

## Transfer pricing - Status på skønmæssige ansættelser

♦ *Spørgsmålet om, hvornår skattemyndighederne er berettigede til at foretage skønmæssige ansættelser af den skattepligtige indkomst i transfer pricing sager er af stor betydning, idet bevisbyrden overgår til skatteyder, ligesom resultatet kan være signifikante indkomstforhøjelser og bøder. På baggrund af en de seneste års praksis samt lovændringer, redegøres der i artiklen, for hvornår skattemyndighederne er berettiget til at foretage en skønmæssig ansættelse, samt hvilke muligheder skatteyder herefter har for at udfordre den skønmæssige ansættelse. Endvidere redegøres der for bøder ved manglende efterlevelse af TP-reglerne og endeligt fremsættes konkrete anbefalinger til hvorledes skatteyder ved udarbejdelse af TP-dokumentationen kan mindste risikoen for skønmæssige ansættelser.*

*Af Louise Fjord Kjærsgaard, Ph.d.-studerende hos Copenhagen Business School, Michael Tell og Henrik Gulddammer Nielsen, alle CORIT Advisory(1)*

### 1. Indledning

Fastsættelse af priser og vilkår for transaktioner mellem interesseforbundne parter fylder meget i den skatteretlige debat – det være sig i medierne, politisk og i litteraturen. Ligeledes er transfer pricing en voksende del af det daglige arbejde i multinationale koncerner, men også tvister mellem skattemyndighederne og skatteydere er omfattende. Ofte er fokus i debatten og litteraturen på den vanskelige fastsættelse af priser og vilkår for af immaterielle aktiver eller finansielle transaktioner, (2) men i et ikke uvæsentlig antal af sager har spørgsmålet om, hvorvidt skattemyndighederne har været berettiget til at foretage en skønmæssig ansættelse af den skattepligtige indkomst været centralt.(3) En skønmæssig ansættelse kan være yderst indgribende og medføre betydelige indkomstforhøjelser hos skatteyder, hvorfor det omfattende antal sager vedrørende netop dette spørgsmål ikke er overraskende.

Til trods for spørgsmålets væsentlighed har der i de seneste år været tvivl om, hvornår skattemyndighederne har kunnet foretage en skønmæssig ansættelse. Imidlertid synes usikkerheden om, hvornår skattemyndighederne er berettiget til at foretage en skønmæssig ansættelse af den skattepligtige indkomst at være væsentligt afhjulpet med Højesterets dom i *Microsoft-sagen* (SKM2019.136.HR), for så vidt angår indkomstårene før 2018 samt vedtagelsen af den nye skattekontrollov for så vidt angår efterfølgende indkomstår. Lovgiver har imidlertid med det udkast til lovforslag, som netop er sendt i høring, fortsat fundet det nødvendigt at tydeliggøre, hvornår skattemyndighederne kan være berettigede til at foretage en skønmæssig ansættelse af den skattepligtige indkomst.(4) I samme udkast til lovforslag foreslås det samtidigt, at den årligt udarbejdede TP-dokumentation skal indsendes sammen med oplysningsskemaet.(5)

Det er på denne baggrund hensigten med denne artikel at belyse relevante problemstillinger relateret til skønmæssige ansættelser af den skattepligtige indkomst og artiklen er struktureret således, at der efter denne introduktion i afsnit 2 uddybes, hvad en skønmæssig ansættelse er og hvornår skattemyndighederne har adgang til at foretage skønmæssig ansættelse. I afsnit 3 beskrives det, hvorledes skatteyder kan forsøge at få tilsidesat en skønmæssig ansættelse og i afsnit 4 behandles, hvornår skatteyder kan pålægges bøder inden for reglerne om transfer pricing. I afsnit 5 fremsættes en række konkrete anbefalinger med henblik på at undgå skønmæssig ansættelse og slutteligt i afsnit 6 opsummeres de væsentligste konklusioner.

### 2. Hvornår kan skattemyndighederne foretage en skønmæssig ansættelse?

Udgangspunktet i dansk ret er en ligefrem bevisbyrde, hvilket i relation til transfer pricing betyder, at det som udgangspunkt er skattemyndighederne, der skal bevise, at de af skatteyder anvendte priser og vilkår ikke er i overensstemmelse med armslængdeprincippet, som dette er fastsat i LL § 2.(6) Skattemyndighederne skal foretage vurderingen af armslængdeprincippet på baggrund af, hvad der er dokumenteret af skatteyder i TP-dokumentationen. Det vil i praksis betyde, at såfremt skattemyndighederne ønsker at anfægte skatteydernes anvendte priser og vilkår for transaktioner mellem interesseforbundne parter, skal skattemyndighederne fremlægge gennearbejdet materiale og beregninger, der underbygger påstanden.

Dette udgangspunkt gælder imidlertid ikke såfremt skatteyder ikke har udarbejdet tilstrækkelig dokumentation for de anvendte priser og vilkår, det vil sige at den fremlagte dokumentation, ikke gør det muligt for skattemyndighederne at foretage en vurdering af, hvorvidt armslængdeprincippet er overholdt. Således følger det af SKL § 46 og de specifikke lovbemærkninger hertil, at hvor den skattepligtige ikke har udarbejdet dokumentation eller dokumentationen er så mangelfuld, at det må sidestilles hermed, har skattemyndighederne adgang til at fastsætte den skattepligtige indkomst skønmæssigt.(7) Dermed vendes bevisbyrden og det vil herefter være op til skatteyderen at bevise, at skønnet er foretaget på et forkert grundlag eller at skønnet er åbenbart urimeligt, hvilket i praksis kan være en vanskelig opgave som uddybet nærmere nedenfor i afsnit 3.

Følgende tre situationer kan berettige en skønmæssig ansættelse:

1. Ikke udarbejdet TP-dokumentation,
2. Mangelfuld TP-dokumentation,
3. TP-dokumentation udarbejdet efter selvangivelsestidspunktet – for så vidt angår indkomstår med selvangivelse 1. januar 2019 eller senere.

Det skal endvidere bemærkes, at det tidligere har været fremført, at skattemyndighederne kunne foretage en skønmæssig ansættelse såfremt skatteydernes TP-dokumentation resulterede i en pris, der væsentligt afveg fra markedsprisen,(8) men med højesterets afgørelse i *Microsoft-sagen* står det imidlertid klart, at dette ikke er tilfældet.(9)

#### 2.1. Ikke udarbejdet TP-dokumentation

Pligten til at udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for kontrollerede transaktioner

fremgår af SKL § 39 (tidligere § 3B, stk. 5). Det fremgår endvidere eksplicit af SKL § 46, stk. 1 (tidligere SKL § 3B stk. 9 sammenholdt med § 5, stk. 3), at såfremt der ikke er udarbejdet TP-dokumentation for kontrollerede transaktioner kan skattemyndighederne foretage en skønmæssig ansættelse i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Det synes naturligt, at skattemyndighederne er berettiget til at foretage en skønmæssig ansættelse af den skattepligtige indkomst i fraværet af en TP-dokumentation, idet skatteyder har tilsidesat sin dokumentationspligt og der således ikke er nogen dokumentation at tage udgangspunkt i ved skattemyndighedernes vurdering.

Til udgangspunktet om dokumentationspligt er imidlertid to undtagelser: uvæsentlige transaktioner og små og mellemstore virksomheder (herefter: SMV'er).

Således fremgår det af SKL § 39, stk. 2 (tidligere SKL § 3B, stk. 5, 4. pkt.), at der ikke er pligt til at udarbejde skriftlig dokumentation for kontrollerede transaktioner, der i omfang og hyppighed er uvæsentlige. Dette uddybes en smule i den gældende bekendtgørelse nr. 1297 af 31. oktober 2018 Dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner (herefter: TP-bekendtgørelsen), hvor det af § 3 fremgår, at transaktioner anses for uvæsentlige, når der er tale om "*enkelstående transaktioner af et beskedent økonomisk omfang*". For sådanne transaktioner kan der i den landespecifikke dokumentation alene angives de typer af transaktioner, som den skattepligtige har vurderet som uvæsentlige.

For så vidt angår SMV'ernes undtagelse til dokumentationspligten følger denne af SKL § 40 (tidligere § 3B stk. 6), hvorefter en SMV er defineret som en skattepligtig:

- der har mindre end 250 beskæftigede, og
- en samlet balancesum på under 125 mio. kr. *eller* en omsætning på under 250 mio. kr.

Det følger af SKL § 40, stk. 2 (tidligere § 3B, stk. 7), at der ved opgørelsen af antal beskæftigede skal medregnes juridiske personer, der er koncernforbundne med den skattepligtige. Det skal her bemærkes, at den relevante koncernforbindelse findes i kursgevinstlovens § 4, stk. 2, hvorefter selskaber anses for koncernforbundne, når samme aktionærkreds direkte eller indirekte ejer eller råder over mere end 50% af aktiekapitalen henholdsvis stemmerne i hvert selskab. Endvidere skal det bemærkes, at hovedaktionærer, som defineret i aktieavancebeskatningslovens § 4, stk. 2, anses som én og samme aktionær, når det skal fastlægges, om selskaber er koncernforbundne i relation til opgørelsen af antal beskæftigede.

Der er således tale om et bredere koncernbegreb end det, der kendes i relation til regnskab og sambeskatning, hvilket for eksempel kan have betydning for selskaber, der er helt eller delvist kapitalfondsejede, når kapitalfonden også har andre kontrollerede investeringer. Det kan ved sådanne ejerforhold være forbundet med betydelige vanskeligheder for danske selskaber, at opnå kendskab til det samlede antal beskæftigede i kapitalfonden samt dennes øvrige kontrollerede investeringer, hvilket kan skabe usikkerhed om, hvorvidt der skal "krydses af" i oplysningsskemaets felt 503 eller ej – det vil sige om selskabet er fuld dokumentationspligtig eller ej. Denne information er et centralt udsøgningskriterie for skattemyndighederne og det skal bemærkes, som nærmere uddybet nedenfor i afsnit 4, at afgivelse af forkerte oplysninger i oplysningsskemaet kan være behæftet med signifikante bøder.

I relation til den anden betingelse for at være undtaget fuld dokumentationspligt (en samlet balancesum på under 125 mio. kr. *eller* en omsætning på under 250 mio. kr.) skal det indledningsvis bemærkes, at selskabet fra år til år kan veksle imellem, hvilket kriterie, der opfyldes. Det følger endvidere af SKL § 40, stk. 2, at der ved opgørelsen af den samlede balancesum ses bort fra gæld

og fordringer mellem koncernforbundne parter, samt kapitalandele i koncernforbundne parter – både ejet af den skattepligtige og kapitalandele i den skattepligtige. Ved opgørelsen af omsætningsgrænsen på 250 mio. kr. ses der bort fra omsætning mellem koncernforbundne parter.

Det skal understreges, at såfremt den skattepligtige ikke er omfattet af den fulde dokumentationspligt betyder dette ikke, at den skattepligtige ikke skal overholde armslængdeprincippet eller ikke skal kunne dokumentere sine indtægter og udgifter, jf. statskattelovens § 4 og ligningslovens § 2. Den skattepligtige skal fortsat udarbejde en oversigt over kontrollerede transaktioner, samt en redegørelse for prisfastsættelsen herfor, men er ikke pålagt formkrav til en sådan redegørelse. Såfremt skatteyder ikke kan fremsende en redegørelse vil skattemyndighederne være berettiget til at foretage en skønmæssig ansættelse, jf. SKL § 46, stk. 3.

Derudover skal det understreges, at skattepligtige, der som udgangspunkt ikke er omfattet af den fulde dokumentationspligt, altid skal udarbejde en fuld dokumentation for kontrollerede transaktioner med lande uden for EU og EØS, der ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst (herefter: DBO) med Danmark, jf. SKL § 40, nr. 1 til 3 (tidligere § 3B stk. 6, nr. 1 til nr. 3). Der synes i denne sammenhæng ikke at være fuld klarhed over, hvornår der foreligger en DBO, der opfylder betingelsen for ikke at skulle udarbejde en fuld dokumentation. I lovbemærkningerne henvises der alene til Vestre Landsrets dom (SKM2016.354.VLR), hvor landsretten fandt, at voldgiftskonventionen i relation til en transfer pricing-sag måtte anses for at være en DBO. På denne baggrund angives det videre, at også andre overenskomster og internationale aftaler, der indeholder en bestemmelse om transfer pricing (dvs. bestemmelser som f.eks. artikel 9, stk. 1, i OECD's modeloverenskomst) må anses for at være en DBO i forhold til bestemmelsen.<sup>(10)</sup> Det synes muligt at fortolke denne udtalelse på to måder: (1) således at det er en udvidelse af, hvilke internationale aftaler, der kan udgøre en "DBO" i denne sammenhæng, men at det er et krav, at den internationale aftale eller DBO indeholder en bestemmelse om transfer pricing. (2) således at det alene er en udvidelse af, hvilke internationale aftaler, der kan anses for at opfylde betingelsen og at en DBO dermed i alle tilfælde vil være tilstrækkeligt. Sidstnævnte argument støttes også af det forhold, at lovgiver i andre bestemmelser, hvor eksistensen af en DBO er afgørende, eksplicit har fremhævet et eventuelt krav om en særlig type af bestemmelse – et eksempel er selskabers begrænsede skattepligt af udbytter, hvor det af selskabsskattelovens § 2, stk. litra c, 3. og 4. pkt. fremgår, at skattepligten ikke omfatter udbytte af datterselskabsaktier og koncernselskabsaktier når beskatningen af udbytter fra datterselskabet skal frafaldes eller nedsættes efter en DBO – det er altså eksplicit fremhævet, hvad DBO'en skal indeholde før end den begrænsede skattepligt frafaldes. Noget synes således at tale for sidstnævnte fortolkning, men dette er ikke afklaret.

## 2.2. Mangelfuld TP-dokumentation

Foruden helt fraværende TP-dokumentation følger det af lovbemærkningerne til SKL 46, stk. 1 (tidligere SKL § 5, stk. 3), at en selvangivelse og tilsvarende en TP-dokumentation, der er så mangelfuld, at den ikke giver skattemyndighederne et tilstrækkeligt grundlag for at vurdere, om armslængdeprincippet er overholdt, må sidestilles med manglende dokumentation og dermed give skattemyndighederne mulighed for skønmæssigt at ansætte den skattepligtige indkomst.<sup>(11)</sup>

Det er langt fra åbenlyst, hvornår en TP-dokumentation er »kvalificeret« mangelfuld, men det må være således, at mindre fejl som for eksempel formelle fejl, blot skal korrigeres og at

Skattemyndighederne i nogen udstrækning bør bede om supplerende oplysninger, hvis der er forhold i TP-dokumentationen, som ikke fremgår tilstrækkeligt tydeligt. Den nærmere afgrænsning af »kvalificeret« mangelfuld skal ske på baggrund af en konkret vurdering, hvorfor praksis på dette punkt ofte er meget faktumspecifik. Dette sammenholdt med, at offentliggjorte transfer pricing afgørelser og domme typisk mangler væsentlige dele af faktum, som følge af anonymisering, gør det vanskeligt at udlede generelle retningslinjer. Til trods for dette udgangspunkt vil der på baggrund af en gennemgang af den nyeste offentliggjorte praksis blive gjort et forsøg.

**SKM2019.136.HR (Microsoft):** TP-dokumentationen for det danske markedsføringsselskab fandtes *ikke* at være kvalificeret mangelfuld. Det fremgik af TP-dokumentationen og den indgåede aftale, at aflønningen for de udførte markedsføringsservices var det største beløb af *enten* en kommission på 25%, 20% eller 18% afhængig af omfanget af det salg, som det irske selskab havde faktureret i Danmark eller de omkostninger det danske selskab havde ved markedsføringen med tillæg af 15%. Andre selskabers salg af computere med den markedsførte software præinstalleret var således ikke inkluderet i aflønningen af det danske selskab. En enig Højesteret lagde, i begrundelsen for, at TP-dokumentationen ikke var kvalificeret mangelfuld vægt på, at aflønningsformen af det danske markedsføringsselskab fremgik tydeligt af TP-dokumentationen. Det skal her bemærkes, at uanset, at Højesterets dissens ikke var enig i, at den anvendte aflønningsform var i overensstemmelse med armslængdeprincippet kunne TP-dokumentationen ikke af den årsag anses for kvalificeret mangelfuld.

**SKM2018.510.LSR:** TP-dokumentationen for et dansk selskab fandtes *ikke* at være kvalificeret mangelfuld til trods for, at selskabet ikke havde beskrevet omstruktureringer i koncernen, der havde medført signifikante nedlukningsomkostninger af en ellers profitgivende produktion. Landsskatteretten lagde i afgørelsen vægt på, at det omstrukturingsåret lå forud for udstedelsen af bekendtgørelse nr. 42 af 24. januar 2006 (TP-bekendtgørelsen), hvorfor der ikke var et krav om, at omstruktureringer skulle beskrives nærmere. Det må på denne baggrund forventes, at resultatet i denne afgørelse alene har betydning for indkomstår før 31. december 2005 og tidligere, idet efterfølgende TP-bekendtgørelser har indeholdt et krav om beskrivelse af eventuelle omstruktureringer.

**SKM2018.62.LSR:** TP-dokumentationen fandtes at være kvalificeret mangelfuld i forhold til et dansk selskabs salg af maskiner til udenlandske salgsselskaber til trods for fremsendelse af supplerende oplysninger. Landsskatteretten lagde ved afgørelsen vægt på; *at* selskabet ikke havde udarbejdet en sammenlignelighedsanalyse, *at* de opgjorte brutto- og nettoavancer for salgsselskaberne ikke kun vedrørte de kontrollerede transaktioner med det danske selskab, men også kontrollerede transaktioner med øvrige koncernforbundne selskaber, samt transaktioner med uafhængige parter og *at* der ikke var overensstemmelse mellem det der var skrevet i TP-dokumentationen og den faktiske implementering – uden at der var foretaget justeringer herfor.

**SKM2018.511.LSR:** TP-dokumentationen fandtes at være kvalificeret mangelfuld i forhold til et dansk distributionsselskab, som i en årrække havde realiseret underskud. Landsskatteretten lagde i sin begrundelse vægt på, at omkostningsbasen for de konstaterede koncerninterne ydelser som selskabet modtog ikke var tilstrækkeligt specificeret, hvorfor det ikke var muligt at vurdere nytteværdien af de afholdte omkostninger ligesom nogle funktioner

(f.eks. executive management, human resource, treasury, tax, legal, internal audit) fremstod dupliserede.

**SKM2017.115.LSR:** TP-dokumentationen for et dansk selskab fandtes kvalificeret mangelfuld i relation til indkomstallokeringen til dets udenlandske faste driftssted, der forestod salgsarbejde, idet der ikke var udarbejdet en sammenlignelighedsanalyse i forbindelse med den anvendte TP-metode. Selskabet havde som begrundelse for den manglende sammenlignelighedsanalyse angivet, at det ikke havde været muligt at fremskaffe relevante oplysninger om andre ikke-koncernforbundne handelspartnere, idet hele konkurrencesituationen på markedet var et område, hvor alle holdt "kortene tæt til kroppen". Endvidere lagde landsskatteretten vægt på, at selskabet ændrede den anvendte TP-metode i 2011, men samtidig angav, at den foreliggende TP-dokumentation også dækkede for sagen relevante indkomstår (2006-2009).

Sammenfattende, må der tages et vist forbehold for, at den offentliggjorte praksis er meget faktum specifik og samtidig kraftigt anonymiseret. Desuagtet synes det alligevel at kunne udledes et krav om, at der skal foreligge en *klar* dokumentationsnød som gør, at skattemyndighederne ikke har grundlag for at vurdere om anvendte priser og vilkår er foretaget i overensstemmelse med armslængdeprincippet, før skattemyndighederne kan skride til en skønmæssig ansættelse. Endvidere synes landsskatteretten stringent at vurdere TP-dokumentationen i forhold til de formelle krav, der fremgår af den på tidspunktet for de relevante indkomstår gældende TP-bekendtgørelse. En afvigelse fra denne, der betyder mindre information til skattemyndighederne, må således forventes at øge risikoen for skønmæssig ansættelse og dermed skift i bevisbyrden.

Den stringente tilgang til TP-bekendtgørelsen synes naturligt og af flere årsager også hensigtsmæssig, herunder særligt fordi den danske TP-bekendtgørelse følger retningslinjerne og principperne for dokumentationskrav angivet i OECDs Transfer Pricing Guidelines og Action 13 i OECDs BEPS-projekt.(12) En stringent tilgang til de formelle krav, betyder således en øget harmonisering mellem lande med tilsvarende fremgangsmåde og deraf mindre kompleksitet og administrative omkostninger for multinationale koncerner, der skal udarbejde TP-dokumentation i mange lande.(13) Øget harmonisering kan ligeledes øge forudsigeligheden for skatteyder og mindske risikoen for tidskrævende og dyre tvister mellem skatteyder og skattemyndigheder samt mellem skattemyndigheder i forskellige lande.(14) Endvidere synes de formelle krav fastsat i TP-bekendtgørelsen særdeles omfattende, hvorfor dokumentationskrav herudover ofte må anses for at stride med proportionalitetskravet.(15)

I afsnit 5 nedenfor uddybes de formelle krav i transfer pricing bekendtgørelsen med henblik på at tydeliggøre, hvorledes en TP-dokumentationspakke kan mindske risikoen for at blive anset for kvalificeret mangelfuld, der giver skattemyndighederne mulighed for at fastsætte den skattepligtige indkomst skønmæssigt.

### 2.3. TP-dokumentation udarbejdet efter selvangivelsestidspunktet

**Selvangivelse før 1. januar 2019:** Skattemyndighederne har i en række sager gennem den seneste årrække gjort gældende, at TP-dokumentation skulle foreligge i endelig version senest på selvangivelsestidspunktet da TP-dokumentationen ellers ansås for "ikke-udarbejdet", hvilket gav skattemyndighederne adgang til at foretage en skønmæssig ansættelse af den skattepligtige indkomst.(16) En enig Højesteret fandt imidlertid i Microsoft-sagen, at der hverken i ordlyden af den dagældende SKL § 5, stk. 3 eller i dennes forarbejder var grundlag for skønmæssig ansættelse alene på grund af manglende TP-dokumentation på selvangivelsestidspunktet. TP-dokumentationen kunne således ikke

anses for "ikke-udarbejdet" alene fordi denne ikke var tilstede på selvangivelsestidspunktet for det relevante indkomstår. Skatteministeriet tog bekræftende til genmæle og udstedte på baggrund af denne afgørelse et styresignal (SKM2019.374.SKTST) d. 12. juli 2019. Styresignalet beskriver ændringen i praksis om, hvorvidt en TP-dokumentation skal foreligge på selvangivelsestidspunktet, men har grundet den 10-årige forældelsesfrist, jf. skatteforvaltningslovens §§ 27, stk. 1 og 34 a, stk. 4 og senere ændringer af skattekontrolloven gældende for 1. januar 2019, kun betydning for indkomstår fra og med 2008 til og med 2017 – forudsat at indkomståret følger kalenderåret. Det skal bemærkes, at såfremt en skatteyder ønsker at anmode om ekstraordinær genoptagelse som følge af den ændrede praksis skal anmodning herom fremsættes senest 6 måneder efter offentliggørelsen af styresignalet på Skattestyrelsens hjemmeside, hvilket vil sige 12. januar 2020.

**Selvangivelse efter 1. januar 2019:** Under Microsoft-sagen blev lovgivningen imidlertid ændret således at det nu er et krav, at TP-dokumentationen skal være udarbejdet senest på tidspunktet for rettidig selvangivelse for det relevante indkomstår, jf. SKL § 39, stk. 3. I modsatte fald vil skattemyndighederne have adgang til at foretage en skønsmæssig ansættelse efter SKL § 46 samt pålægge bøder, jf. SKL § 84, stk. 1, nr. 5. Der er dermed sket en tidsmæssig forankring af vurderingstidspunktet, som vil have stor betydning for skattemyndighedernes adgang til skønsmæssig ansættelse. Det skal hertil bemærkes, at lovgiver har fundet det hensigtsmæssigt at »tydeliggøre« netop adgangen til skønsmæssig ansættelse og muligheden for pålæggelse af bøder ved for sent udarbejdet dokumentation, jf. § 7, nr. 3, 4, og 5 i det netop fremsatte udkast til lovforslag samt bemærkningerne hertil.(17)

Det er efter de nugældende regler skatteyder, der skal løfte bevisbyrden for, at dokumentationen er udarbejdet på selvangivelsestidspunktet. Der er hverken i den gældende bestemmelses ordlyd eller i lovbemærkningerne hertil angivet, krav eller retningslinjer for, hvordan skatteyder kan løfte denne bevisbyrde, men der kan argumenteres for, at internt afsendte e-mails vedhæftet den endelige og underskrevne TP-dokumentation i praksis vil være en enkel og solid metode. Der kan endvidere argumenteres for, at TP-dokumentationen skal være udarbejdet i *al væsentlighed* på selvangivelsestidspunktet, da det i modsat fald er vanskeligt at forklare en 60-dages frist til indsendelse af materialet, jf. SKL § 39, stk. 3. Såfremt at der er korrektioner/justeringer til dokumentationen må det imidlertid anbefales at dette sker ved et følgebrev.

Det fremgår af den gældende SKL § 90, at det tidsmæssige krav til udarbejdelse af endelig TP-dokumentation har virkning fra 1. januar 2019, men det skal bemærkes at dette er præciseret i lovbemærkningerne således, at ændringerne gælder for oplysninger, der skal indgives efter 1. januar 2019, hvilket i praksis betyder, at lovændringen – hvis indkomståret følger kalenderåret – har virkning for TP-dokumentationer, der dækker indkomståret 2018 og frem.

Forslåede ændringer for indkomstår 1. januar 2020 og senere: Den påpegede usikkerhed om, hvordan skatteyder skal kunne bevise den rettidige udarbejdelse af TP-dokumentationen samt årsagen til en 60-dages frist, ligger til grund for de netop foreslåede ændringer om pligt til indgivelse af TP-dokumentation.(18) Det foreslås i udkast til lovforslag sendt i høring således, at TP-dokumentationen fremover årligt skal indgives samtidig med oplysningsskemaet, jf. § 7, nr. 2.(19) Såfremt de foreslåede ændringer vedtages skal TP-dokumentationen for indkomstår, der påbegyndes 20(20) eller senere således indgives til skattemyndighederne samtidig med oplysningsskemaet – reglen om, at den skattepligtige har 60 dage til at efterkomme skattemyndighedernes anmodning om at indsende

dokumentationen, foreslås derfor samtidig ophævet. Såfremt TP-dokumentationen ikke indsendes samtidig vil skattemyndighederne have adgang til skønsmæssig ansættelse af den skattepligtige indkomst samt mulighed for at pålægge bøde efter reglerne herom som nærmere gennemgået nedenfor.

### 3. Hvordan kan skattemyndighedernes skøn tilsidesættes?

Som beskrevet ovenfor vil skattemyndighederne i fraværet af TP-dokumentation eller kvalificeret mangelfuld TP-dokumentation kunne foretage en skønsmæssig ansættelse og efter 1. januar 2019 ved for sent udarbejdet TP-dokumentation. Derved skifter bevisbyrden og såfremt skatteyder ønsker skønnet ændret er det skatteyder, der skal bevise, at det er skattemyndighederne foretagne skøn er foretaget på et forkert grundlag eller at der er tale om et åbenbart urimeligt skøn.

Det skal dog samtidig erindres – som ligeledes bemærket af Højesteretsdommer Lars Apostoli – at formålet med et skatteskøn er at ramme det korrekte resultat, hvad enten der er tale om den samlede opgørelse af den skattepligtige årsindkomst eller blot enkelte transaktioner. 20 Skattemyndighederne har således fortsat en forpligtelse til at forsøge at ramme det (mest) korrekte resultat på grundlag af den dokumentation og det grundlag som er til rådighed for Skattemyndighederne. Skatteyder er dog, nærmest til at tilvejebringe og sikre den relevante dokumentation, hvorfor skatteyder bør søge at tilvejebringe skattemyndighederne den relevante information og dokumentation herfor, da det i modsat fald kan komme skatteyder til skade, at den relevante dokumentation mangler eller er ufyldstgørende.(21)

#### 3.1 Grundlaget er forkert

Grundlaget for skønnet handler om de faktiske og retlige forudsætninger, som er lagt til grund ved skønudøvelsen og om disse er korrekte og fyldestgørende. Et eksempel på fejl i grundlaget for et værdiskøn inden for transfer pricing kan være skattemyndighedernes antagelse om risikoprofilen af en enhed og som følge heraf kvalificere denne som en fully fledged distributør, mens der reelt er tale om en low risk distributør. Såfremt skatteyder mener, at en eller flere af forudsætningerne, der ligger til grund for skønnet, er forkerte f.eks. at skønnet beror på en fejlagtig antagelse om de faktiske forhold,(22) er det op til skatteyder at bevise, at fejlen må antages at have haft væsentlig betydning for resultatet. Lykkes skatteyder med dette kan landsskatteretten egenhændigt fastsætte et nyt skøn mens domstolene hjemsender sådanne sager til fornyet behandling hos skattemyndighederne.

Fra praksis kan nævnes den ovenfor omtalte afgørelse fra landsskatteretten (SKM2018.511.LSR), der vedrørte et dansk selskab, som gennem en årrække havde genereret underskud. Skattemyndighederne argumenterede i sagen for, at selskabet skulle tildeles et kompenserende vederlag, da det havde ydet en serviceydelse til koncernen ved sin tilstedeværelse på det danske marked ved at bidrage til koncernens strategi om lokal tilstedeværelse for derved at opretholde et distributionsnetværk og kundegrundlag i Danmark. Det lykkedes i sagen skatteyder at bevise, at antagelsen om, at sagens konkrete forhold kunne medføre statuering af en manglende økonomisk eller handelsmæssig transaktion mellem selskabet og dets koncernforbundne selskaber ikke var korrekt. Landsskatteretten lagde i sin afgørelse vægt på, at selskabets lokale tilstedeværelse på det danske marked, som led i en pan-europæisk strategi, måtte anses for at være et almindeligt karakteristika ved at være en del af en global koncern, at der ikke var grundlag for antagelsen om, at selskabets distributionsnetværk og kunder skulle udgøre en værdi for koncernens øvrige selskaber,

da selskabets kunder i Danmark primært udgjorde lokale selskaber, hvorfor risiko og ejerskab i forhold til de danske kunder tilhørte det danske selskab og *at* der ikke var indikationer på, at selskabets produktsortiment havde en sådan sammenhæng med koncernens samlede produktsortiment, at det danske selskab solgte tabsgivende produkter for at øvrige koncernforbundne selskaber kunne sælge overskudsgivende produkter.

Et andet eksempel, hvor det lykkedes skatteyder at bevise, at det af skattemyndighederne foretagne skøn var foretaget på et forkert grundlag er landsskatterettens afgørelse (SKM2017.115LSR) som også nævnt ovenfor. Sagen vedrørte som beskrevet indkomstallokeringen fra det danske selskab til dets udenlandske faste driftssted, der forestod salgsarbejde. Landsskatteretten fandt, at skattemyndighedernes metodevalg var i overensstemmelse med OECD Transfer Pricing Guidelines, men det var lykkedes skatteyder, at bevise, at de udførte funktioner i det faste driftssted krævede en højere grad af specialisering og viden end det var tilfældet ved flere af de i skattemyndighedernes benchmark-studie udsøgte selskaber. På denne baggrund ændrede landsskatterettens det foretagne skøn fra medianen til tredjerkvartil i skattemyndighedernes benchmark-studie.

Modsat lykkedes det ikke skatteyder at bevise, at det af skattemyndighederne foretagne skøn hvilede på et forkert grundlag i den ovenfor omtalte afgørelse fra landsskatteretten (SKM2018.62.LSR). Landsskatteretten fandt det korrekt, at skattemyndighederne havde taget udgangspunkt i TNMM og anvendt metoden på den danske principal, da der ikke fandtes tilstrækkeligt information om de udenlandske og mere simple salgsselskaber, idet en væsentlig del af den fremlagte opgørelse af salgsselskabernes indtjening vedrørte salg af varer, der ikke var købt af det danske selskab. Endvidere fandt landsskatteretten, at det de udsøgte selskaber var sammenlignelige med det danske selskab, hvad angik funktioner, aktiver og risici, og at det kun var lykkedes skatteyder at påvise koncernforbundethed hos ét udsøgt selskab, hvilket dog medførte en nedsættelse af forhøjelsen til den regulerede median.

En gennemgang af nyere praksis viser således, at det er praktisk muligt for skatteyder gennem en grundig bevisførelse, at udfordre det af skattemyndighederne foretagne skøn, hvis forkerte faktiske og retlige forudsætninger for den skønsmæssig ansættelse af den skattepligtige indkomst kan bevises.<sup>(23)</sup> Dette synes i nogen grad forventeligt, at dette er en (til tider) realistisk mulighed for skatteyder, da det må forventes, at skatteyder ofte har bedre viden om de relevante forudsætninger. Det er klart at der mellem skattemyndighed og skatteyder kan være uenighed om, hvorvidt konkrete forudsætninger er korrekte, men som anført af Højesteretsdommer Lars Apostoli, og henset til omkostninger og tidsforbruget med klagesager, synes det både faktisk og taktisk klogest, at skatteyder gør sit bedste til fremskaffelse af sådanne relevante oplysninger og dokumentation, allerede inden skattemyndighederne foretager deres skøn i stedet for at vente med anstrengelserne til efter afgørelsen.

### 3.2 Åbenbart urimeligt skøn

Der er tidligere i den skatteretlige litteratur været foretaget en detaljeret gennemgang af den meget omfangsrige praksis, hvor skatteyder har gjort indsigelse imod rimeligheden og rigtigheden af resultatet af skattemyndighedernes skøn.<sup>(24)</sup> Resultatet heraf er, at nok er domstolene indstillet på prøvelse af skatteskonnet, men at såfremt grundlaget for skønnet ikke er forkert vil en tilsidesættelse af skønnet kræve, at domstolene bliver præsenteret det fornødne sikre grundlag for, at skønnet er åbenbart urimeligt samt væsentligt og klart forkert. Det vil sige at skatteyder for det

første skal bevise, at der er en »væsentlig« afvigelse mellem resultatet af skattemyndighedernes skatteskon og det, som efter bevisførelsen må antages at være det rimelige og rigtige, hvilket betyder, at mindre differencer ikke kan begrunde en tilsidesættelse af et skatteskon. For det andet skal skatteyder præstere et kvalificeret og sikkert fundament for kritikken af skatteskonnet, hvilket ifølge Lars Apostoli betyder, at det ikke er tilstrækkeligt *“hvis resultatet af bevisførelsen blot er, at dommerne “synes”, at skønnet er urimeligt, og at de er tilbøjelige til at skønne anderledes.”* og at *“[h]vis situationen er, at “det ene skøn kan være lige så godt som det andet”, står skatteskonnet ved magt.”* Der skal således en særdeles stærk bevisførelse til før end et skøn tilsidesættes som værende urimeligt.

Tilsvarende fremgangsmåde synes at være anvendt af landsskatteretten, se for eksempel landsskatterettens afgørelse (SKM2018.62.LSR) som også omtalt ovenfor, hvor det heller ikke lykkedes skatteyder, at påvise med sikkerhed, at skattemyndighedernes skøn ikke var i overensstemmelse med armslængdeprincippet og dermed åbenbart urimeligt samt væsentligt og klart forkert. Således fandt landsskatteretten ikke, at selskabets beregninger om, at de udenlandske salgsselskaber ville opnå negative avancer som følge af skattemyndighedernes skønsmæssige ansættelse gav et tilstrækkeligt sikkert fundament, idet selskabets beregninger var baseret på både salgsselskabernes avance ved de koncerninterne transaktioner samt avance ved transaktioner med uafhængige parter. Landsskatteretten udtalte i denne forbindelse, at *“[d]et kan derfor ikke konstateres med sikkerhed om salgsselskaberne opnår en negativ avance på salget vedrørende de kontrollerede transaktioner. Endvidere bemærkes det, at opgørelsen af de faste driftsomkostninger er baseret på et estimat baseret på fordelingen af omsætningen for hele “processing” området, og ikke på de faktiske omkostninger, der er medgået i forbindelse med de kontrollerede transaktioner med det danske selskab.”* (vores fremhævning).

Samlet set kan det konkluderes, at en tilsidesættelse af en skønsmæssig ansættelse med begrundelsen om, at skønnet er åbenbart urimeligt og væsentlig forkert, stiller strenge krav til skatteyderens bevisførelse og at en sådan bevisførelse i praksis kun vanskeligt lader sig gøre. Dette skal også ses i lyset af, at transfer pricing ikke er en eksakt videnskab, hvorfor det synes vanskeligt, at præstere »sikkerhed« for, at skønnet er »væsentlig« forkert. Dette understreger blot endnu engang, vigtigheden i at undgå at give skattemyndighederne adgang til skønsmæssig ansættelse ved at udarbejde en tilstrækkelig og rettidig TP-dokumentation.

### 4. Hvornår kan skatteyder pålægges bøder?

Foruden risikoen og omkostningerne forbundet med en skønsmæssig ansættelse, skal skatteyder iagttage risikoen for bøder, der på transfer pricing området kan være signifikante og skyldes flere forskellige forhold, herunder:

- Ikke rettidig indsendelse af TP-dokumentation,
- Mangelfuld TP-dokumentation,
- Urigtige eller vildledende oplysninger,
- Ikke rettidig udarbejdelse af TP-dokumentation – for så vidt angår indkomstår med selvangivelse 1. januar 2019 eller senere.

Derudover er det som ovenfor gennemgået netop foreslået i udkast til lovforslag sendt i høring, at TP-dokumentationen årligt skal indgives sammen med oplysningsskemaet for indkomstår, der påbegyndes 1. januar 2020 eller senere. Det foreslås i den forbindelse, at såfremt den skattepligtige ikke indgiver TP-dokumentationen sammen med oplysningsskemaet, kan den

skattepligtige idømmes bøder svarende til reglerne for ikke-rettidig indsendelse og ikke-rettidig udarbejdelse af TP-dokumentation, jf. forslagens § 7, nr. 5.(25)

Der kan endeligt pålægges skatteyder bøde efter reglerne i SKL § 84, stk. 1, nr. 5, som uddybet nærmere nedenfor, såfremt skatteyder ikke indhenter revisorerklæring om TP-dokumentationen efter reglerne i SKL §§ 43-45.

#### 4.1. Ikke rettidig indsendelse af TP-dokumentation

Når skattemyndighederne indkalder TP-dokumentation til revision har selskabet mindst – og i praksis kun – 60 dage til at indsende TP-dokumentationen til skattemyndighederne, jf. SKL § 39, stk. 3, 2. pkt. Overskrides 60-dages fristen grundet fortsæt eller grov uagtsomhed straffes den skattepligtige med bøde, jf. SKL § 84, stk. 1, nr. 5. Det skal her understreges, at bøderne på TP-området er af væsentlig karakter.

Således udgør bødeudmålingen et fast grundbeløb på 250.000 kr. per indkomstår omfattet af indkaldelsen med tillæg på 10% af en eventuel forhøjelse af den skattepligtige indkomst som følge af skattemyndighedernes revision. Begrundelsen for bødeniveauet er, ifølge bemærkningerne til lovforslag L 173(26), som senere blev gennemført ved lov nr. 591 nr. af 18 juni 2012, at bøden ved overtrædelser af den dagældende SKL § 17, stk. 3 og videreført i den nuværende SKL § 84, stk. 1, nr. 5,(27) skal udgøre minimumsomkostningerne til udarbejdelse af TP-dokumentation som skønnes at være 125.000 kr., og at bøden skal afspejle, at det ikke skal kunne betale sig at lade være med at udarbejde dokumentationen.(28) Derfor kan den omkostningsbestemte del af bøden også blive nedsat til 125.000 kr. i grundbeløb per indkomstår, hvis der senere fremkommer egnet, det vil sige ikke mangelfuldt dokumentationsmateriale. Det skal bemærkes, at denne bødeudmåling også finder anvendelse, selvom der rettidigt er indsendt en dækkende TP-dokumentation, hvis virksomheden ikke efterfølgende på skattemyndighedernes konkrete anfordring enten supplerer dokumentationen og fremsender databaseundersøgelse eller revisorerklæring.

Det følger endvidere af de almindelige regler om fastsættelse af straf,(29) at fastsættelsen af straffen vil bero på domstolens konkrete vurdering i det enkelte tilfælde af samtlige omstændigheder i sagen, og det angivne straffniveau vil kunne fraviges i op- og nedadgående retning, hvis der i den konkrete sag foreligger skærpene eller formildende omstændigheder.(30) Dog med øje for det overordnede formål om, at der ikke kan spekuleres økonomisk i at vente med at udarbejde TP-dokumentationen før i forbindelse med en indkaldelse.

I relation til bødeudmålingen kørte Skatteministeriet i slutningen af 2018 en prøvesag, i forhold til konsekvensen af for sen indsendelse af TP-dokumentation (SKM2018.584.BR). Den skattepligtige var tiltalt for ved forsæt eller grov uagtsomhed ikke at have indsendt TP-dokumentation rettidigt. Selskabet havde modtaget et 60-dagesbrev d. 19. december 2016 (med frist 20. februar 2017), hvori skattemyndighederne indkaldte TP-dokumentation for indkomstårene 2011 til 2015. Indkaldelsen var således sammenfaldende med en typisk ferieperiode, samt, for en del selskaber, en periode hvori udarbejdelse af årsregnskab fylder meget i det daglige arbejde. På grund af forskellige forhold internt i selskabet herunder omorganiseringer, blev indkaldelsen ikke videresendt til den relevante person, hvorfor selskabet ikke fik indsendt TP-dokumentationen rettidigt. Den 28. februar 2017 rykkede skattemyndighederne for TP-dokumentationen, med en forlængelse af svarfrist til 20. marts 2017. På denne dag (d. 20. marts 2017), fremsendte selskabet anmodning om yderligere udsættelse som skattemyndighederne imødekom med udsættelse

til 7. april 2017. Den 7. april indsendte selskabet TP-dokumentationen for indkomstårene 2011 til 2015. Efter skattemyndighedernes gennemgang af TP-dokumentationen meddelte skattemyndighederne, at revisionen ikke gav anledning til at ændre selskabets skattepligtige indkomst for de reviderede indkomstår. Selskabet blev ved samme lejlighed oplyst om, at skattemyndighederne havde overdraget sagen til straffesagsenheden med henblik på vurdering af, om selskabet skulle pålægges bøde.

Spørgsmålet blev herefter, om selskabet handlede forsægtlig eller groft uagtsomt ved ikke at indsende dokumentationen rettidigt og så fald om selskabet skulle idømmes en bøde og denne størrelse. Byretten lagde i sin dom vægt på, at fristoverskridelsen skyldtes selskabets interne forhold (organisering og struktur) og fandt på denne baggrund, at selskabet burde have været i stand til at opfylde tidsfristen og havde handlet groft uagtsomt. Vedrørende bødeudmålingen, lagde Byretten til grund, at TP-dokumentationen for alle fem indkomstår først blev udarbejdet efter skattemyndighedernes rykker d. 28. februar 2017, da TP-dokumentationerne var udaterede, samt baseret på forklaring afgivet af selskabets revisor, hvorfor selskabet havde haft en økonomisk fordel ved ikke at udarbejde TP-dokumentationen for 2011 – 2015, såfremt skattemyndighederne ikke havde anmodet om TP-dokumentationen. På af den efterfølgende fremsendte TP-dokumentation, nedsatte byretten grundbeløbet fra 250.000 kr. til 125.000 kr. per indkomstår og fastsatte herefter bøden til i alt 625.000 kr.

I en tidligere dom fra Østrelandsret (SKM2017.227ØLR) var et selskab d. 3. september 2013 af skattemyndighederne blevet anmodet om at fremsende TP-dokumentation for indkomstårene 2009 til 2012 inden d. 5. november 2013. Det synes at fremgå af den offentliggjorte dom, at selskabet efter fristens udløb selv havde konstateret fejlen og herefter havde fremsendt TP-dokumentation inden SKAT havde fremsendt en rykker. Baseret på den fremsendte TP-dokumentation fandt skattemyndighederne ikke anledning til at foretage en korrektion af selskabets skattepligtige indkomst. Der er ingen oplysninger vedrørende omstændigheder til bedømmelse af et strafansvar eller om TP-dokumentationen var udfærdiget ved udløbet af hvert indkomstår eller først blev udarbejdet efter, at dokumentationen var anmodet indsendt. Byretten fandt, at selskabet havde handlet groft uagtsomt ved ikke rettidigt at have indsendt TP-dokumentationen for de fire indkomstår og byretten vurderede, at selskabet skulle idømmes en bøde på de skønsmæssigt sparede omkostninger, det vil sige 125.000 kr. for hvert af de fire indkomstår, svarende til en bod på i alt 500.000 kr. Landsretten stadfæstede byrettens dom, men nedsatte bøden til 250.000 kr. med den begrundelse, at det var én indkaldelse, der vedrørte fire indkomstår og at der således kun var tale om én overtrædelse med skønnet sparede omkostninger på 250.000 kr. ligesom det var uoplyst, om det var skattemyndighedernes praksis at anmode om dokumentation for flere år ad gangen.

Der har i den skatteretlige litteratur været argumenteret for, at præmisserne i Østrelandsrets dom kan tages til indtægt for, at skatteyder muligvis kan forvente, at det fastsatte grundbeløb på 250.000 kr. per indkomstår bliver nedsat til 125.000 kr. såfremt der efterfølgende fremsendes ikke mangelfuld af TP-dokumentation.(31) Sammenholdes Østerlandsrets dom med den ovenfor diskuterede byretsdom, synes dette nærliggende om end det fortsat må forventes at bero på en konkret vurdering af de konkrete forhold.

Endvidere er der i litteraturen argumenteret, der for, at dommens præmisser muligvis kan tages til indtægt for, at der sker en yderligere reduktion af bøden til 67.250 kr. pr. indkomstår, når den manglende rettidige indsendelse af TP-dokumentation skyldes en

enkeltstående grov uagtsomhed, der har virkning for flere års TP-dokumentation.(32) Sidstnævnte synes imidlertid ikke at være langt til grund den ovenfor diskuterede byretsdom (SKM2018.584BR), hvorfor betydningen heraf må anses for usikker. Samlet, synes dommenes præjudikatsværdi i henseende til etablering af en sanktionspraksis for bødeudmålingen for ikke rettidig indsendelse af TP-dokumentationer på ingen måde klar og det er således vanskeligt for på forhånd at vurdere størrelsen af en potentiel bøde.

#### 4.2. Mangelfuld dokumentation

I de situationer, hvor skatteyder har indsendt TP-dokumentationen rettidigt, men denne er kvalificeret mangelfuld, risikerer skatteyder bøder på samme niveau som ved ikke-rettidig indsendt TP-dokumentation, jf. SKL § 84, stk. 1, nr. 5 sammenholdt med lovbemærkningerne til SKL § 39, stk. 1. Dette er illustreret i en byretsdom (SKM2017.216BR), hvor selskabet havde indsendt utilstrækkelig TP-dokumentation for fire indkomstår, der var blevet anset for kvalificeret mangelfuldt. Skatteyder indsendte efterfølgende TP-dokumentation således, at den samlede information opfyldte kravene for en TP-dokumentation.

Byretten fandt, at den manglende overholdelse af reglerne for indsendelse af TP-dokumentation måtte tilskrives skatteyder som groft uagtsomt, idet skatteyder burde have indset dette. Ved bødeudmålingen henviste byretten til lovforarbejderne, hvorefter der som ovenfor gennemgås er lagt op til et bødeniveau på 250.000 kr. pr. indkomstår dog således at dette kan nedsættes til 125.000 kr. såfremt der efterfølgende indsendes TP-dokumentation, som opfylder kravene. Udgangspunktet var således at grundbeløbet formentlig skulle nedsættes til 125.000 kr. pr. indkomstår, hvilket ville betyde en bøde på i alt 500.000 kr. Byretten fandt imidlertid, at der i den konkrete sag ikke skulle ske fuldstændig bødekumulation, da det måtte anses som en formildende omstændighed, at skatteyder havde samarbejdet med skattemyndighederne ved efterfølgende at have indsendt fyldestgørende TP-dokumentation og at skatteyder i øvrigt havde bidraget til fremskaffelse af efterspurgt materiale. På denne baggrund fastsatte byretten den samlede bøde til 250.000 kr. Derved synes også her mulighed for en afvigelse af de fuldstændigt standardiserede bødesatser.

#### 4.3. Urigtige eller vildledende oplysninger

Såfremt skatteyder forsætligt eller groft uagtsomt afgiver urigtige eller vildledende oplysninger omkring betingelserne for fuld dokumentationspligt, det vil sige om SMV-undtagelsen finder anvendelse, er der hjemmel til at straffe den skattepligtige med bøde, jfr. SKL § 84, stk. 1, nr. 2. Oplysningerne om den begrænsede dokumentationspligt skal indgives i forbindelse med det årlige oplysningsskema, og det strafbare gerningsindhold består i, at den skattepligtige undgår udarbejdelse af den fulde TP-dokumentation ved at oplyse, at SMV-undtagelsen finder anvendelse.

Det fremgår af lovbemærkningerne, at bødeberegningen for forsætlig eller groft uagtsomt afgivelse af urigtige eller vildledende oplysninger tager udgangspunkt i enten omsætningens størrelse eller antallet af ansatte for herved at tage højde for, at den skattepligtige indkomst i et selskab i en koncernforbunden virksomhed kan være ganske stor, selvom der er tale om forholdsvist få ansatte i netop dette selskab, og omvendt kan antallet af ansatte i det skattepligtige selskab være forholdsmæssigt stort i forhold til selskabets omsætning eller balance.(33) Med henvisning til bemærkningerne til lov nr. 591 af 18. juni 2012, fastsættes det i, at bøden således vil udgøre det største af følgende to beløb:

1. Bøden gradueres i forhold til virksomhedens omsætning, således at den bliver 0,5 pct. af omsætningen op til en

omsætning på 500 mio. kr., 0,1 pct. af den resterende omsætning op til 1 mia. kr. og 0,05 pct. af omsætningen over 1 mia. kr.

2. Bøden gradueres i forhold til antal medarbejdere i den pågældende danske virksomhed, således at bøden bliver 250.000 kr. for op til 50 medarbejdere og stiger med 250.000 kr. for hver yderligere 50 medarbejdere op til 400 medarbejdere. Er der over 400 medarbejdere, ansættes bøden til 2 mio. kr.

Det præciseres videre, at der med omsætning menes den faktiske omsætning i det skattepligtige selskab opgjort efter almindeligt anerkendte regnskabsregler for det danske selskab. Alternativt ansættes bøden på grundlag af antal ansatte i det pågældende danske selskab. Af kontrolmæssige årsager skal der ikke foretages omregning til antal heltidsansatte, i stedet opgøres antallet af ansatte ud fra de månedlige indberetninger til indkomstregisteret som et gennemsnit for det indkomstår, overtrædelsen vedrører.

Det kan således blive en yderst bekostelig affære at krydse af ved "ja" i felt 503 på oplysningsskemaet, såfremt et selskab i transfer pricing sammenhæng er en del af en større koncern, hvilket som nævnt ovenfor i afsnit 2.1., i visse situationer kan være uklart – eksempelvis hvor et selskab er ejet af en kapitalfond eller anden kontrollerende ejer, som har andre kontrollerede investeringer. Det vil i disse situationer være en udmærket praksis, at udbede selskabets revisor om en stillingtagen (eventuelt i revisionsprotokollen), da dette formentlig kan understøtte at skatteyder ikke har handlet forsætligt eller groft uagtsomt.

Endeligt skal det påpeges, at forsætlig afgivelse af urigtige, vildledende eller ufuldstændige oplysninger til skattemyndighederne (til brug for afgørelse af skattepligt eller skatteansættelse) med formål om aktiv skatteunddrage straffes som skattesvig med bøde eller fængsel indtil 1 år og 6 måneder, jf. SKL § 82, medmindre højere straf er forskyldt efter straffelovens § 289. Det gælder i relation til urigtige, vildledende eller ufuldstændige oplysninger, som den skattepligtige selv skal afgive, kan korrigere i oplysningsskemaet eller har haft indflydelse på ved indberetningen, forinden oplysningen indgår i oplysningsskemaet, hvilket principielt omfatter såvel oplysninger i TP-dokumentationen som angivelse af begrænset dokumentationspligt – såfremt det kan godtgøres, at formålet var skatteunddragelse.

#### 4.4. Ikke rettidig udarbejdelse af TP-dokumentation

Det fastsættes i SKL § 84, stk. 1, nr. 5, at ikke rettidig fremsendelse af TP-dokumentation, som der er pligt til at udarbejde efter SKL § 39 (i sin helhed) pålægges en bøde. Da det for indkomstår med selvangivelse 1. januar 2019 eller senere, er pligt til udarbejdelse af endelig TP-dokumentation senest på tidspunktet for selvangivelse, jf. SKL § 39, stk. 3, vil en senere udarbejdelse ikke udgøre en TP-dokumentation, der opfylder reglerne i SKL § 39. Dette betyder, at den skattepligtige også i denne situation kan pålægges en bøde efter reglerne omtalt ovenfor i relation til ikke-rettidig indsendelse af TP-dokumentation og indsendelse af mangelfuld TP-dokumentation.

Det må formodes, at dette betyder at TP-dokumentation i al væsentlighed skal være udarbejdet på selvangivelsestidspunktet, men dog således at det fortsat er muligt ved indsendelsen eksempelvis i et følgebrev at præcisere, uddybe og/eller justere dokumentationen. Bøden vil således som udgangspunkt være 250.000 kr. pr. indkomstår, men kan såfremt den indsendte TP-dokumentation anses for at udgøre et tilstrækkeligt grundlag for skattemyndighederne til at vurdere om armslængdeprincippet er overholdt nedsættes til 125.000 kr. pr. indkomstår. I sager som vedrører flere indkomstår kan det, jf. ovennævnte praksis, ved

bødefastsættelsen konkret vurderes, at der ikke skal ske fuldstændig bødekumulation, således at bøden yderligere nedsættes. Dette især i tilfælde, hvor skatteyder har samarbejdet med skattemyndighederne og bidraget med fremskaffelse af nødvendigt materiale til skattemyndighederne. Det kan endvidere tænkes, at bødeudmålingen er afhængig af forsinkelsens tidsmæssige udstrækning, hvor en større forsinkelse forekommer mere strafværdig end en mindre forsinkelse.(34) Bøden forhøjes endvidere med 10% af en eventuel indkomstforhøjelse på baggrund af skattemyndighedernes revision af TP-dokumentationen.

## 5. Hvordan bør TP-dokumentationen udarbejdes?

Regelsættet for transfer pricing og den medfølgende TP-dokumentation er som tidligere nævnt ikke en eksakt videnskab og er ofte betegnet som værende "elastik i metermål", hvilket selvsagt vanskeliggør et præcis svar på hvordan en TP-dokumentation bør udarbejdes. Den til enhver tid gældende TP-bekendtgørelse udgør imidlertid et udmærket værktøj at anvende som tjekliste ved udarbejdelse en TP-dokumentation, med henblik på at sikre en tilstrækkelig TP-dokumentation. Det følger af reglerne i den gældende TP-bekendtgørelse,(35) at dokumentationspligtige skal udarbejde en fælles dokumentation for hele koncernen indeholdende de i bekendtgørelsens § 4 nævnte oplysninger, hvilket overordnet drejer sig om en generel beskrivelse af koncernens organisation, forretning og funktioner, samt dennes immaterielle aktiver og finansielle aktiviteter. Endvidere skal dokumentationspligtige udarbejde en landespecifik dokumentation indeholdende de i bekendtgørelsens § 5 nævnte oplysninger, hvilket overordnet drejer sig om, en beskrivelse af organisationen og forretningen i danske selskab eller faste driftssted, kontrollerede transaktioner, hvori denne indgår og finansielle informationer.

Bekendtgørelsen indeholder samtidig hjemmel, i § 6, til, at skattemyndighederne kan anmode om supplerende oplysninger og materiale "*der må anses som relevant for en armslængdevurdering*". Skattemyndighederne synes således at være givet vide beføjelser til at anmode om materiale, herunder for eksempel revisionsprotokollater, hvorfor dokumentationspligtige bør tilsikre ensartethed i formuleringer mv. i al materiale, således at der ikke skabes unødigt usikkerhed om TP-dokumentationen, men at denne tværtimod understøttes bredt. Endvidere har skattemyndighederne hjemmel i § 7 til at anmode skatteyder, om at udarbejde en databaseundersøgelse (benchmark studie) inden for en frist på mellem 60 og 90 dage. Kravet kan dog kun fremsættes i forbindelse med en igangværende revision fra skattemyndighedernes side og der er således ikke pligt til, at sammenligningsanalyser i TP-dokumentationer altid baseres på et benchmark studie, der som oftest udgør en bekostelig affære.

Baseret på landsskatterettens seneste offentliggjorte praksis som gennemgået ovenfor i afsnit 2.2. bør en TP-dokumentation, ikke fører til en skønsmæssig ansættelse fra skattemyndighedernes side (kvalificeret mangelfuld), såfremt den på et hvert tidspunkt gældende bekendtgørelsen følges punkt for punkt og samtlige transaktioner med forbundne parter beskrives – naturligvis under forudsætning af at det indholdsmæssige ud over at kunne verificeres har en passende substans, der giver skattemyndighederne et rimeligt grundlag for a foretage en vurdering om efterlevelse af armslængdeprincippet.(36)

Det er i denne henseende vigtigt at erindre, at modtageren af dokumentationspakken som udgangspunkt ved meget lidt eller intet om den konkrete virksomhed. Et grundigt review af TP-dokumentationen med henblik på at højne den pædagogiske fremstilling er derfor ofte godt givet ud og den "gode" TP-dokumentation behøver derfor heller ikke at være lang, men i stedet

bør den følge god struktur og flow samt anvende illustrationer og overskuelige tabeller, der matcher beskrivelserne f.eks. med hensyn til udførte funktioner af forskellige enheder, for herved at medvirke til, at skattemyndigheder kan opnå det nødvendige overblik.(37) Det kan i denne henseende anbefales at TP-dokumentationen følger TP-bekendtgørelsen både i relation til rækkefølge og overskrifter, herved sikres det og tydeliggøres det, at alle oplysningskrav bliver efterlevet uden at TP-dokumentationen indeholder gentagelser og unødigt information.

Den enkelte TP-dokumentation skal selvfølgelig tage højde for den konkrete virksomhed, men baseret på vores erfaring er særligt følgende forhold hensigtsmæssige at beskrive nøje:

- Forskellige inhouse services, for eksempel support services, management services og advisory services – særligt hvis der er mere en én af sådanne services. Det er for sådanne services vigtigt, at de leverede services nøje beskrives, herunder, hvilke omkostninger, der eventuelt inkluderes i kostbasen for aflønning af serviceleverandøren. Målet er at tydeliggøre, at der ikke er dupliserede funktioner og at alle omkostninger opfylder nyttetesten.
- Finansielle transaktioner og transaktioner vedrørende immaterielle aktiver bør beskrives så detaljeret som muligt. Det er ofte vanskeligt at værdiansætte sådanne koncerninterne transaktioner og dermed også at udfordre værdiansættelsen. Derfor er bevisbyrden for, at de anvendte priser og vilkår ikke er i overensstemmelse med armslængdeprincippet vanskelig for skattemyndighederne at løfte, mens en skønsmæssig ansættelse vil være særdeles vanskelig for skatteyder succesfuldt at udfordre. Det er således særligt ved sådanne transaktioner i skatteydere interesse, at TP-dokumentationen ikke er kvalificeret mangelfuld.
- Sammenligningsanalyse for hver enkel transaktion mellem interesseforbundne parter. Det vil for visse low-value adding services som behandlet i OECDs Transfer Pricing Guidelines kapitel 7 afsnit D, være muligt at fastsætte fortjenesten i overensstemmelse med den heri fastsatte safe harbour. For andre typer af services kan det være nødvendigt at supplere sammenligningsanalysen med et benchmark studie eller andet tilgængeligt markedsdata.
- Overensstemmelse mellem beskrivelser i TP-dokumentationen og den faktiske implementering, da eventuelle (væsentlige) forskelle herimellem vil betyde at TP-dokumentationen anses for kvalificeret mangelfuld.

## 6. Konklusion

Skattemyndighedernes store fokus på transfer pricing kombineret med de potentielt signifikante omkostninger for den skattepligtige, i form af eventuelle indkomstforhøjelser og bøder, betyder, at området naturligt er blevet en betragtelig del af det daglige arbejde for skattemedarbejdere i multinationale koncerner.

Det følger af praksis, at skattepligtige, der er har pligt til at udearbejde TP-dokumentation nøje bør følge og opfylde kravene angivet i den til enhver tid gældende TP-bekendtgørelse, for at mindske risikoen for skønsmæssige ansættelser af den skattepligtige indkomst. Endvidere skal dokumentationspligtige være opmærksomme på, (1) at det for indkomstår med selvangivelse 1. januar 2019 eller senere, er et krav, at den endelige TP-dokumentation foreligger på selvangivelsestidspunktet og at det er op til skatteyder at godtgøre, at dette var tilfældet, men (2) at det er foreslået i udkast til lovforslag, at TP-dokumentationen for indkomstår, der påbegyndes 1. januar 2020 eller senere, årligt skal indgives sammen med oplysningsskemaet. Skattepligtige, der ikke har pligt til at udarbejde årlig TP-dokumentation, skal bemærke at



der i stedet består en pligt til at kunne redegøre for overholdelse af armlængdeprincippet for de relevante indtægter og udgifter.

Såfremt TP-dokumentationen anses for mangelfuld – og for så vidt angår det seneste indkomstår, ikke-rettidigt udarbejdet – er skattemyndighederne berettiget til at foretage en skønsmæssig ansættelse af den skattepligtige indkomst, hvorefter det er op til den skattepligtige at godtgøre, at værdiskønnet skal tilsidesættes (ikke er korrekt). Baseret på den eksisterende praksis kan dette være særdeles vanskeligt og lykkes i hovedreglen kun såfremt den skattepligtige gennem en meget grundig bevisførelse kan godtgøre, at den skønsmæssig ansættelse af den skattepligtige indkomst er foretaget på baggrund af forkerte faktiske og retlige forudsætninger. Foruden den omvendte bevisbyrde og en potentiel indkomstforhøjelse, viser praksis, at den skattepligtige kan se frem

til betydelige bøder såfremt TP-dokumentationen er mangelfuld eller indsendes efter udløbet af den af skattemyndighederne fastsatte frist.

Der er således rigtig gode argumenter for ikke at komme “på bagkant”, og at arbejdet med udarbejdelsen af TP-dokumentationen derfor prioriteres højt og nok også højere end tidligere, idet manglende rettidig udarbejdelse nu automatisk medfører skønsadgang for skattemyndighederne. Det bør i denne forbindelse erindres, at formålet er at sætte skattemyndighederne (der typisk ikke kender den konkrete virksomhed) i stand til at vurdere, om armlængdeprincippet er opfyldt. En struktureret og pædagogisk TP-dokumentation, der stringent følger den til en hver tid gældende TP-bekendtgørelse bør således være målet med TP-dokumentationen.

- (1) Forfatterne kan kontaktes på lfk@corit.dk, mt@corit.dk og hgn@corit.dk.  
1
- (2) Se f.eks. OECD Transfer Pricing Guidelines (2017) chapter VI, OECDs *Public Discussion draft BEPS Actions 8-10 Financial transactions 3 July-7 September 2018*, Louise Fjord Kjærsgaard, Katja Dyppel Weber og Michael Tell, *Koncernfinansiering i lyset af negative renter – en analyse af reglerne om transfer pricing og rentefradragsbegrænsning*, Russo og Moerer i *Transfer Pricing and Intra-Group Financing (2012)* og Okholm, Nielsen og Sørensen i *“Erfaringer med skattemyndighedernes behandling af koncerninterne cash pools” SR-Skat 2016.35*.
- (3) Se f.eks. SKM2019.136.HR (Microsoft), SKM2018.510.LSR, SKM2018.62.LSR, SKM2018.511.LSR, og SKM2017.115.LSR
- (4) Se § 7 i Udkast til Forslag til Lov om ændring af selskabsskatteloven, kildeskatteloven, skatteindberetningsloven, skattekontrolloven og forskellige andre love (J.nr. 2019-6665), publiceret 13. september 2019.
- (5) Se § 7 i Udkast til Forslag til Lov om ændring af selskabsskatteloven, kildeskatteloven, skatteindberetningsloven, skattekontrolloven og forskellige andre love (J.nr. 2019-6665), publiceret 13. september 2019.
- (6) Bl.a. TfS 1999.730 V, TfS 2002.336 V og TfS 2002.821 Ø. Se endvidere Jens Wittendorff, i *Transfer Pricing (2016, 1. udg.)*, s77-83. Lars Apostoli *Det skatteretlige skøn*, TJS 2003, 401.
- (7) Jf. de specifikke lovbemærkninger til § 46, lov nr. 1535 af 19. december 2017, FT 2017-18, (L 13), s. 138 og 139.
- (8) Se f.eks. hvor SKAT i sin afgørelse har henvist til, at korrektionen er foretaget med hjemmel i skattekontrollovens § 5, stk.3, sammenholdt med dagældende skattekontrolløvs § 3B, stk. 8 (senere stk. 9 og nu § 46), idet SKAT havde vurderet, at der ikke var handlet til priser og vilkår i overensstemmelse med armslængdeprincippet samt Eduardo Vistisen, *Transfer Pricing og værdiskøn*, RR.3.2014.64 26. februar 2014.
- (9) Det fremgår eksplicit, at der efter de dagældende regler kun kan ske skønsmæssig ansættelse såfremt der ikke er udarbejdet dokumentation eller dokumentationen in så væsentligt omfang er mangelfuld, at den ikke giver skattemyndighederne et tilstrækkeligt grundlag for at vurdere, om armslængdeprincippet er overholdt.
- (10) Jf. de specifikke lovbemærkninger til § 40, lov nr. 1535 af 19. december 2017, FT 2017-18, (L 13), s. 130.
- (11) Jf. de specifikke lovbemærkninger til § 46, lov nr. 1535 af 19. december 2017, FT 2017-18, (L 13), s. 138.
- (12) OECD Transfer Pricing Guidelines (2017) chapter V samt Annex I og II I i OECD (2015), *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*, Action 13 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing.
- (13) Ligeledes påpeget af Johann Müller, *Transfer Pricing Documentation: It Is All about the Looks* Kluwer International Tax Blog 18. juni 2019. Kan findes her: <http://kluwertaxblog.com/2019/06/18/transfer-pricing-documentation-it-is-all-about-the-looks/>
- (14) OECDs transfer pricing guidelines (2017) chapter 5 Documentation, para 5.4. hvor der ligeledes argumenteres for at en kooedineret tilgang til TP-dokumentation landende i mellem vil mindste de administrative omkostninger og mindske risikoen for omkostningstunge tvister.
- (15) OECDs transfer pricing guidelines (2017) chapter 5 Documentation para. 5.3. hvor det ligeledes anerkendes, at de eksisterende dokumentationskrav i relation til transfer pricing er omfattende.
- (16) Se f.eks. SKM2018.62.LSR, SKM2018.511.LSR og SKM2017.115.LSR.
- (17) Jf. de specifikke lovbemærkninger til § 7, nr. 3 og nr. 4 i Udkast til Forslag til Lov om ændring af selskabsskatteloven, kildeskatteloven, skatteindberetningsloven, skattekontrolloven og forskellige andre love (J.nr. 2019-6665), publiceret 13. september 2019. Det fremgår her, at “[d]et foreslås tydeliggjort, at der kan foretages en skønsmæssig ansættelse, hvis transfer pricing-dokumentationen ikke er udarbejdet rettidigt. Det tydeliggøres, at dokumentationen kun er udarbejdet rettidigt, hvis den er udarbejdet løbende og senest færdiggjort på tidspunktet, hvor oplysningsskemaet skal indgives til Skatteforvaltningen, jf. § 39, stk. 3. Det betyder, at den særlige skriftlige dokumentation, som danner grundlag for, om der er mulighed for at foretage en skønsmæssig ansættelse, er den særlige skriftlige dokumentation, som er udarbejdet på tidspunktet for udløbet af oplysningsfristen.”.
- (18) Jf. de specifikke lovbemærkninger til § 7, nr. 2 i Udkast til Forslag til Lov om ændring af selskabsskatteloven, kildeskatteloven, skatteindberetningsloven, skattekontrolloven og forskellige andre love (J.nr. 2019-6665), publiceret 13. september 2019. Det fremgår her, at “[n]år kravet er, at dokumentationen skal udarbejdes senest på det tidspunkt, hvor oplysningsskemaet skal indgives, findes der ikke grundlag for at sætte en frist på 60 dage til indsendelse af dette materiale. Kravet om indsendelse af dokumentationen samtidig med indsendelse af oplysningsskemaet vil desuden fjerne usikkerheden om, hvornår den skriftlige dokumentation er færdiggjort, og dermed hvornår Skatteforvaltningen har mulighed for at foretage en skønsmæssig ansættelse af virksomhedens indkomst. Samtidig vil ændringen lette Skatteforvaltningens mulighed for kontrol af dokumentationen og herunder lette udsøgningen af de virksomheder, som skal udtages til kontrol.”.
- (19) Se Udkast til Forslag til Lov om ændring af selskabsskatteloven, kildeskatteloven, skatteindberetningsloven, skattekontrolloven og forskellige andre love (J.nr. 2019-6665), publiceret 13. september 2019.
- (20) Lars Apostoli, *Det skatteretlige skøn*, TJS 2003, 401.
- (21) Se f.eks. TfS 1984, 259 V, hvor det ifølge den citerede udtalelse fra Justitsministeriets lovaftdeling, fastslås, at manglen på bevis kommer den skattepligtige, der ønsker fradraget, til skade.
- (22) Lars Apostoli, *Det skatteretlige skøn*, TJS 2003, 401. Lars Apostoli påpeger her at det typisk er fejl i de faktiske forudsætninger, men at der med henvisning til TJS 2000, 560 H også kan være fejl i de juridiske forhold.
- (23) Se også Lars Apostoli, *Det skatteretlige skøn*, TJS 2003, 401 og Eduardo Vistisen, *Transfer Pricing og værdiskøn*, RR.3.2014.64 26. februar 2014.
- (24) Lars Apostoli, *Det skatteretlige skøn*, TJS 2003, 401
- (25) Se Udkast til Forslag til Lov om ændring af selskabsskatteloven, kildeskatteloven, skatteindberetningsloven, skattekontrolloven og forskellige andre love (J.nr. 2019-6665), publiceret 13. september 2019.
- (26) Lov nr. 591 af 18. juni 2012, FT 2011-12 (L 173).
- (27) Jf. de specifikke lovbemærkninger til § 84, stk. 1 nr. 5, lov nr. 1535 af 19. december 2017, FT 2017-18, (L 13), s. 199.
- (28) Jf. de generelle lovbemærkninger, lov nr. 591 af 18. juni 2012, FT 2011-12 (L 173), s. 21. Her fremgår det at baggrunden for det faste grundbeløb var, at det havde vist sig at være særdeles vanskeligt at fastsætte de konkrete omkostninger til udarbejdelse af TP-dokumentation i en situation, hvor virksomheden ikke har udarbejdet dokumentationen, hvilket kunne give anledning til en særskilt tvist om beløbsstørrelsen. Denne bemærkning skal ses i lyset af, at bøden ifølge forarbejderne (L 120 ÅR) til den eksisterende bestemmelse fastslog, at bøden skulle udgøre to gange de sparede omkostninger ved udarbejdelse af TP-dokumentationen med tillæg på 10% af den forhøjede indkomst som ansættelsen udløser.
- (29) Straffelovens kapitel 10.
- (30) Jan Pedersen har kritiseret, at lovgivningsmagten ikke overlader straf- og bødeudmåling til domstolene, se *Kommentarer til udvalgte skattestrafferetlige domme – forsinket indsendelse af TP-dokumentation – manglende oplysning om indkomst i udenlandsk “transparent” selskab – ukorrekte afskrivninger, periodeforskydning SR.2017.368 fra 23. november 2017*
- (31) Jan Pedersen, *Kommentarer til udvalgte skattestrafferetlige domme – forsinket indsendelse af TP-dokumentation – manglende oplysning om indkomst i udenlandsk “transparent” selskab – ukorrekte afskrivninger, periodeforskydning, SR.2017.368*.
- (32) Jan Pedersen, *Kommentarer til udvalgte skattestrafferetlige domme – forsinket indsendelse af TP-dokumentation – manglende oplysning om indkomst i udenlandsk “transparent” selskab – ukorrekte afskrivninger, periodeforskydning, SR.2017.368*.
- (33) Jf. de specifikke lovbemærkninger til § 84, lov nr. 1535 af 19. december 2017, FT 2017-18, (L 13), s. 198.

- (34) Jan Pedersen, *Kommentarer til udvalgte skattestrafferetlige domme – forsinket indsendelse af TP-dokumentation – manglende oplysning om indkomst i udenlandsk “transparent” selskab – ukorrekte afskrivninger; periodeforskydning SR.2017.368. Jan Pedersen kritiserer, at sådanne hensyn ikke ifølge lovbemærkningerne indgår ved bødeudmålingen af sager om ikke-rettidig indsendelse af TP-dokumentation, men påpeger at domstolene efter kapitel 10 straffeloven kan og formentlig vil tage sådanne forhold i betragtning.*
- (35) Bekendtgørelse nr. 1297 af 31. oktober 2018 om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner.
- (36) Johann Müller, *Transfer Pricing Documentation: It Is All about the Looks* Kluwer International Tax Blog 18. juni 2019. Kan findes her: [http://kluwertaxblog.com/2019/06/18/transfer-pricing-documentation-it-is-](http://kluwertaxblog.com/2019/06/18/transfer-pricing-documentation-it-is-all-about-the-looks/)
- all-about-the-looks/Forfatteren argumenterer ligeledes for at den tilsvarende liste af krævede informationer i OECDs Transfer Pricing Guidelines følges stringent ved udarbejdelse af TP-dokumentationer. Endvidere kommer samme forfatter med konkrete eksempler og forslag til udarbejdelsen af en landespecifik dokumentation i *Transfer Pricing Documentation: What a Local File Could Look Like* Kluwer International Tax Blog 24. juli 2019. Kan findes her: <http://kluwertaxblog.com/2019/07/24/transfer-pricing-documentation-what-a-local-file-could-looklike/>
- (37) Se også Johann Müller, *Transfer Pricing Documentation: It Is All about the Looks* Kluwer International Tax Blog 18. juni 2019. Kan findes her: <http://kluwertaxblog.com/2019/06/18/transfer-pricing-documentation-it-is-all-about-the-looks/>.