelse 670
 - 34.3.3.3.5 Funktionsmåde 671
 - 34.3.3.3.6 Omkostninger 672
 - 34.3.3.3.7 Sagens oplysning og partsrepræsentation 672
 - 34.3.3.3.8 Udtalelsen 673
 - 34.3.3.4 Den endelige afgørelse 673
 - 34.3.4 Samspil med nationale regler 675
 - 34.3.4.1 Ansættelsesfrister 675
 - 34.3.4.2 Bødestraf 675
 - 34.3.4.3 Parallel national klagesag 676
 - 34.3.4.4 National domstolsafgørelse 677
 - 34.3.4.5 Parallel gensidig aftaleprocedure 677
 - 34.3.5 Lempelser for fysiske personer og mindre virksomheder 678
 - 34.3.6 Sammenligning 678
- 34.4 Dobbeltbeskatningsoverenskomsterne 680

Kapitel 35 Mægling 681

Kapitel 36 Betalingskorrektion 682

36.1 Generelt 682

36.2 Betingelserne 683

36.2.1 Korrektion efter LL § 2, stk. 1 683

36.2.2 Betalingsforpligtelse 684

36.2.3 Armlængdekrav til betalingsforpligtelse 684

36.2.4 Betalingsforpligtelse ikke omfattet af LL § 16 E 686

36.2.5 Udenlandsk primær korrektion 686

Litteraturfortegnelse 687

Bilag 1 701

Bilag 2 707

Bilag 3 714

Doms- og afgørelsesregister 717

Stikordsregister 731