

Kapitel 1

Introduktion

1.1 Transfer pricing-problemet

Transfer pricing udgør et af den internationale skatterets hovedproblemer. Begrebet transfer pricing refererer til interne priser for varer og tjenesteydelser, der udveksles mellem selskaber i multinationale koncerner på tværs af landegrænser. Allerede i 1960 blev der i den danske skattelovgivning indført regler om transfer pricing, idet armslængdeprincippet blev lovfæstet i SEL § 12. I 1972 fremkom Thøger Nielsen med følgende profeti om transfer pricing:¹ »Erfaringen viser imidlertid, at de lovgivningsmæssige og traktatmæssige beføjelser med hensyn til korrektion af kunstigt fremkaldte driftsresultater går betydeligt videre end de praktiske muligheder i så henseende for de enkelte landes skattemyndigheder. Dette er måske en af den internationale skatterets alvorligste vanskeligheder«. De danske skattemyndigheder måtte se denne profeti indfriet i 1988, hvor Højesteret afviste, at der var grundlag for korrektion af den pris, som et dansk selskab betalte ved køb af olie fra udenlandske koncernselskaber.² Sagen havde på dette tidspunkt verseret i 17 år. Sagsbehandlingstiden stod i skærende kontrast til sagens stridspunkt, som var markedsprisen for olie, der også blev omsat på det frie marked.³ Skattemyndighederne reagerede med resignation på dommen og nedprioriterede kontrollen af interne priser i koncernforhold.⁴ I andre lande oplevede skattemyndighederne lignende kontrolproblemer. På baggrund heraf udsendte både de amerikanske skattemyndigheder og OECD i midten af 1990'erne nye regler om transfer pricing. I 1998 blev den danske skattelovgivning harmoniseret med OECD's nye regler. De nye bestemmelser var SKL § 3 B, som pålagde koncernselskaber en oplysnings- og dokumentationspligt, og LL § 2, som indeholdt hjemmel til priskorrektion efter armslængdeprincippet. Efterfølgende har de fleste andre lande gennemført tilsvarende lovgivningsmæssige skærper. Ifølge skattemyndighederne i en række lande har de nye regler ikke løst de skatteretlige problemer forbundet med

1. Jf. Thøger Nielsen: Indkomstbeskatning II, p. 430.

2. Jf. TfS 1988, 292 H.

3. Se tilsvarende punkt 6.4.3 i betænkning nr. 1408.

4. Jf. punkt 46 i cirkulære nr. 136 af 7. november 1988 og de almindelige bemærkninger til L 84 af 14. november 1997. Se herom Svend Allan Jensen og Erna Christensen, SU 1992, 73.

transfer pricing. OECD har derfor foretaget omfattende ændringer af reglerne i 2010 og senest i 2017 som led i det såkaldte BEPS-projekt (*Base Erosion and Profit Shifting*). Dette har bl.a. medført regler om land-for-land-rapportering.

Globaliseringen af økonomien har medført en stigning i verdenshandlen. Multinationale koncerner indtager en central rolle i den globale økonomi, idet de ifølge OECD tegner sig for ca. 60 pct. af verdenshandlen. Skønnet er forbundet med stor usikkerhed, idet kun få lande opgør den interne handels andel af den samlede udenrigshandel. Den statistiske usikkerhed til trods er det givet, at den interne handel i multinationale koncerner er stor og stigende. På verdensplan findes der ca. 78.000 multinationale koncerner med ca. 778.000 udenlandske datterselskaber.⁵ Blandt de 100 største multinationale koncerner (ikke-finansielle) er USA hjemstat for 23, Tyskland, Storbritannien og Frankrig for hver 13, Japan for 9, mens hjemstaten for de resterende 29 koncerner er spredt på et større antal lande.

1.2 Separatprincippet

En multinational koncern fremstår og fungerer ideelt som en økonomisk enhed med en fælles målsætning. Interne priser mellem koncernforbundne selskaber er derfor normalt ikke resultatet af en forhandling mellem parter med modsatrettede økonomiske interesser. Hvorvidt interne priser har forretningsmæssig betydning for en multinational koncern, afhænger af faktorer som f.eks. det interne system til præstations- og rentabilitetsvurdering, organisationsstruktur og anden offentlig regulering.⁶

Selskaberne i en multinational koncern beskattes som selvstændige skattemæssige subjekter, uanset at koncernen fungerer som en driftsøkonomisk enhed. Folkeretligt anerkendes et datterselskab også som selvstændigt skattesubjekt efter separatprincippet (*separate entity approach*) i artikel 5, stk. 7, i OECD's modeloverenskomst.⁷ Separatprincippet ligger også til grund for armslængdeprincippet i artikel 9, stk. 1.⁸ Der eksisterer derfor et skisma mellem den økonomiske realitet og den skatteretlige behandling af koncernselskaber som selvstændige retssubjekter.

5. Jf. World Investment Report 2007, UNCTAD 2007, p. 12, og Annex, Table A.1.5.

6. Jf. punkt 1.4 i OECD Transfer Pricing Guidelines (2017-versionen).

7. Jf. punkt 5 i forordet til OECD Pricing Guidelines (2017-versionen).

8. Jf. punkt 1.6 og 9.37 i OECD Transfer Pricing Guidelines (2017-versionen).

1.3 Allokeringssnormer

Indkomsten i en multinational koncern skal fordeles mellem de enkelte koncernselskaber og dermed mellem de involverede lande. Den skatteretlige allokering af koncernindkomsten kan ske efter forskellige allokeringssnormer. I en international kontekst har valget navnlig stået mellem en direkte metode kombineret med armslængdeprincippet og en indirekte metode baseret på formelallokering.

Efter den *direkte* metode (*method of separate accounting*) opgøres indkomsten på grundlag af regnskabet for det enkelte koncernselskab.⁹ Dette indebærer som udgangspunkt en skatteretlig anerkendelse af selskabets transaktioner med både uafhængige og koncernforbundne selskaber. I forhold til transaktioner med koncernforbundne selskaber suppleres den direkte metode af *armslængdeprincippet*, hvorefter en intern pris skal svare til den pris, som under sammenlignelige omstændigheder ville være blevet aftalt mellem uafhængige selskaber (armslængdeprisen). Interne priser påvirker dermed indkomstallokeringen mellem koncernselskaber efter armslængdeprincippet.

Efter den *indirekte* metode (*global formulary apportionment*) opgøres indkomsten derimod for koncernen under ét. Den samlede koncernindkomst allokeres herefter mellem de enkelte selskaber på grundlag af en formel baseret på bestemte faktorer som f.eks. omsætning, antal ansatte og aktivmasse. Hvor armslængdeprincippet kun kan omfordele koncernindkomst fra kontrollerede transaktioner, kan formelallokering omfordele koncernindkomst fra både kontrollerede og uafhængige transaktioner. Armslængdeprincippet har siden 1933 fungeret som folkeretlig allokeringssnorm for multinationale koncerner og har desuden fundet vej til intern lovgivning i de fleste lande. OECD er afvisende over for den indirekte metode.¹⁰ Den indirekte metode anvendes internretligt til allokering af koncernindkomst mellem delstaterne i USA og Canada.¹¹ Herudover har Kommissionen fremsat et direktivforslag

9. Udtrykket den direkte metode anvendes også i forhold til indkomstopgørelsen for faste driftssteder, jf. Niels Winther-Sørensen: Beskatning af international erhvervsindkomst, p. 195.

10. Jf. punkt 1.32 i OECD Transfer Pricing Guidelines (2017-versionen).

11. Jf. Lorraine Eden: Transfer Pricing and Corporate Income Taxation in North America, p. 567 ff.

om en fælles konsolideret selskabsskattebase (*common consolidated corporate tax base*), der er baseret på den indirekte metode.¹²

1.4 Armslængdeprincippet

Ifølge armslængdeprincippet skal en kontrolleret transaktion afregnes til den pris, som de koncernforbundne selskaber ville have aftalt, hvis de havde været uafhængige af hinanden. Skattepolitisk begrundes valget af armslængdeprincippet med, at det bidrager til at skabe skattemæssig lighed og neutralitet mellem koncernforbundne selskaber og uafhængige selskaber.¹³ I praksis anses multinationale koncerner imidlertid for at blive favoriseret, idet armslængdeprincippets vaghed giver mulighed for at flytte indkomst fra høj- til lavskattelande.

De skatteretlige problemer affødt af transfer pricing relaterer sig for det første til det forhold, at der skal opgøres en skattepligtig indkomst for hvert enkelt koncernselskab. Indkomstallokering mellem interesseforbundne parter er en traditionel skatteretlig problemstilling. Lovgiver tolererer sædvanligvis ikke vilkårligheder ved indkomstallokeringen. Korrektionsregler, der indeholder diktater for interne priser, indebærer dermed en indgriben i den partsautonomi, der som udgangspunkt respekteres i skatteretten.¹⁴

For det andet anskues transfer pricing i høj grad som et spørgsmål om den mellemfolkelige indkomstallokering. Omfanget af den interne handel i internationale koncerner indebærer, at en systematisk forvridding af interne priser kan have en væsentlig samfundsøkonomisk betydning. Den mellemfolkelige dimension blev oprindeligt behandlet som en konflikt mellem *industri- og udviklingslande*. FN's transfer pricing-manual fra 2012 vidner om, at visse

12. Jf. forslag til Rådets direktiv om et fælles konsolideret selskabsskattegrundlag, KOM(2011) 121 af 16. marts 2011. Kommissionen relancerede i 2016 et revideret forslag, der skal gennemføres i to etaper. Først skal der gennemføres en fælles selskabsskattebase (KOM(2016) 685 af 25. oktober 2016), hvorefter der skal ske en konsolidering af selskabsskattebasen (KOM(2016) 683 af 25. oktober 2016).

13. Jf. punkt 1.8 i OECD Transfer Pricing Guidelines (2017-versionen). I amerikansk skatteret anses armslængdeprincippet også for at skulle skabe lighed mellem koncernforbundne selskaber og uafhængige selskaber, jf. *treas.reg. § 1.482-1(a)(1)*. Se Jens Wittendorff: Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret, p. 477. I tysk skatteret anses formålet med armslængdeprincippet derimod at være at forhindre en uberettiget indkomstflytning mellem koncernforbundne selskaber (*Verlagerungsneutralität*) og ikke at skabe lighed mellem koncernforbundne selskaber og uafhængige selskaber (*Konzerneutralität*). *Ibid.* p. 508.

14. Jf. Jakob Bundgaard: Skatteret & civilret, p. 421 ff.

Kapitel 1: Introduktion

udviklingslande i de senere år har udviklet en række særstandpunkter om transfer pricing, der kan sikre dem en større andel af skatteprovenuet fra multinationale koncerner.¹⁵ En skærpelse af den amerikanske regulering i 1994 blev af omverdenen opfattet som et signal om, at USA søgte at tilegne sig en større andel af skatteprovenuet. Dette var startskuddet til en mellemfolkelig konkurrence om multinationale koncerners skatteprovenu, hvor konflikten også står mellem *industrilande indbyrdes*. I overensstemmelse hermed fremgik det af forarbejderne til SKL § 3 B, at loven skulle sikre, at udenlandske skattemyndigheders skærpede kontrol af interne priser ikke medførte tab af skatteprovenu, der rettelig tilkom Danmark.¹⁶ Skattemyndighederne har efterfølgende prioriteret transfer pricing-kontrol. Resultatet heraf fremgår af, at indkomstforhøjelserne i en årrække har haft et omfang på ca. 20 mia. kr., men det faldt i 2016 til 7,3 mia. kr., hvilket antages at svare til det strukturelle niveau for forhøjelser i Danmark.¹⁷ International skatteflugt kan også anskues som en dimension af den mellemfolkelige indkomstallokering, hvor konflikten står mellem *høj- og lavskattelande*.¹⁸ Baggrunden for denne konflikt er den betydelige forskel i selskabsbeskatningen på tværs af landegrænser. Denne problemstilling fødes af den fortsatte eksistens af skattelylande, der søger at tiltrække internationale koncerner, og som ikke kan afgrænses til lande uden for netværket af overenskomstlande. I Europa har f.eks. Irland, Luxembourg og Schweiz i mange år fungeret som skattely for internationale koncerner. Internationale koncerner har et skattemæssigt incitament til at fastsætte interne priser således, at den samlede koncernbeskatning minimeres. En minimering af skatteudgiften inden for lovens rammer betragtes som en legitim handling i de fleste retssystemer, herunder det danske retssystem.¹⁹ I Danmark blev transfer pricing genstand for politisk debat i begyndelsen af 1970'erne, hvor der blev indledt undersøgelser af de internationale olieselskabers danske datterselskaber, jf. TfS 1988, 292 H. En rapport fra Det Økonomiske Råd udløste i 2001 på ny debat om emnet, idet det blev skønnet, at Danmark mistede et årligt skatteprovenu på 7-14 mia. kr., som kunne skyldes

15. Jf. Jens Wittendorff, Tax Notes International, 5. november 2012, p. 569.

16. Jf. de almindelige bemærkninger til L 84, 1997/98.

17. Jf. Transfer pricing-redegørelse 2016 SAU, alm. del, bilag 265 (2016/17). Skattemyndighederne oplyser ikke om, hvor stor en andel af indkomstforhøjelserne, der senere nedsættes i forbindelse med påklage og forhandlinger mellem de kompetente myndigheder.

18. Jf. punkt 47-49 i Issues in International Taxation No. 1 – International Tax Avoidance and Evasion (Paris: OECD, 1987).

19. Jf. Jørgen Nørsgaard, Juristen, 2001, p. 65 ff, og Jon Stokholm, i (red.) Per Magid et al: Højestretet – 350 år, p. 388.

internationale koncerners indkomstflytning fra Danmark til udlandet.²⁰ Dette skøn blev imødegået af Skatteministeriet.²¹ Formålet med OECD's BEPS-projekt har været at forhindre indkomstflytning fra høj- til lavskattelande. Projektet blev i det store og hele afsluttet i 2015 med det resultat, at systemet med den direkte metode og armslængdeprincippet er bevaret, men at der er foretaget væsentlige ændringer af OECD Transfer Pricing Guidelines, der blev godkendt af Rådet den 23. maj 2016, og publiceret den 10. juli 2017.²²

En tredje problemstilling forbundet med transfer pricing udspringer af de skærpede oplysnings- og dokumentationskrav. Denne udvikling blev også igangsat af amerikanske regler, der blev gennemført i 1990'erne. I Danmark har dette som omtalt udmøntet sig i SKL § 3 B fra 1998, der senere er skærpet ad flere omgange, hvilket senest er sket ved flytningen til SKL § 39 (L 13, 2017/18). Dokumentationskravene påfører koncernforbundne selskaber høje *efterlevelseseomkostninger*, som uafhængige selskaber er fritaget for at afholde. I en meddelelse fra Kommissionen er dokumentationskrav betragtet som en hindring for realiseringen af det indre marked.²³ Samtidig medfører armslængdeprincippet store *kontrolomkostninger* for skattemyndighederne, idet en effektiv ligning er tidskrævende og fordrer særlige faglige kompetencer.

En fjerde problemstilling udspringer af den mere intensive skattekontrol, der øger risikoen for *dobbeltbeskatning*. Dette skal ses i lyset af, at de markedstransaktioner, som skal tjene som målestok for kontrollerede transaktioner, ofte ikke eksisterer. Kontrollerede transaktioner omfatter således i betydelig grad produkter, som enten ikke omsættes i markedstransaktioner, eller som omsættes under omstændigheder, der ikke er sammenlignelige med de kontrollerede transaktioner. Det er således hævdet, at eksistensen af et sammenligningsgrundlag bygger på en illusion om et åbent marked.²⁴ Retsanvendelsen må derfor ofte baseres på skønsmæssige overvejelser frem for oplysninger og beviser, hvilket skaber grobund for konflikter. Det kan derfor være vanskeligt at sondre mellem lovlige og ulovlige interne priser. Problemstillingen er derfor ikke forbeholdt koncerner, som bevidst søger skatteminimering gennem interne priser.

20. Jf. Det Økonomiske Råd: Dansk Økonomi foråret 2001, kapitel II.7.

21. Jf. Skat, december 2001, Skatteministeriet.

22. Jf. *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10: 2015 Final Reports* (Paris: OECD, 2015). Se Jens Wittendorff, SU 2016, 34, og id., *Tax Notes International*, 25. januar 2016, p. 331 ff.

23. Jf. punkt 4 i KOM(2001) 582 endelig af 23. oktober 2001 og punkt 5.6 i SEC(2001) 1681 endelig af 23. oktober 2001.

24. Jf. Jan Pedersen: Skatteudnyttelse, p. 322 f.

1.5 Skatteretlige problemstillinger i transfer pricing-sager

En skattesag om transfer pricing vil normalt give anledning til flere skatteretlige problemstillinger, hvoraf kun nogle i egentlig forstand har transfer pricing-karakter, dvs. vedrører værdiansættelse. En transfer pricing-sag vil ofte kunne opdeles i følgende elementer: 1) Skatteretlig afgrænsning af den kontrollerede transaktion, 2) transfer pricing-analyse og 3) indkomstbeskatning. Dette er illustreret i tabel 1.

Tabel 1: Anvendelsesområdet for armslængdeprincippet

Stadium	Emne	Problemstilling	Inden for anvendelsesområdet for armslængdeprincippet?
1	Afgrænsning af den kontrollerede transaktion	Eksisterer der et skatteobjekt?	Nej
		Hvem ejer skatteobjektet?	
		Eksisterer der en transaktion omfattende skatteobjektet?	
		Hvad er vilkårene for transaktionen?	
		Hvem er transaktionens parter?	
		Hvornår har transaktionen fundet sted?	
2	Reference-transaktion	Er uafhængigheds- og sammenlignelighedskravene opfyldt?	Ja
	Prisen	Er prisen i overensstemmelse med armslængdeprisen	
3	Beskatning	Er der hjemmel til priskorrektion?	Nej
		Materiel skatteretlig behandling af pris korrektion	
		Materiel skatteretlig behandling af sekundær korrektion	

Den kontrollerede transaktion skal først afgrænses, hvilket bl.a. indebærer en stillingtagen til, om der overhovedet findes et skatteobjekt, hvem der ejer dette skatteobjekt, om skatteobjektet er overdraget i en kontrolleret transaktion, hvem der i givet fald er transaktionens parter og hvornår transaktionen har fundet sted. I dansk ret kan der som eksempel herpå nævnes sager, hvor et centralt stridspunkt har været, hvorvidt en hovedaktionær har haft dispositionsret over en fast ejendom ejet af selskabet, og dermed om der overhovedet har foreligget en kontrolleret transaktion.²⁵ En korrektion af rette indkomstmodtager er også præjudiciel i forhold til en priskorrektion, idet en priskorrektion må foretages i forhold til rette indkomstmodtager.²⁶ Armslængdeprincippet berører ikke disse spørgsmål, der må besvares på grundlag af skattelovgivningens almindelige regler. Spørgsmålet har stor relevans, idet OECD i de senere år har søgt at udvide anvendelsesområdet for armslængdeprincippet til at omfatte sådanne præjudicielle problemstillinger. Dette er senest sket med BEPS Actions 8-10, hvorefter en kontraktuel risikoallokering i sig selv skal iagttage armslængdeprincippet. Armslængdeprincippet søges herved begrebsmæssigt ændret fra at være en ren prisbaseret norm til at være en bredere funderet koncernskatteretlig omgængelsesklausul, hvorefter både prisen og visse andre aspekter af den kontrollerede transaktion skal leve op til armslængdeprincippet.²⁷

Hvis der foreligger en kontrolleret transaktion, må det undersøges, om der findes sammenlignelige uafhængige transaktioner, og om prisen i den kontrollerede transaktion iagttager armslængdeprincippet. Dette udgør den egentlige transfer pricing-analyse, hvor OECD Transfer Pricing Guidelines anvendes.

Hvis prisen i den kontrollerede transaktion afviger fra armslængdeprincippet, må det afgøres, om der findes hjemmel til priskorrektion, og hvordan korrektionen i givet fald skal behandles efter den materielle skattelovgivning. Hvis en korrektion f.eks. relaterer sig til et salg af datterselskabsaktier, der er skattefrie efter ABL § 8, vil en korrektion ikke umiddelbart udløse nogen beskatning. Herudover må de skattemæssige konsekvenser af en eventuel sekundær korrektion afklares.²⁸

25. Jf. TfS 2013, 593 BR/SKM2013.616, TfS 2009, 903 H/SKM2009.558, TfS 2009, 895 LSR/SKM2009.459, TfS 2008, 1427 V/SKM2008.950 og TfS 2008, 1337 H/SKM2008.824.

26. Jf. TfS 2015, 789 H/SKM2015.659.

27. Jf. Jens Wittendorff: Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret, p. 179 ff, og id., SU 2016, 34.

28. Jf. nedenfor i kapitel 1.9.

1.6 Den skatteretlige regulering af transfer pricing

Den skatteretlige regulering af transfer pricing kan rubriceres i regler om: 1) allokeringensnormen, 2) håndhævelse og 3) konfliktløsning. De forskellige dimensioner af transfer pricing overlapper til dels hinanden, idet f.eks. armslængdeprincippet i sig selv udgør det væsentligste middel til konfliktløsning.

Den første kategori omfatter *materielle* regler om allokeringen af indkomst mellem koncernforbundne selskaber. Armslængdeprincippet er internationalt anerkendt som allokeringensnorm i både intern lovgivning og dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. USA har været den internationale normgiver på området siden 1968, hvor det første regelsæt om transfer pricing blev udsendt. Da problemstillingen i sin natur er af global karakter, er det vigtigt med en *harmonisering* af reglerne på tværs af landegrænser. Den internationale udbredelse af armslængdeprincippet er sket gennem OECD, der udsendte sin første rapport om emnet i 1979.²⁹ OECD Transfer Pricing Guidelines fra 1995 har dannet grundlag for den materielle skatteretlige regulering af transfer pricing på både internationalt og nationalt plan. OECD's regler er ajourført i 2010 og 2017.³⁰ De fleste overenskomster indeholder en artikel svarende til artikel 9 i OECD's modeloverenskomst, ligesom mange lande i de senere år indført korrektionsregler, der er baseret på OECD Transfer Pricing Guidelines. FN har i 2012 udarbejdet en transfer pricing-manual, der i det væsentlige er konform med OECD's regler.³¹ De materielle transfer pricing-regler gennemgås nedenfor i Del IV, V og VI.

Den anden kategori omfatter *formelle* regler, der skal forbedre skattemyndighedernes mulighed for at håndhæve – og ansprende skatteyderne til at efterleve – armslængdeprincippet. Omfattet af denne kategori er regler i intern lovgivning om oplysnings- og dokumentationspligt, bødestraf, bevisbyrde og ansættelsesfrister, jf. nedenfor i Del VII. Der findes desuden et internationalt kontrolsamarbejde mellem skattemyndighederne på tværs af landegrænser,

29. Jf. Report on Transfer Pricing and Multinational Enterprises (Paris: OECD, 1979).

30. Den seneste ajourføring af OECD's regler blev offentliggjort den 5. oktober 2015 i Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10: 2015 Final Reports (Paris: OECD, 2015). Indholdet af rapporten er godkendt af OECD's Råd den 23. maj 2016 og en ny version af OECD Transfer Pricing Guidelines blev publiceret den 10. juli 2017.

31. Jf. Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries (New York: United Nations, 2012).

der bl.a. har til formål at forbedre mulighederne for at kontrollere efterlevelsen af armslængdeprincippet.

Den tredje kategori omfatter *formelle* regler, der skal modvirke og løse konflikter om dobbeltbeskatning, som udspringer af anvendelsen af armslængdeprincippet. Omfattet heraf er regler om forhåndspris aftaler, korreponderende korrektion, den gensidige aftaleprocedure og voldgiftsprocedurer, jf. nærmere nedenfor i Del VIII.

1.7 Armslængdetest

En armslængdetest består i en prøvelse af, om prisen i en kontrolleret transaktion iagttager armslængdeprincippet. Der kan sondres mellem en empirisk armslængdetest og en hypotetisk armslængdetest.

En *empirisk* armslængdetest er baseret på priser i transaktioner mellem uafhængige parter, som er forekommet virkelig. De amerikanske regler er funderet på en empirisk armslængdetest.³² Et præjudikat for den empiriske armslængdetest er *Lufkin Foundry and Machine*, hvor skatteyderen som forsvaret for interne priser havde henvist til interne data.³³ Retten afgjorde sagen til fordel for skattemyndighederne med følgende præmisser:

»No amount of self-examination of the taxpayer's internal transactions alone could make it possible to know what prices or terms unrelated parties would have charged or demanded. We think it palpable that, if the standard set by these unquestioned regulations is to be met, evidence of transactions between uncontrolled corporations unrelated to Lufkin must be adduced in order to determine what charge would have been negotiated for the performance of such marketing services«.

Et problem forbundet med en empirisk armslængdetest er, at koncernselskaber indgår transaktioner, der ikke finder sted mellem uafhængige selskaber, eller som kun finder sted med et andet indhold. Dette forhold har voldt de amerikanske skattemyndigheder store problemer i de to sager *Xilinx* og *Altera*, der begge vedrørte spørgsmålet om, hvorvidt omkostninger til aktieløn skal medregnes som en omkostning i cost sharing-ordninger.³⁴ I begge sager var parterne enige om, at der i lignende ordninger mellem uafhængige selska-

32. Jf. treas.reg. § 1.482-1(c)(2).

33. Jf. *Lufkin Foundry and Machine Co. v. Commissioner*, 468 F.2d 805 (5th Cir. 1972).

34. Jf. *Xilinx Inc. v. Commissioner*, 598 F.3d 1191 (9th Cir. 2010) og *Altera Corp. v. Commissioner*, 145 TC 3 (2015). Se nærmere om dommene nedenfor i kapitel 17.4.1.

Kapitel 1: Introduktion

ber ikke eksplicit tages højde for værdien af aktieløn. Ifølge skattemyndighederne skyldtes dette imidlertid den principielle forskel mellem kontrollerede og uafhængige transaktioner. For uafhængige parter vil en medregning af sådanne omkostninger således påføre dem en yderligere risiko ved at være eksponeret mod aftalepartens aktiekurs og introducere et omkostningsselement, der ikke relaterer sig til det fælles projekt, idet aktiekursen påvirkes af mange andre faktorer. For koncernselskaber er det derimod alene tale om en intern allokering af en given risiko. I begge sager afgjorde domstolene, at omkostningerne *ikke* skulle medregnes, idet dette ikke skete i uafhængige transaktioner. Dommene bekræfter præferencen i amerikansk skatteret for en empirisk armslængdetest og de vilkårligheder en streng håndhævelse heraf kan medføre.

En *hypotetisk* armslængdetest er baseret på priser, som uafhængige parter formodes at ville have aftalt i en transaktion, som ikke er forekommet virkelig. I tysk skatteret har der været en præference for en hypotetisk armslængdetest, der foretages efter retsfiguren »der ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter«.³⁵ Ved en armslængdetest på baggrund heraf skal der »im Wege des Nachdenkens« simuleres en prisfastsættelsesproces, sådan som den ville være foregået mellem to uafhængige selskaber. I en dom fra 2005 har højesteret dog støttet en principiel forrang for en empirisk armslængdetest.³⁶ Senere er en empirisk armslængdetest direkte tillagt forrang i Außensteuergesetz § 1, stk. 3, 5. punktum.

Armslængdeprincippet i artikel 9, stk. 1, i OECD's modeloverenskomst indeholder ikke en præference for én af de to former for armslængdetest. OECD Transfer Pricing Guidelines er i vidt omfang funderet på en empirisk armslængdetest. Manglen på sammenlignelige uafhængige transaktioner har imidlertid betydet, at hypotetiske armslængdetest har vundet frem i de senere år. Dette gælder ikke mindst i forhold til værdiansættelsen af immaterielle aktiver, der normalt er unikke, hvorfor det nærmest pr. definition er umuligt at finde oplysninger om priser i sammenlignelige uafhængige transaktioner. Efter indkomstmetoden erstattes faktiske priser i sammenlignelige transaktioner med antagelser om den fremtidige indkomst knyttet til udnyttelsen af det immaterielle aktiv, der er genstand for en overdragelse.

35. Jf. Franz Wassermeyer, Steuerberater-Jahrbuch, 1997/98, p. 79 ff, og id., i H. Flick, F. Wassermeyer og H. Baumhoff: Außensteuerrecht, § 1, m.nr. 110.

36. Jf. Bundesfinanzhof's dom af 6. april 2005, I R 22/04 (Der Betrieb, 2005, p. 1661).

1.8 Priskorrektion

1.8.1 Fiksering og beskæring

En priskorrektion efter armslængdeprincippet kan gennemføres ved at *fikser* yderligere indtægter eller udgifter hos de berørte skatteydere. En fiksering er relevant, hvis den aftalte pris er *lavere* end armslængdeprisen. Der vil i givet fald blive lagt et større pengebeløb til grund for beskatningen end det aftalte, dvs. en højere indtægt for sælger og en højere udgift for køber.

En priskorrektion kan også ske ved at *beskære* indtægter og udgifter hos skatteyderne. En beskæring er relevant, hvis den aftalte pris er *højere* end armslængdeprisen. Der vil i så fald blive lagt et mindre pengebeløb til grund for beskatningen end det aftalte, dvs. en lavere indtægt for sælger og en lavere udgift for køber.

Den samlede nettopriskorrektion hos de involverede skatteydere vil være nul, uanset om der foretages en fiksering eller beskæring. En priskorrektion indebærer dermed alene en *omfordeling* af indkomst mellem skatteyderne.

1.8.2 Primær og korresponderende korrektion

En priskorrektion kan opdeles i en primær korrektion og korresponderende korrektion.³⁷ En *primær* korrektion foretages hos den skatteyder, som har solgt en vare m.v. for en lavere pris end armslængdeprisen, eller som har købt en vare m.v. for en højere pris end armslængdeprisen. Korrektionen vil derfor forhøje skatteyderens afståelsessum eller reducere skatteyderens anskaffelsessum. I begge tilfælde vil korrektionen have karakter af en *indkomstforhøjelse*.

En *korresponderende* korrektion foretages hos modparten og vil følgelig reducere skatteyderens afståelsessum eller forhøje skatteyderens anskaffelsessum. I begge tilfælde vil korrektionen have karakter af en *indkomstnedsættelse*. En primær og korresponderende korrektion skal i princippet modsvare hinanden, hvorved indkomsten for skatteyderne under ét hverken forhøjes eller reduceres. Opdelingen i en primær og korresponderende korrektion følger af artikel 9, stk. 1 og 2, i OECD's modeloverenskomst.

37. Jf. punkt 4.32-4.39 i OECD Transfer Pricing Guidelines (2017-versionen).

1.9 Sekundær korrektion

På baggrund af en primær og korresponderende korrektion vil en kontrolleret transaktion skatteretligt være behandlet, som om prisen iagttag armslængdeprincippet. En priskorrektion ændrer imidlertid ikke ved det faktum, at den kontrollerede transaktion faktisk har medført en overførsel af en formuefordel mellem skatteyderne svarende til forskellen mellem armslængdeprisen og den faktiske pris (sekundær transaktion). En sekundær transaktion kan udløse en *sekundær korrektion* hos den part, som har fået foretaget en korresponderende korrektion.³⁸ Den skatteretlige kvalifikation af en sekundær transaktion kan kompliceres i internationale transaktioner, hvis indkomsten ifølge lovgivningen i det ene land, begge lande og/eller ét eller flere tredjelande anses for at passere en eller flere andre skatteydere.³⁹ En formuefordel, som overføres mellem søsterselskaber hjemmehørende i forskellige lande, kan f. eks. anses for skatteretligt at have passeret et moderselskab hjemmehørende i et tredjeland.

38. Jf. punkt 4.68-4.78 i OECD Transfer Pricing Guidelines (2017-versionen).

39. Jf. punkt 4.72 i OECD Transfer Pricing Guidelines (2017-versionen).