

48

Transfer Pricing i Norden

Af partner og leder af Deloittes Transfer Pricing Team i København Jonathan Bernsen og konsulent Benedicte Byrgesen, Deloitte

Artiklen beskriver transfer pricing-reglerne i Danmark, Sverige, Norge og Finland, herunder dokumentationskrav, bøder og krav til selvangivelsen. Der sættes i artiklen fokus på forskelle og ligheder i de enkelte lande. I et bilag til artiklen opsummeres reglerne skematisk.

1. Indledning

De nordiske lande har de senere år har indført omfattende transfer pricing-regler, herunder lovgivning om armslængdeprincippet og særlige dokumentationskrav. På trods af landespecifikke forskelle har de nordiske regler flere fælles træk, hvilket skaber regionale muligheder for planlægning og dokumentation. Det, som i særdeleshed kendetegner transfer pricing-området i Norden, er skattemyndighedernes stigende fokus og en tendens til mere komplicerede reguleringer, herunder introduktion af bøder relateret til transfer pricing i Danmark og Finland.

Denne artikel giver et overblik over transfer pricing-reglerne i Danmark, Sverige, Norge og Finland ved at fremhæve forskelle og ligheder. I bilag til artiklen er landenes regler opsummeret på en række centrale områder.

2. Danmark

Mange internationale selskaber med base i Danmark har designet en transfer pricing-model og arbejder løbende på at tilpasse modellen, så den passer med forretningsmodellen. Dette kan eksempelvis inkludere flytning af produktionsaktiviteter til f.eks. Østeuropa eller Asien. Desuden ses et stigende fokus på immaterielle rettigheder i de fleste brancher.

De danske skattemyndigheder har i den seneste tid sat større fokus på transfer pricing, bl.a. ved at præcisere rækkevidden af dokumentationskravet. Desuden er der indført bødebestemmelser specifikt for transfer pricing. Endelig er TP-ligningscentrene under fortsat opbygning med voksende erfaring til følge.

2.1. Dansk transfer pricing-lovgivning

Den gældende danske transfer pricing-lovgivning blev indført i 1998.¹ I henhold til den danske lovgivning skal armslængdeprincippet anvendes både ved transaktioner med danske og udenlandske selskaber og faste driftssteder. Skatteyder skal indlevere særlig information om transfer pricing i forbindelse med selvangivelsen samt udarbejde og opbevare transfer pricing-dokumentation. Hvis den skattepligtige ikke lever op til kravene om udarbejdelse af en dokumentation, kan det medføre bøder, og skattemyndighederne kan foretage en skønsmæssig ansættelse af den skattepligtige indkomst.

2.1.1. Krav til selvangivelsen

Skattepligtige, der har danske og udenlandske kontrollerede transaktioner, skal vedlægge information vedrørende karakter og omfang af sådanne kontrollerede transaktioner som bilag til selvangivelsen. Den skattepligtige skal udfylde blanketten 05.021 "Kontrollerede transaktioner" (samme blanket på engelsk har nr. 05.022).² Formålet med dette bilag er at give skattemyndighederne et værktøj til at udvælge og identificere skattepligtige til revision. På bilaget skal den skattepligtige oplyse om den primære forretningsaktivitet og specificere omfanget af de kontrollerede transaktioner for 26 prædefinerede transaktionstyper. Af de 26 typer henviser de 14 til resultatopgørelsen og de øvrige 12 til balancen.

Kravene til selvangivelsen gælder for alle indkomstår påbegyndt den 1/1 1998 eller senere.

2.1.2. Armslængdeprincippet

Armslængdeprincippet er indarbejdet i ligningslovens § 2. Skattepligtige under fælles kontrol skal anvende priser og betingelser for transaktioner, der ville være blevet benyttet, såfremt transaktionerne havde været indgået mellem uafhængige parter. Bestemmelsen gælder for indenlandske og grænseoverskridende transaktio-

ner, og gælder alle transaktionstyper. Begrebet "kontrol" inkluderer enheder, der direkte eller indirekte, ejer mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller kontrollerer mere end 50 pct. af stemmerettighederne i en anden enhed. Når det skal afgøres, om der er tale om kontrol, skal den skattepligtige medregne aktiekapital og stemmerettigheder hos andre skattepligtige, hvis der foreligger en aftale om udøvelse af fælles kontrol mellem aktionærerne. Selskaber betegnes som værende under fælles kontrol, hvis de deler ledelse. Dette gælder også, selv om aktionærerne ikke er de samme. Endelig gælder det, at transparente enheder, hvor den samme gruppe af selskabsdeltagere har kontrollerende indflydelse eller har fælles ledelse, er omfattet af kontrolbegrebet.

2.1.3. Dokumentationskrav

Skattepligtige, der har kontrollerede transaktioner, skal udarbejde og opbevare transfer pricing-dokumentation³ for både indenlandske og grænsoverskridende kontrollerede transaktioner.⁴ Dokumentationskravet gælder også faste driftsteder. Det grundlæggende krav til transfer pricing-dokumentationen er, at den skal dokumentere, (1) hvordan priser, betingelser og vilkår i forbindelse med kontrollerede transaktioner fastsættes, og (2) at de kontrollerede transaktioner er gennemført i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Små og mellemstore selskaber er til en vis grad fritaget for dokumentationskravene. Fritagelsen for små og mellemstore selskaber gælder for indkomstår, der begynder den 1/1 2005 eller senere.

Ifølge bekendtgørelse nr. 42 af 24/1 2006 "Bekendtgørelse om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner" skal transfer pricing-dokumentation indeholde følgende:

- en beskrivelse af virksomheden, inkl. juridisk struktur, organisationsstruktur, historisk beskrivelse, beskrivelse af branchemæssige forhold samt en oversigt, der viser de seneste 3 års omsætning og EBIT (earnings before interest and taxes) for den skattepligtige og de

associerede selskaber, som den skattepligtige har haft kontrollerede transaktioner med;

- en beskrivelse af de kontrollerede transaktioner, inkl. alle aftaler om omkostningsfordeling;
- en sammenligneligheds-/økonomisk analyse;
- en beskrivelse af implementeringen af principperne for prisfastsættelsen, inklusiv foretagne prisjusteringer; og
- kopier af skriftlige aftaler vedrørende de kontrollerede transaktioner.

Transfer pricing-dokumentationen skal være til rådighed på de danske skattemyndigheders forespørgsel inden for 60 dage. Dokumentationen skal, jf. bogføringsloven, opbevares i mindst 5 år efter endt regnskabsår. Den skattepligtige skal udarbejde en databaseundersøgelse, hvis de danske skattemyndigheder kræver det. Skattemyndighederne skal give den skattepligtige en frist på 60-90 dage til at færdiggøre og indsende resultatet af databaseundersøgelsen. Såfremt skattemyndighederne forlanger en databaseundersøgelse, skal den leve op til SKATs vejledning, "Vejledningen Transfer Pricing; Kontrollerede transaktioner, Dokumentationspligt", hvorimod en databaseundersøgelse udarbejdet i forbindelse med transfer pricing-dokumentationen ikke nødvendigvis skal følge vejledningen.

Danmark har indført bøder på transfer pricing-området for at sikre, at de skattepligtige udarbejder transfer pricing-dokumentation. Der er to bødebestemmelser:

- en bøde på 10 pct. af en forhøjelse, hvis der ikke er udarbejdet nogen dokumentation⁵
- hvis dokumentationen ikke er udarbejdet i overensstemmelse med kravene, udløses en bøde på op til 200 pct. af udgifterne, som den skattepligtige har sparet ved ikke at udarbejde dokumentationen. Denne bøde er også gældende, hvis der ingen reguleringer kommer efter en transfer pricing-gennemgang.

Bøderne er relevante for indkomstår, der begynder den 2/4 2006 eller senere. Hvis den skattepligtige ikke udarbejder dokumentation, kan SKAT foretage en skønsmæssig ansættelse.

2.2. Udviklingen på det danske transfer pricing-område

Introduktionen af dokumentationskrav og armslængdeprincippet i dansk lovgivning førte ikke umiddelbart til en stigning i transfer pricing-relaterede revisioner. Frem til 2002 var det i realiteten mest danske selskaber, som blev pålagt bødestraf eller mødte vedvarende revisioner i udlandet, der havde fokus på transfer pricing. De begrænsede aktiviteter på revisionsområdet i Danmark skyldes formentlig, at de danske skattemyndigheder havde en meget begrænset erfaring med transfer pricing. Hertil kommer, at der er en naturlig forsinkelse fra introduktionen af dokumentationskravene til en reel stigning i revisionsaktiviteterne.

I dag har skattemyndighederne i Danmark implementeret en ny struktur, hvilket bl.a. betyder, at transfer pricing-sagerne behandles samlet på 6 specialiserede transfer pricing-centre.

Introduktionen af dokumentationsbekendtgørelsen har betydet, at det for de skattepligtige og skattemyndighederne er blevet mere gennemskueligt, hvad en transfer pricing-dokumentation skal indeholde. Det er endnu for tidligt at drage konklusioner vedrørende håndhævelsen af dokumentationsbekendtgørelsen, og hvordan denne fortolkes af Landsskatteretten og domstolene.

3. Sverige

3.1. Baggrund

Den 2/6 2006 vedtog det svenske parlament et lovforslag⁶ med det formål at forhindre økonomiske kriminalitet og skatteunddragelse. Lovforslaget indeholder en forpligtelse for internationale selskaber til at udarbejde transfer pricing-dokumentation ved grænseoverskridende koncerninterne transaktioner. Lovgivningen⁷ trådte i kraft den 1/1 2007.

3.2. Skattepligtige, der er berørt af lovgivningen

Lovgivningen finder anvendelse på transaktioner mellem associerede virksomheder. Definitionen af associeret virksomhed følger den generelle definition i den svenske indkomstskattelov.⁸ I tilfælde, hvor associationen er begrænset til direkte eller indirekte ejerskab i en eller flere selskaber, er dokumentationskravene begrænse-

de til de forhold, hvor en virksomhed ejer mere end 50 pct. af kapitalen. Derudover skal alle, hvis de ejer eller kontrollerer stemmerne i en sådan grad, at de faktisk kan udøve indflydelse, uanset andel af ejerskab være inkluderet i definitionen.⁹

Der er ingen lempelse for dokumentationspligten vedrørende små eller mellemstore virksomheder. Den svenske regering begrundet manglen på lempelse med, at der ikke er nogen forpligtelse til at indsende information med selvangivelsen, som det ellers tidligere var foreslået af det svenske skatteråd i 2003. Som beskrevet nedenfor er selskaber med transaktioner af mindre værdi imidlertid underlagt lempelse ved særlige forordninger udstedt af de svenske skattemyndigheder.

Transaktioner med faste driftssteder er ikke omfattet af dokumentationskravet.

3.3. Dokumentationskrav

3.3.1. Hovedreglen

Selve lovgivningen tjener som en overordnet ramme for kravene til indholdet af en transfer pricing-dokumentation. Lovgivningen suppleres af bekendtgørelser og vejledninger udstedt af de svenske skattemyndigheder. Dokumentationen skal indeholde:

- en beskrivelse af virksomheden, dens organisation og aktiviteter;
- typen og størrelsen af transaktionerne inddelt i følgende kategorier: varer, serviceydelser, immaterielle aktiver og finansielle transaktioner;
- en funktionsanalyse;
- den anvendte transfer pricing-metode; og
- en sammenlignelighedsanalyse.

Den information, som den skattepligtige skal oplyse, er yderligere beskrevet i bekendtgørelser og vejledninger. Dette er f.eks. information om, at koncerninterne transaktioner skal være baseret på de sammenlignelighedsfaktorer, som er beskrevet i OECD's Guidelines,¹⁰ og skal beskrive transaktionstype, værdi, størrelse, andre betingelser, den potentielle relation til andre transaktioner, der påvirker prisfastsættelsen, og

omkostningsbasen, allokeringsmetoden og prisforhøjelse ved indirekte omkostningsbestemte oprævede serviceydelser.

Dokumentationen skal indeholde enhver aftale, der er væsentlig for prisfastsættelsen, eller en liste med disse aftaler.

3.3.2. Lempelse for transaktioner af mindre værdi

Bekendtgørelserne udstedt af de svenske skattemyndigheder lempet dokumentationskravene for selskaber med transaktioner af mindre værdi. Definitionen af mindre værdi er som følger:

- vedrørende varer: en årlig markedsværdi af transaktionen pr. enhed inden for gruppen af 630 Basic Amounts;¹¹ og
- vedrørende andre transaktioner undtagen transaktioner, der involverer salg af immaterielle aktiver: en årlig markedsværdi af transaktionen pr. enhed inden for gruppen af 125 Basic Amounts.

En skattepligtig, der er kvalificeret til lempelse, skal alene oplyse følgende:

- koncernens juridiske og organisatoriske struktur;
- andre deltagere i koncerninterne transaktioner og information om denne enheds virksomhed;
- type, størrelse og værdi af transaktionerne;
- prisfastsættelsesmetode; og
- sammenlignelige transaktioner, hvis sådanne transaktioner har været analyseret af den skattepligtige.

3.4. Tidshorisont for tilvejebringelse af dokumentationen

Den skattepligtige skal kunne levere dokumentationen, når de svenske skattemyndigheder anmoder herom. Den skattepligtige er således ikke pålagt at indsende en årlig dokumentation til skattemyndighederne. Dokumentationen skal være til rådighed senest på datoen for indlevering af selvangivelsen for det pågældende indkomstår. Dette betyder, at for selskaber med indkomstår, der begynder 1/1 2007, er fristen maj 2008. For selskaber med forskudt indkomstår, der starter efter 1/1 2007, er fristen maj 2009.

3.5. Bødekrav

Lovgivningen indeholder ikke transfer pricing-specifikke bødebestemmelser ud over dem, der allerede eksisterer, vedrørende unøjagtig eller vildledende information. Desuden kan der ske justeringer i den skattepligtige indkomst.

De nuværende svenske regler om bøder fastslår, at udelukkende unøjagtige eller vildledende information vil resultere i bøder. Hvis den skattepligtige åbenlyst har oplyst om den faktiske situation, men forsømmer at foretage en nøjagtig bedømmelse af de juridiske konsekvenser, vil en bøde som udgangspunkt ikke blive pålagt. Informationer, som den skattepligtige opgiver, kan betragtes som unøjagtige eller vildledende, hvis det er indlysende, at informationerne er usande, eller hvis den skattepligtige har udeladt obligatoriske informationer. Bøden for selskabet for denne overtrædelse er p.t. 40 pct. af det beløb, der vedrører indkomstreguleringen.¹²

Bevisbyrden for unøjagtig eller vildledende information ligger hos skattemyndighederne. På baggrund af selskabernes forpligtelse til at udarbejde dokumentationen får skattemyndighederne bedre mulighed for at vurdere, om transaktionen lever op til kravene for armslængdeprincippet. Dette vil dog ikke resultere i nogen forskydning af bevisbyrden, der fortsat vil ligge hos skattemyndighederne.

4. Norge

4.1. Baggrund

I juni 2007 vedtog det norske parlament nye transfer pricing-dokumentationsregler. Ifølge reglerne er den skattepligtige forpligtet til at indsende transfer pricing-dokumentation inden for 45 dage efter anmodning fra skattemyndighederne. Skattepligtige skal ligeledes sammen med selvangivelsen hvert år indsende en sammenfattende oversigt over alle koncerninterne transaktioner (RF-1123) "Oplysninger om kontrollerede transaksjoner og mellomværender". Indsendelse af den årlige oversigt over transaktioner skal ske fra indkomståret 2007, og oversigten skal indsendes sammen med selvangivelsen for 2007. Dokumentationskravene træder i kraft fra og med indkomståret 2008.

Armslængdeprincippet er generelt beskrevet i norsk ret, hvori det angives, at hvor den skatte-

pligtige indkomst bliver reduceret grundet direkte eller indirekte forbindelse mellem parterne, kan skattemyndighederne fastsætte armslængdeindkomsten eller omkostninger ved skønsmæssigt at anslå disse.

Selv om Norge indtil nu ikke har haft egentlige dokumentationsregler, har skattemyndighedernes fokus på transfer pricing været stigende i de seneste år.

4.2. Skattepligtige, der er berørt af lovgivningen

Reglerne gælder for norske selskaber (og andre ikke-transparente enheder som f.eks. fonde og pensionsfonde), som ejer eller kontrollerer mere end 50 pct. af et andet selskab, samt norske selskaber, som ejes eller kontrolleres mere end 50 pct. af et udenlandsk selskab. Både den direkte og indirekte kontrol er beskrevet i reglerne, som dækker både grænseoverskridende og rent norske transaktioner. Kontrolkriteriet dækker over ejerskab af aktier ligesom kontrol i form af stemmer, retten til at vælge et flertal af bestyrelsesmedlemmerne eller aftaler, som giver et selskab bestemmelsesret over et andet selskab.

De norske transfer pricing-regler omfatter også udenlandske selskaber, som er skattepligtige til Norge (faste driftssteder). Dette skyldes hovedsageligt den omfattende brug af faste driftssteder inden for offshore-industrier. Onshore-industrien har også været påvirket af den omfattende brug af faste driftssteder, og homogenitet mellem de forskellige former for juridiske enheder var hovedargumentet for at inkludere faste driftssteder i de norske transfer pricing-regler. Eftersom norsk lov ikke indeholder nogen definition af fast driftssted, vil definitionen i den gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst være afgørende. Hvor der ikke eksisterer en dobbeltbeskatningsoverenskomst, vil begrebet generelt have den samme betydning som i OECD's modeloverenskomst.

Som udgangspunkt skal alle transaktioner, som udføres, når ejerskabs- eller kontrolkriteriet er overholdt, påføres bilaget til selvangivelsen, og transaktionerne er omfattet af dokumentationskravene. Der er dog vedtaget visse minimumsbestemmelser, jf. nedenfor.

4.3. Krav til selvangivelsen

Hensigten med selvangivelsesoplysninger er at give skattemyndighederne et bedre overblik over de kontrollerede transaktioner og en indikation af, hvilke virksomheder der skal undersøges nærmere. Dette er på linje med det stigende fokus på transfer pricing, som de norske skattemyndigheder har iværksat de seneste år.

Skattepligtige skal ikke angive selvangivelsesoplysninger, hvis summen af alle kontrollerede transaktioner ikke overstiger 10 mio. NOK, og summen af den koncerninterne gæld (både almindelig gæld og varegæld) ikke overstiger 25 mio. NOK. Alle koncerninterne transaktioner og saldi, f.eks. tilgodehavender og gældsforpligtelserne, skal medregnes. Skattepligtige skal også indsende information om ensidige transaktioner, dvs. hvor ingen modydelse er fastsat.

4.4. Dokumentationskrav

Små og mellemstore selskaber er undtaget fra transfer pricing-dokumentationskravet. Undtagelsen gælder, når selskabet på konsolideret basis har mindre end 250 medarbejdere og har en salgsomsætning, som ikke overstiger 400 mio. NOK (ca. 50 mio. EUR), eller en total balance, som ikke overstiger 350 mio. NOK (ca. 43 mio. EUR).¹³

Dokumentationen skal indeholde følgende elementer:

- en beskrivelse af organisationen, virksomheden og dens forretninger, herunder en oversigt over den juridiske og den organisatoriske struktur inklusive en oversigt over parternes aktiviteter, og markeder;
- en beskrivelse af de kontrollerede transaktioner;
- en funktionsanalyse; og
- en sammenligningsanalyse.

Det er uklart, hvorvidt den skattepligtige er forpligtet til at udføre en benchmark-analyse. Reglerne omfatter ikke en sådan analyse, men det fremgår af det forberedende arbejde, at den skattepligtige selv skal vurdere, om en sådan analyse er nødvendig. På den anden side fremgår det, at den skattepligtige skal angive grunden til, hvorfor en sådan analyse ikke er foretaget. Ikke desto mindre skal den skattepligtige kunne præsentere

en økonomisk analyse, som danner grundlaget for virksomhedens koncerninterne afregningspriser.

Reglerne beskriver ikke brugen af udenlandske sammenlignelige selskaber, men eftersom de norske regler skulle være i overensstemmelse med den internationale fremgangsmåde, forudsættes det, at paneuropæiske sammenlignelige selskaber vil blive accepteret. Formelt set vil dette dog forblive uklart, indtil der findes yderligere vejledning eller praksis på området.

Af de norske regler fremgår det, at metoderne i OECD's Guidelines skal benyttes til at dokumentere den koncerninterne prisfastsættelse. I OECD's Guidelines er de foretrukne metoder de traditionelle transaktionsmetoder. I princippet bør TNMM (Transactional Net Margin Method) accepteres i Norge som en supplerende metode til at sikre en armslængdeaf lønning. Dog har de norske skattemyndigheder ved revision, og senest ved en serie artikler, på udfordrende vis anført, at TNMM ikke er i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Selv om Norge ikke har indført en "best method"-terminologi, anbefaler de norske skattemyndigheder, at den skattepligtige forklarer, hvorfor den anvendte metode synes at være den mest hensigtsmæssige.

4.5. Bødekrav

Der eksisterer ingen specifikke transfer pricing-bøder i norsk ret. Almindelige skattebøder pålægges ved transfer pricing-justeringer. Bøderne udgør som udgangspunkt 30 pct. af skatten, men kan under særlige omstændigheder reduceres til 15 pct. eller forhøjes til 60 pct.

Dokumentationen skal forefindes skriftligt, enten i elektronisk form eller på papir, og skal være udarbejdet på norsk, dansk, svensk eller engelsk. Den skattepligtige skal indsende dokumentationen inden for 45 dage efter anmodning fra skattemyndighederne. Al dokumentationsmateriale bliver opbevaret i 10 år.

Hvis den skattepligtige undlader at indsende dokumentationen efter anmodning fra skattemyndighederne, kan skattemyndighederne fastsætte den skattepligtige indkomst skønsmæssigt. Hvis dokumentationen ikke bliver indsendt, kan skattemyndighederne ligeledes afvise enhver klage.

5. Finland

5.1. Generelt

De finske skattemyndigheder har igennem de sidste 10 år haft stigende fokus på transfer pricing. I mangel af specifikke dokumentationskrav og ressourcer har de finske skattemyndigheder hovedsagligt fokuseret på emner som management fees. De finske skattemyndigheder har igennem de sidste 10 år – og specielt efter etableringen af et særligt kontor for store selskaber i slutningen af 1990'erne – udvidet sin indsats over for finske internationale virksomheder hvad angår transfer pricing-spørgsmål. Der har på det seneste været diskussioner i finske skattetidsskrifter, som viser en stigende interesse fra skattemyndighedernes side hvad angår omstruktureringer og immaterielle rettigheder. Grundet de senest vedtagne dokumentationskrav (den 31/12 2006) forventes der en større grundlæggende ændring til en mere struktureret tilgang.

5.2. Finske transfer pricing-regler

5.2.1. Armslængdeprincippet

De finske regler foreskriver, at associerede virksomheder skal overholde armslængdeprincippet for sine koncerninterne transaktioner. Dette gælder ved både indenlandske og grænseoverskridende transaktioner. En justering af den skattepligtige indkomst kan foretages, hvis den skattepligtiges transaktioner ikke har været på armslængdevilkår.

5.3. Nye transfer pricing-dokumentationskrav i Finland

5.3.1. Dokumentationskrav

Finlands transfer pricing-regler trådte i kraft den 1/1 2007, og dokumentationskravene gælder for indkomstår, der påbegyndes den 1/1 2007 og efter.

Virksomhederne er ikke pålagt at dokumentere transaktioner mellem finske selskaber, men transaktionerne kan stadig blive underlagt en transfer pricing-vurdering fra skattemyndighedernes side, jf. ovenfor. Dokumentationskravene gælder for såvel selskaber som faste driftssteder.

Dokumentationskravet gælder for associerede parter. To parter anses for at være associeret,

hvis den ene part kontrollerer den anden part, eller hvis en tredjepart alene eller sammen med en associeret part kontrollerer begge parter i transaktionen. Den ene part betragtes som at have kontrol over den anden part, hvis parten direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af kapital- eller stemmerettighederne, eller hvis parten direkte eller indirekte er berettiget til at udnævne/udpege halvdelen af bestyrelsesmedlemmerne eller en lignende forsamling/gruppe/organ, som har disse rettigheder. Endelig anses to parter for at være associerede, hvis den ene part er i stand til at udøve faktisk kontrol over den anden part.

Dokumentation skal udarbejdes for hvert indkomstår. Dokumentation bør forberedes i overensstemmelse med den model, som beskrives i EU Code of Conduct,¹⁴ under hensyntagen til OECD Guidelines.¹⁵ Dokumentationen kan udarbejdes på finsk eller svensk. Engelsk vil i de fleste tilfælde også blive acceptere.

Dokumentationen bør bl.a. indeholde følgende punkter:

- En generel beskrivelse af den skattepligtiges forretningsaktiviteter med særlig vægt på forretningsstrategi.
- En beskrivelse af forbindelsen mellem de associerede virksomheder. De associerede virksomheder bør navngives, og det bør fremgå, hvad deres tilknytning er baseret på. En beskrivelse af koncernens struktur bør også vedlægges.
- Information om transaktioner, som er foretaget med associerede parter, f.eks. indkøb af produkter og salg, service, omkostningsdeling/cost sharing og finansiering) samt information om aftaler vedrørende transaktioner mellem de associerede virksomheder/selskaber.
- En funktionsanalyse.
- En sammenlignelighedsanalyse. Det skal i den forbindelse nævnes, at der i forarbejderne vedrørende behandlingen af sammenlignelige data (transaktioner eller selskaber) henvises til EU Code of Conduct. Dermed kan det formentlig konkluderes, at sammenlignelige data fundet gennem søgning på pan-europæisk plan kan anvendes i Finland.

Dokumentationskravet er begrænset, hvis den samlede sum af de årlige koncerninterne transaktioner, som er foretaget af den skattepligtige, ikke overstiger 500.000 EUR.

Eftersom de ovennævnte regler er af relativ ny dato, eksisterer der endnu ingen praksis.

5.3.2. *Fritagelse for små og mellemstore virksomheder*

Små og mellemstore virksomheder/selskaber (SME) er ikke omfattet af dokumentationskravene.

I overensstemmelse med EU-definitionen af et SME anses en skatteyder som omfattet, hvis det beskæftiger færre end 250 personer og har en årsomsætning på mindre end 50 mio. EUR eller en årlig balance, der er mindre end 43 mio. EUR. Det bør noteres, at skattemyndighederne alligevel i alle tilfælde ville være berettiget til at anmode om information fra den skattepligtige vedrørende anvendelsen af armslængdeprincippet i koncerninterne transaktioner, og at en eventuel afvigelse fra armslængdeprincippet kan resultere i en justering af den skattepligtige indkomst.

5.3.3. *Forpligtelse til at indsende transfer pricing-dokumentation*

En skattepligtig skal indsende dokumentation inden for 60 dage fra den dato, hvor skattemyndighederne har anmodet om dokumentation. Skattemyndighederne kan anmode om dokumentationen 6 måneder efter regnskabsårets udløb. Skattemyndighederne er også berettiget til at anmode om flere informationer vedrørende dokumentationen, som skal forelægges skattemyndighederne inden for 90 dage fra anmodningsdagen. Skatteyder er ikke forpligtet til at indsende transfer pricing-dokumentation i forbindelse med selvangivelsen.

5.3.4. *Justeringer*

De finske skattemyndigheder kan foretage en skønsmæssig ansættelse. Hvis der foretages en justering, kan der pålægges en ekstra skat på indkomsten på op til 30 pct. (i praksis normalt 5-10 pct.) samt renter.

5.3.5. Bødekrav

En skattepligtig, der ikke har indsendt tilstrækkelig dokumentation, kan modtage bøde på maks. 25.000 EUR.

6. Sammenligning af de nordiske transfer pricing-regler

Transfer pricing-lovgivningen i de nordiske lande har en række fællestræk, som kan skabe synergieffekter for skattepligtige, der har transaktioner med selskaber i flere nordiske lande. Bl.a. accepterer alle de nordiske lande samtlige transfer pricing-metoder beskrevet i OECD's Guideline. Det er endvidere som udgangspunkt accepteret at anvende pan-nordiske benchmark-analyser i alle de nordiske lande. Dette muliggør udarbejdelse af pan-nordiske transfer pricing-dokumentationer fremfor landespecifikke dokumentationer.

Landespecifikke forskelle gør sig dog fortsat gældende. Her kan det bl.a. fremhæves, at kun Danmark og Finland har transfer pricing-specifikke bøder, at kun Danmark og Norge har krav om særlig information i forbindelse med selvangivelsen, samt at kun lovgivningen i Danmark, Norge og Finland omfatter faste driftssteder.

Væsentlige forskelle og ligheder i de nordiske landes transfer pricing-lovgivning er opsummeret skematisk i bilaget sidst i artiklen.

7. Konklusion

Det nordiske transfer pricing-område har i de seneste år gennemgået en markant forandring. Inden for en 2-årig periode er antallet af lande med transfer pricing-dokumentationskrav steget fra et til fire. Dokumentationskravene i Skandinavien har en række forskelligheder, men også flere ligheder. Det må derfor forventes, at flere selskaber vil anvende en regional tilgang vedrørende transfer pricing-dokumentation for koncernselskaber i de nordiske lande og derved benytte sig af de mange ligheder i dokumentationsreglerne.

Bilag

Transfer pricing-lovgivning i de nordiske lande

1. Skattemyndighederne og lovgivning

Danmark:

- Skatteministeriet
- Ligningslovens § 2
- Skattekontrollovens § 3 B

Norge:

- Skattedirektoratet (de norske skattemyndigheder)
- Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 13-1

Sverige:

- Skatteverket (de svenske skattemyndigheder)
- Inkomstskattelagen 14:19-20
- Lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter 19:2a-2b

Finland:

- Verohallinto (de finske skattemyndigheder)
- Tax Procedure Act § 14a-c, 31 og 32

2. Reglerne gælder for følgende regnskabsår:

Danmark:

- Indkomstår, der begynder 1/1 1999 og herefter

Norge:

- Indkomstår for 2008 og herefter

Sverige:

- Indkomstår, der begynder 1/1 2007 og herefter

Finland:

- Indkomstår, der begynder 1/1 2007 og herefter

3. Specifikke TP-bøder

Danmark:

- Ja, en bøde på 10 pct. på enhver regulering + op til 200 pct. af de udgifter, som den skattepligtige har sparet ved ikke at udarbejde dokumentationen

Norge:

- Ingen specifikke TP-bøder (Normalt skatte-tillæg. Udgangspunktet er 30 pct. af skatten på indkomstreguleringen, men kan under særlige omstændigheder reduceres til 15 pct. eller forhøjes til 60 pct.)

Sverige:

- Ingen specifikke TP-bøder (Normalt skatte-tillæg på op til 40 pct. af skatten på indkomstreguleringen)

Finland:

- Ja, op til 30 pct. af reguleringen + maks. 25.000 EUR for ikke at leve op til kravene/mangelfuld dokumentation

4. Forpligtelse til at indsende TP-information sammen med selvangivelsen

Danmark:

- Ja, der skal benyttes en særlig blanket til dette formål

Norge:

- Ja, der skal benyttes en særlig blanket til dette formål

Sverige:

- Nej

Finland:

- Nej

5. Frist for indsendelse af dokumentationen

Danmark:

- På forlangende fra skattemyndighederne, inden for 60 dage

Norge:

- 45 dage

Sverige:

- På forlangende fra skattemyndighederne

Finland:

- På forlangende fra skattemyndighederne, inden for 60 dage

6. Hører faste driftssteder ind under reglerne?

Danmark:

- Ja

Norge:

- Ja

Sverige:

- Nej

Finland:

- Ja, faste driftssteder af udenlandske selskaber i Finland, ikke modsat

7. Hører indenlandske transaktioner ind under reglerne?

Danmark:

- Ja

Norge:

- Ja

Sverige:

- Nej

Finland:

- Ja, men der er ingen dokumentationskrav

8. Mulighed for Advanced Pricing Agreement (APA)

Danmark:

- Ja (både unilateral og bilateral)

Norge:

- Nej

Sverige:

- Ja, bilateral i overensstemmelse med gældende DBO

Finland:

- Unilateral tilgængelig. Eventuelt bilateral i henhold til gældende DBO

9. Krav vedrørende sprog

Danmark:

- Dansk, svensk, norsk eller engelsk

Norge:

- Norsk, dansk, svensk eller engelsk

Sverige:

- Svensk, dansk, norsk eller engelsk

Finland:

- Finsk eller svensk, engelsk er som hovedregel også tilladt

10. Begrænsninger i dokumentationskravet

Danmark

- Skattepligtige – der, alene eller sammen med koncernforbundne selskaber – har mindre end 250 ansatte og enten har samlede aktiver på mindre end 125 mio. DKK eller en nettoomsætning på mindre end 250 mio. DKK, skal kun udarbejde skriftlig dokumentation om, hvordan priser og betingelser er fastsat for:

- kontrollerede transaktioner med fysiske og juridiske personer, der er skattemæssigt beliggende i en fremmed stat, som ikke har indgået en dobbeltbeskatningsaftale med Danmark, og som ikke er medlem af det Europæiske Økonomiske Fællesskab (EEC) eller det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde (EEA),
- kontrollerede transaktioner med et fast driftssted beliggende i en fremmed stat, som ikke har indgået en dobbeltbeskatningsaftale med Danmark, og som ikke er medlem af det Europæiske Økonomiske Fællesskab (EEC) eller det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde (EEA),
- kontrollerede transaktioner med et fast driftssted beliggende i Danmark, såfremt at den skattepligtige er bosiddende i en fremmed stat, der ikke har indgået en dobbeltbeskatningsaftale med Danmark, og som ikke er medlem af EU eller det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde (EEA).

Norge

- Kun koncerner (inkl. alle relaterede verdensomspændende selskaber) med mere end 250 ansatte og en koncernomsætning over 400 mio. NOK eller en samlet balance over 350 mio. NOK er omfattet.

Sverige

- Selskaber med transaktioner af mindre værdi har lov til at udarbejde en forenklet dokumentation. Lempelsen tyder på, at ingen funktionsanalyse skal udarbejdes. Derudover skal

sammenlignelighedsanalysen kun med, hvis der er udarbejdet en af selskabet. Transaktioner af mindre værdi er defineret som transaktioner med færre end 630 Basic Amounts for varer og 125 Basic Amounts for andre transaktioner, dog undtagen transaktioner med immaterielle aktiver, der altid skal dokumenteres (1 Basic Amount er lig 40.300 SEK for 2007).

Der er ikke krav om, at faste driftssteder skal udarbejde transfer pricing-dokumentation.

Finland

- Der er en undtagelse for dokumentationskravene til små og mellemstore virksomheder. Den finske lovgivning er baseret på “the EU Commission 2003/361 EC Recommendation”. Finske selskaber, der er uafhængige små eller mellemstore, skal leve op til dokumentationskravene, hvis de er kontrolleret af større ikke-finske selskaber.

Et selskab bliver betragtet som en SME, hvis selskabet har færre end 250 ansatte og har en årlig omsætning under 50 mio. EUR og/eller en samlet balance under 43 mio. EUR. Vurderingen foretages på konsolideret basis.

De begrænsede dokumentationskrav gælder kun, hvis det samlede beløb for transaktionerne mellem den skattepligtige og den anden part ikke er over 500.000 EUR.

Dokumentationskravene gælder for transaktioner mellem faste driftssteder i Finland

og dets udenlandske hovedkontor, men ikke omvendt. Transaktioner mellem finske enheder er ikke nødvendige at dokumentere. Disse transaktioner kan stadig være genstand for transfer pricing-reguleringer.

Noter

- 1) Forud for 1998 var armslængdeprincippet kun indarbejdet i den danske skattelovgivning på et overordnet niveau.
- 2) Se <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oId=56088&vId=0&type=Virksomheder>
- 3) Dokumentationen kan udarbejdes på dansk, svensk, norsk eller engelsk, og den skal opbevares i 5 år.
- 4) Skattekontrollovens § 3 B.
- 5) Skattekontollovens § 17, stk. 3.
- 6) “*Effektivare skattekontroll*”, lovforslag 2005/06:169.
- 7) Kapitel 19, Sec. 2a-b, lov (2001:1227) om *självdeklARATIONER OCH KONTROLLUPPGIFTER*.
- 8) Af *Inkomstskattelagen* (svenske indkomstskattelov), Kapitel 14, Sec. 20, fremgår, at direkte eller indirekte ejerskab af et selskab og/eller deltagelse i ledelsen eller tilsyn med et andet selskab medfører en associering.
- 9) Proposition 2005/06:169, at 109.
- 10) The OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (1995).
- 11) Basic Amount er indrettet efter prisindekset og bliver brugt mht. national social sikkerhed. I 2007 er 1 Basic Amount lig SEK 40.300.
- 12) *Taxeringslagen* (the Tax Assessment Act) (1990:324).
- 13) Undtagelsen gælder ikke skatteydere, der har koncession til olieeftersforskning og -udvinding på den norske kontinentalsokkel.
- 14) COM(2005) 543 final.
- 15) Den 19/10 2007 offentliggjorde de finske skattemyndigheder endvidere retningslinjer for udarbejdelse af en transfer pricing-dokumentation.