



# THE CORIT TRANSFER PRICING LECTURES

29. november 2023



## **TRANSFER PRICING I HØJESTERET – FRA VAND TIL OLIE KONKLUSIONER FRA HØJESTERETS TP-DOMME 2018 – 2023**

*v. Arne Møllin Ottosen, Advokat (H), Kromann Reumert*

## **HVAD BETYDER ”ACCURATE DELINEATION”, OG HVORNÅR HAR DET BETYDNING**

*v. Katja Dyppel Weber, Partner, Ph.D., CORIT Advisory*

## **PAUSE**

## **MOMS-, TOLD- OG KILDESKATTEOVERVEJELSER VED IMPLEMENTERING AF TP-METODER, SOM INDEBÆRER BLANDEDE- ELLER BALANCEBETALINGER**

*v. Thomas Svane Jensen, Associate Partner, CORIT Advisory &  
Katja Dyppel Weber, Partner, Ph.D., CORIT Advisory*

## **NYHEDER OG UDVIKLINGSTRENDS**

## **HERUNDER PILLAR ONE AMOUNT B, DIREKTIVFORSLAG OM TRANSFER PRICING OG BUSINESS IN EUROPE: FRAMEWORK FOR INCOME TAXATION (BEFIT)**

*v. Louise Blichfeldt Fjord, Director, Ph.D., CORIT Advisory og CBS &  
Peter Koerver Schmidt, Academic Advisor, Professor m.s.o., Ph.D., CBS og CORIT Advisory*

## **GLÖGG OG ÆBLESKIVER**

# Vand til olie - konklusioner fra Højesterets tp-domme 2018-2023

The CORIT Transfer Pricing Lectures  
29.11.2023

Arne Møllin Ottosen, advokat (H) – Kromann Reumert

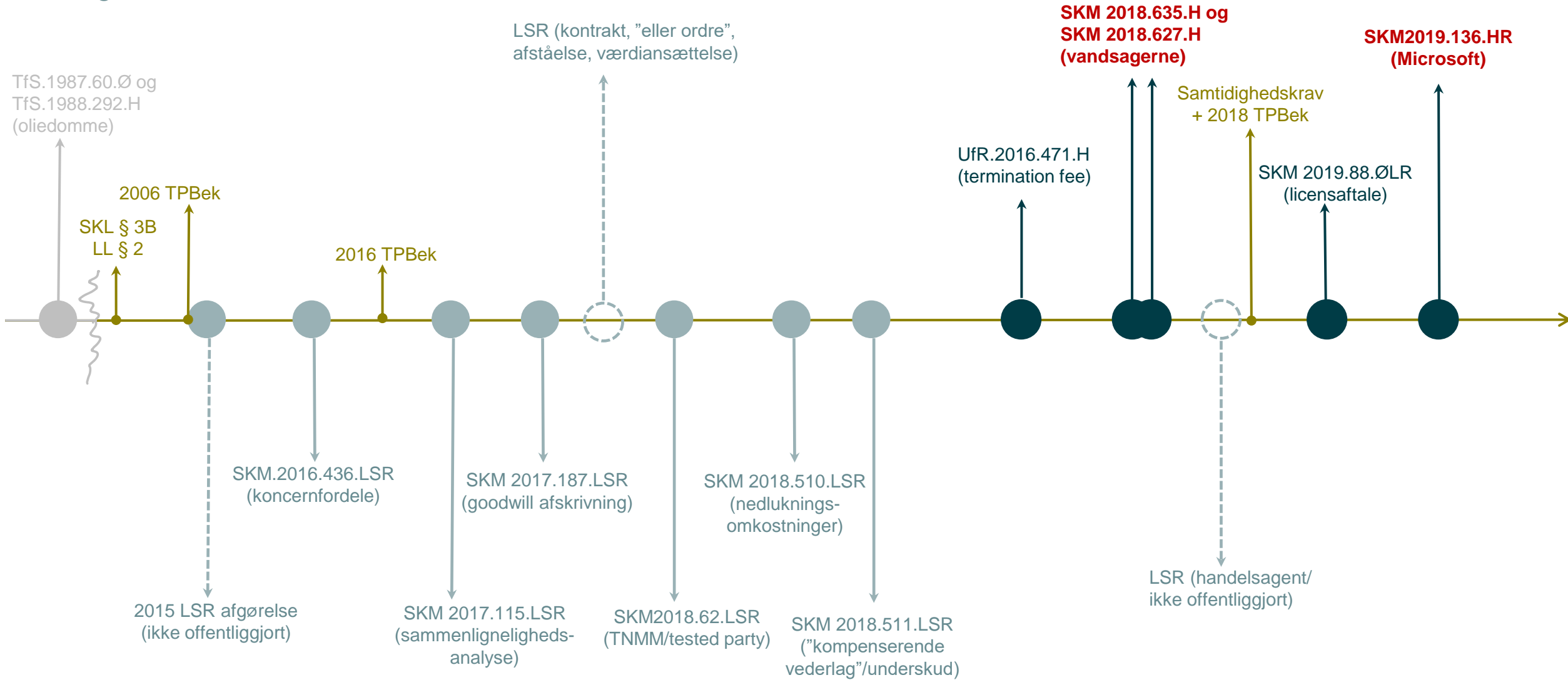


*“..., det går op  
og ned i showbiz.”*

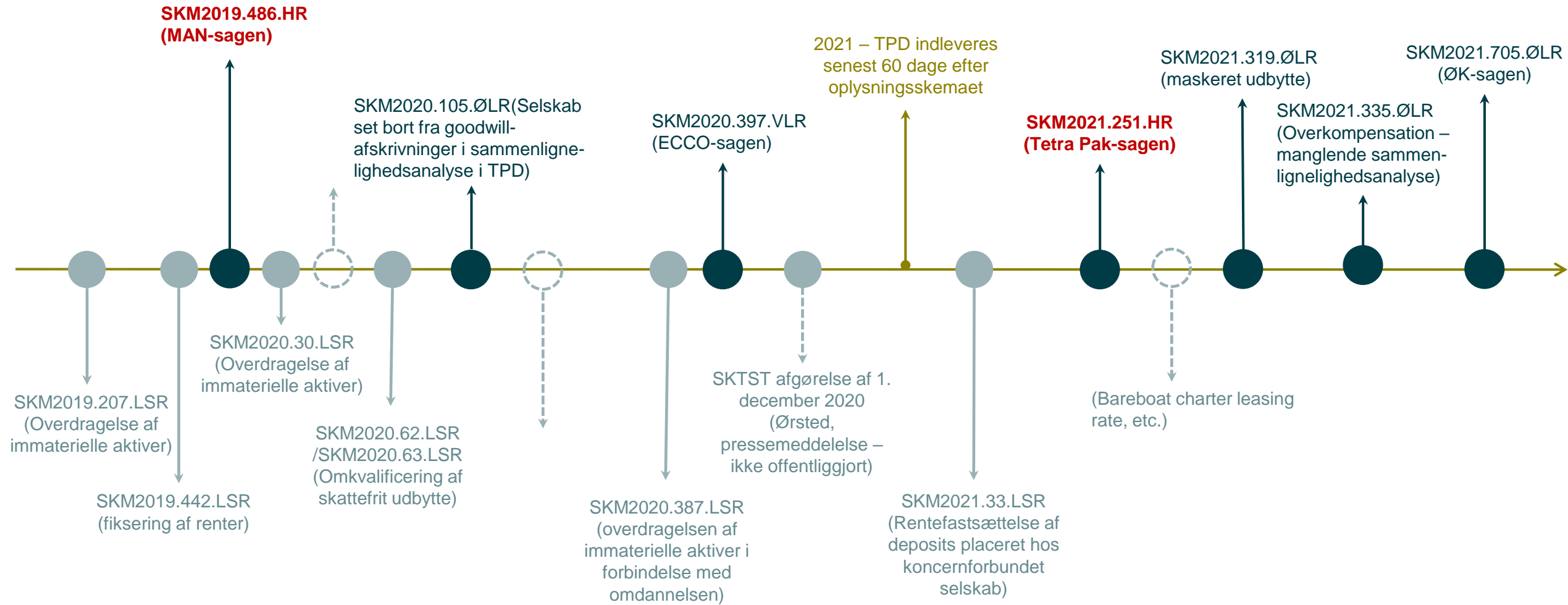
Franz Beckerlee, 1978



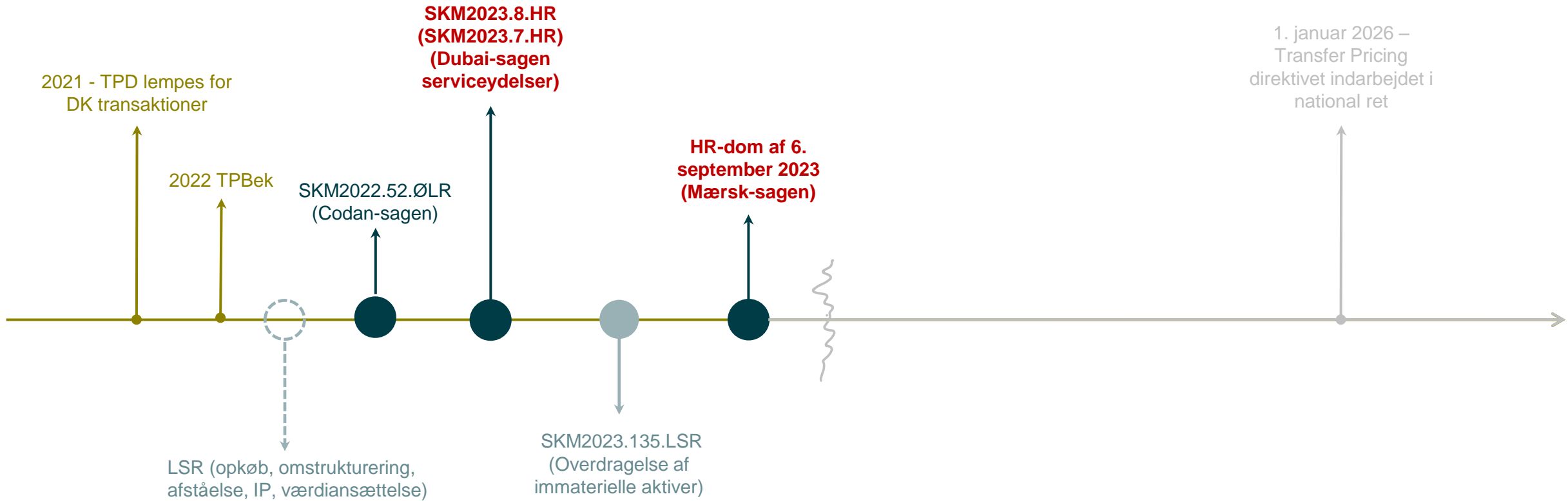
- Regel
- Dom
- Afgørelse



- Regel
- Dom
- Afgørelse



- Regel
- Dom
- Afgørelse



# TfS 1988, 292 H - BP-Oliekompagniet A/S

TfS 1987, 61 Ø, jf. TfS 1987, 60 (Texaco)

x4

- ”Bortset fra ladningssalg på kommissionsbasis u i 1976 1.698 millioner kr. og bruttoavancen heraf 14,4%. Selvangivelsen er udarbejdet i overensst fradrag, som efter det oplyste ikke er anfægtet af
- Det fremgår endvidere, at forskellen mellem lang Rotterdammarkedets priser i årene 1976 og 1977 priserne på Rotterdammarkedet i løbet af årene over priserne efter langtidskontrakten.
- Således som sagen i øvrigt er oplyst, herunder o olieselskaber, der har modtaget leverancer fra udenlandske moderselskaber - og for hvis vedkommende undersøgelserne i intet tilfælde har medført forhøjelser efter selskabsskattelovens § 12, stk. 1, i de skattepligtige indkomster - kan det herefter ikke lægges til grund, at appellanten ved aftalerne med det engelske selskab, der tilsigtede en langvarig og fast levering, og hvor priserne derfor var forskellige fra noteringerne på spotmarkedet i Rotterdam, har påtaget sig vilkår, der afveg så væsentligt fra de vilkår, der ville gælde for et uafhængigt foretagende ved indgåelse af tilsvarende kontrakter, at betingelserne for at foretage en skønsmæssig ansættelse efter den nævnte bestemmelse er opfyldt.
- Da det under disse omstændigheder ikke kan tillægges betydning, at appellanten ikke har efterkommet samtlige de af indstævnte fremsatte provokationer, stemmer disse dommere for at tage appellantens frifindelsespåstand til følge. De stemmer endvidere for at pålægge indstævnte i sagsomkostninger for begge retter at betale 300.000 kr. til appellanten.”

” § 12. Såfremt et her hjemmehørende selskab eller forening m.v., der **kontrolleres af en udenlandsk virksomhed**, i sine handelsmæssige eller økonomiske forbindelser med denne er underkastet andre vilkår end dem, som **ville gælde for et uafhængigt foretagende**, skal til selskabets eller foreningens skattepligtige indkomst henføres den fortjeneste, som selskabet eller foreningen må antages at **ville have opnået**, hvis selskabet eller foreningen havde været et uafhængigt foretagende, der under **frie vilkår** afsluttede forretninger med vedkommende udenlandske virksomhed. [ ... ] ”

en langvarig og fast levering findes efter moderselskabets på appellantens virksomhed her i landet uden betydning for priser for produkterne i henhold til kontrakten om 1976 over priserne på tilsvarende produkter på på denne baggrund og efter formuleringen af § 12, stk. 1, er det af væsentlig betydning, at der gælder om uafhængige selskabers indkøbspriser i 1976 hos selskabet for de samme produkter. Efter forholdet mellem appellanten og moderselskabet findes moderselskabet ikke at have nogen loyal grundelse for sin vægring mod at meddele de pågældende oplysninger. Det bemærkes herved, at appellanten alene har anført, at moderselskabet af hensyn til kontraktforhandlingerne med appellanten har saglige grunde til ikke at give oplysningerne. Det må herefter bevismæssigt - jf. retsplejelovens § 344, stk. 2 - lægges til grund, at appellanten med hensyn til kontrakten om færdigvarer i 1976 var underkastet andre vilkår end dem, som ville gælde for et uafhængigt foretagende. Som følge af det anførte tiltræder disse dommere, at sagen bør hjemvises til fornyet behandling af ligningsmyndighederne, og at den skønsmæssige ansættelse efter selskabsskattelovens § 12, stk. 1, må ske inden for de rammer, der er angivet i landsrettens dom. De stemmer derfor for at stadfæste dommen.”



# Højesterets domme i ”vandsagerne”

*- Højesterets domme af 8. november 2018 (sag 27/2018 og 28/2018)*

## Baggrund

- Aktieselskaber stiftet af kommuner ved apportindskud af vandforsynings- og spildevandsaktiviteter.
- Sagerne angår opgørelse af de skattemæssige indgangsværdier af det overdragne ledningsnet og produktionsanlæg, som danner grundlag for vandselskabets skattemæssige afskrivninger.
- Overdragelserne er omfattet af ligningslovens § 2.
- Ingen handel med vandselskaber eller deres aktiver (CUP).
- SKAT har skønsmæssigt ansat værdien af aktiverne på baggrund af en tillempet DCF-model.

## Baggrund, fortsat

- Alle vandselskaber med en vis debiteret vandmængde har fået fastsat en regulatorisk åbningsbalance.
- Pris- Og LevetidsKAtaloget (POLKA) er udarbejdet på grundlag af Forsyningssekretariatets vejledning af 17. februar 2010, som indeholder standardiserede priser og levetider for aktiver i vandsektoren.
- Aktivernes nedskrevne anskaffelses- og genanskaffelsesværdier blev i den forbindelse opgjort.
- De regulatoriske åbningsbalancer er efter en politisk aftale fastsat som et gennemsnit af den nedskrevne anskaffelses- og genanskaffelsesværdi.
- Standardpriserne tager højde for omkostningsforskelle i city, by og land.

# Argumenterne

## Selskaberne

- Betingelserne for et almindeligt frit marked for køb og salg af vandselskaber var ikke tilvejebragt, da der blev indført generelt skattepligt pr. 1. januar 2010.
- "Handelsværdien" kan ikke meningsfuldt henvise til den pris, som aktiverne ville kunne sælges for i en handel mellem to uafhængige parter, idet forudsætningen om et almindeligt frit marked grundlæggende ikke var tilvejebragt.
  - Stoplov (udbud) og hvile-i-sig-selv-princip (efterspørgsel).
  - Lovgiver forudsatte, at aktiverne havde betydelig værdi.
- DCF ikke anvendelig, idet de regulatoriske krav ikke muliggør, at der genereres et "frit cash flow", jf. skønsmænd.
  - Afkastkravet skal i hvert fald så være nær "0".

## Selskaberne

- Når intet marked, må handelsværdi være nedskrevne genanskaffelsesværdier svarende til, hvad det i 2007 ville koste at etablere aktiverne i tilsvarende stand fratrukket afskrivninger, alternativt POLKA
- Støtte i forarbejderne
  - *"Af hensyn til den skattemæssige vurdering af åbningsbalancen bør ledningsnettet opdeles i City/By/Land [...]. Endvidere bør ledningsnettet opdeles i de to dimensioner over/under 200 mm."*
  - *"For at undgå forskelsbehandling mellem forsyningerne bør værdiansættelsen fortsat ske på grundlag af denne bestemmelse [SEL § 5 D], således som den er blevet administreret indtil nu."*
- Praksis efter SEL § 5 D (og Pixie-vejledningen)
- **Syn og skøn:**  
**DCF-modellen ikke egnet. En måling af de indskudte aktiver til en eller anden form for genanskaffelsespriser er mere velegnet – harmonerer med POLKA-metode og -anvisninger.**



# Argumenterne

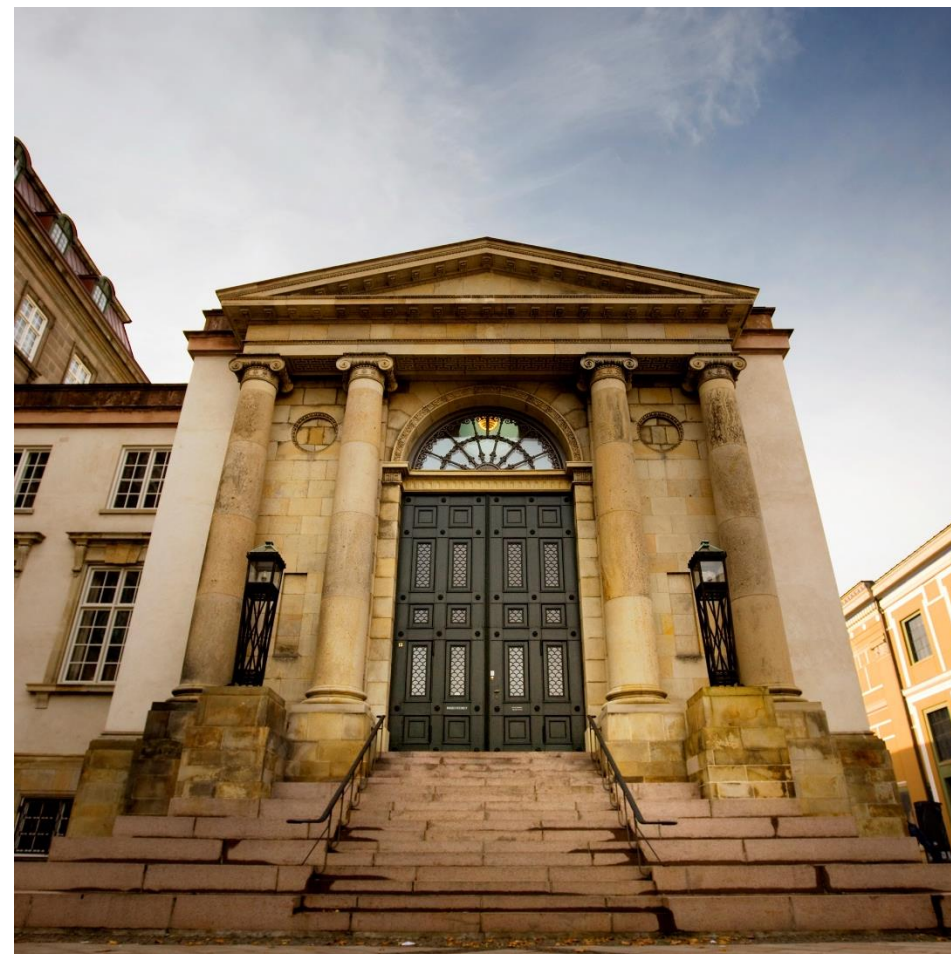


## Skatteministeriet

- Ikke nogen uafhængig part, der ville være villig til at købe de overdragne aktiver til en pris, som var baseret på nedskrevne genanskaffelsesværdi eller POLKA.
- SKAT har derfor været berettiget og forpligtet til at udøve et skøn over aktivernes handelsværdi.
- Miljøministerens svar: Nedskrevne genanskaffelsesværdier kun kan anvendes, hvis vandselskabet dokumenterer, at de nedskrevne genanskaffelsesværdier konkret svarer til handelsværdien → Ikke konkret dokumenteret.
- Bemærkningen i et tidligere lovudkast om, at "*selskabernes reguleringsmæssige åbningsbalancer kan samtidig danne grundlag for de skattemæssige indgangsværdier*", blev ikke medtaget i det fremsatte forslag til vandsektorlov.

# Højesteret

- Pga. regulatoriske krav, herunder navnlig hvile-i-sig-selv: Ikke noget marked for handel med sådanne virksomheder eller aktiver og dermed ingen værdi baseret på salg i almindelig fri handel (CUP).
- Forarbejderne i LL § 2 og vandsektorlovgivning: Ingen retningslinjer for en situation som den foreliggende. DCF uegnet, jf. skønsmænd (intet frit "cash flow").
- Forsyningspligt og hvile-i-sig-selv → hvilken værdi aktiverne må skønnes at have haft for selskabet? Hvad ville det have kostet at overtage eksisterende ledningsnet?
  - Nedskreven genanskaffelsesværdi, dog havde kommunen ikke brug for aktiver → forhandlingssituation påvirket
  - På denne baggrund og pga. skønsmænd → regulatoriske indgangsværdi godkendt af Forsyningssekretariatet (POLKA).



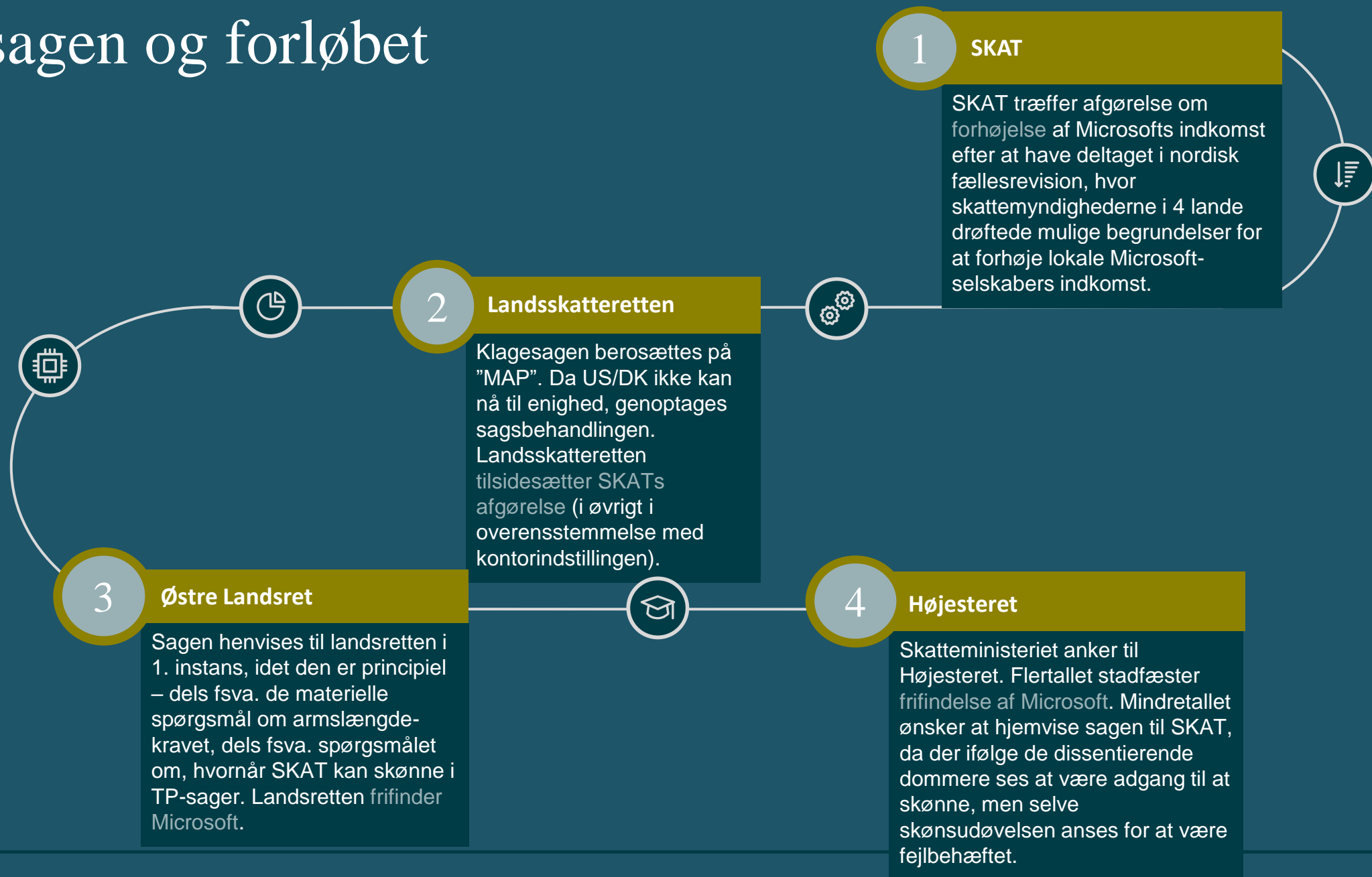


# Højesterets dom i Microsoft-sagen

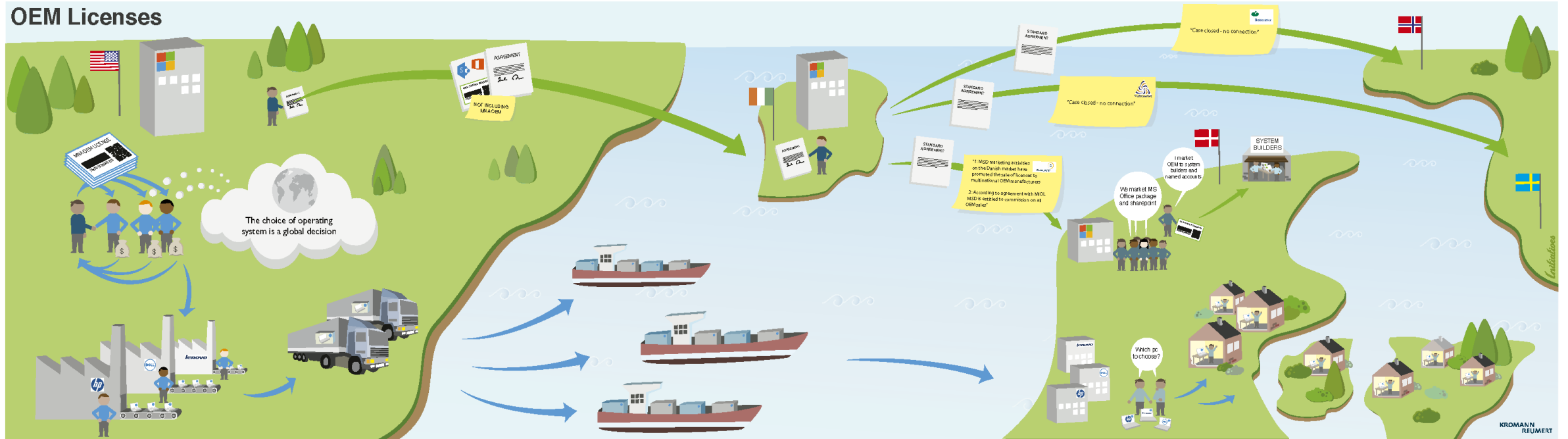
- Højesterets dom af 31. januar 2019 (sag 75/2018)



# Om sagen og forløbet

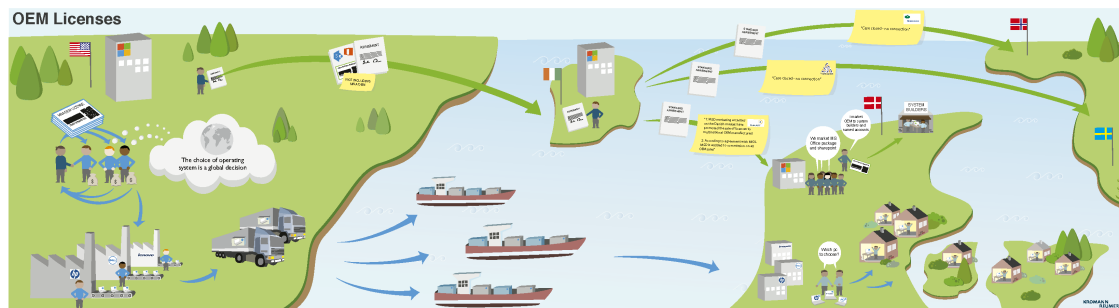


# Faktum #1



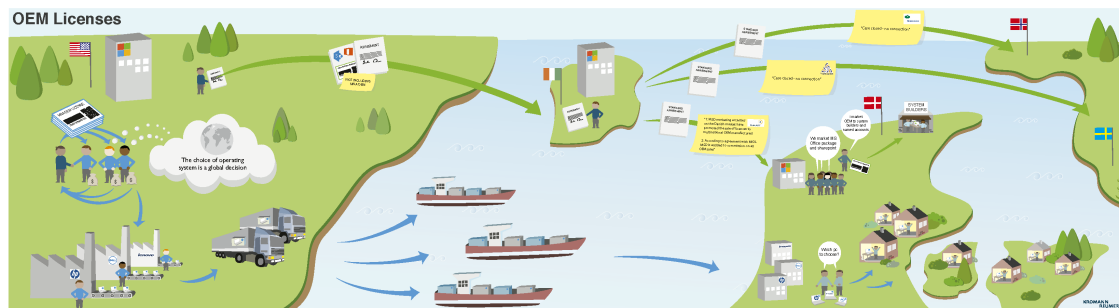
# Faktum #2

- **Sagen angår**, om den honorering, som Microsoft Danmark ApS modtog for sit arbejde med at markedsføre Microsoft-produkter i Danmark i henhold til en aftale med det koncernforbundne selskab Microsoft Ireland Operations Limited (MIOL) i Irland, var i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter (**armslængdeprincippet**), jf. ligningslovens § 2.
- I henhold til Market Development Agreement (**MDA-aftalen/den koncerninterne aftale**) indgået mellem Microsoft Danmark og MIOL med virkning fra den 1. juli 2003 modtog Microsoft Danmark i indkomstårene 2004-2007 som vederlag for sin markedsføringsindsats det største beløb af enten en kommission på 25 %, 20 % eller 18 % afhængig af omfanget af det salg, som MIOL havde faktureret i Danmark, eller de omkostninger Microsoft Danmark havde ved markedsføringen med tillæg af 15 %.



# Faktum #3

- Det salg, som Microsoft Danmark modtog **kommission** af i henhold til aftalen, var dels MIOL's salg af Microsoftprogrampakker (pakkelicenser) til slutbrugere i Danmark, dels MIOL's salg af OEM-licenser (Original Equipment Manufacturerlicenser) til små og mellemstore computerproducenter i Danmark.
- Skatteministeriet har ikke anfægtet kommissionssatserne. Det er Skatteministeriets opfattelse, at kommissionen ikke udgjorde en honorering på armslængdevilkår, fordi Microsoft Danmarks kommission ikke tog højde for det salg af Microsoft-produkter, der skete gennem multinationale computerproducenters salg af computere med præinstalleret Microsoft-software til slutbrugere i Danmark (**dvs. spørgsmål om det rette grundlag for beregning af armslængdehonorering**).





# Skatteministeriets anbringender #1

Når multinationale PC-producenter (Dell, Lenovo m.fl.) sælger en PC med præinstalleret styresystem til danske kunder, skal Microsoft Danmark ApS honoreres for markedsføring i Danmark. Markedsføringen har samme effekt som på software, som Microsoft sælger i Danmark.

Skønsmæssige forhøjelser med over 300 mio. kr. over fire år.

1. TP-dokumentationen: Microsoft Danmark ikke godtgjort, at den forelå i sin helhed på selvangivelsestidspunktet og dokumentationen var mangelfuld  
→ **skønsadgang.**<sup>\*)</sup>

*Der foreligger en selvstændig, udateret TP-dokumentation for hvert af indkomstårene 2004 og 2005. Fsva. indkomstårene 2006-09 er der udarbejdet én samlet, udateret TP-dokumentation; heri er indeholdt regnskabstal for så vidt angår 2009, dvs. dokumentation tidligst udarbejdet efter 2009.*

*"Allerede" fordi det er udokumenteret, at TP-dokumentationen er udarbejdet rettidigt (dvs. på selvangivelsestidspunktet) kan SKAT skønsmæssigt at fastsætte armslængdeindkomsten.*

2. Skønnet kan kun tilsidesættes, såfremt selskabet godtgør, at skønnet er udøvet på et forkert grundlag eller at det har ført til et åbenbart urimeligt resultat (pizza-domme mv.)  
→ **selskabets bevisbyrde.**



<sup>\*)</sup> Begrundelsen om dokumentation først introduceret under klagesagen ved Landsskatteretten.

# Skatteministeriets anbringender #2

1. Aftalefortolkning af koncerntale med irsk koncernselskab vedr. Microsoft-produkter.
  - i. Ordlyden af MDA-aftalen
  - ii. Microsoft Danmark ApS' markedsføringsaktiviteter

Når en slutbruger køber en computer, er det ikke blot selve maskinen, som er af betydning. Helt centralt for slutbrugeren er også styresystemet, softwaren m.v., og slutbrugeren ønsker hertil kan være så afgørende, at det påvirker salget af computere.

Det er ubestridt, at Microsoft-koncernen i de omtvistede indkomstår kun havde ét markedsføringsselskab i Danmark, nemlig Microsoft Danmark ApS, og det ligger fast, at andre selskaber i Microsoft-koncernen ikke har foretaget relevante »konkurrerende« markedsføringstiltag i Danmark. Dette understøtter, at Microsoft Danmark ApS varetog markedsføringen af alle Microsofts produkter over for slutbrugerne.

Eksempler på tryksager + træning af sælgere.

2. Markedsføringseffekt.

*Det kan lægges til grund, at markedsføringen har haft faktisk effekt på MNA OEM-salget*

*→ Vederlæggelse dermed ikke på armslængdevilkår, da beregnet uden MNA OEM-salget.*



Skatteministeriet

# Højesterets begrundelse og resultat #1

## 1. SKAT ikke hjemmel til at skønne

- i. Tidsmæssige krav til TP-dokumentationen → Skønsadgangen efter dagældende SKL § 3 B, stk. 8 (tidl. stk. 5), jf. § 5, stk. 3 → "ansættelsestidspunktet".

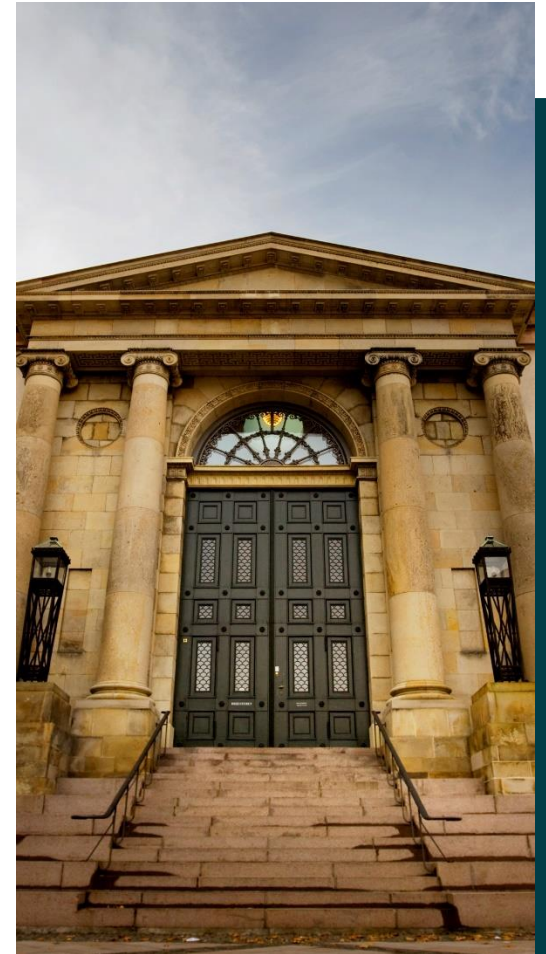
### ii. Ikke dokumentationsnød

Der skal være dokumentationsnød.

Skattestyrelsen kan kun skønne på grundlag af TP-dokumentationen, hvis den **så mangelfuld**, at det kan sidestilles med manglende selvangivelse, eller hvis den giver et utilstrækkeligt grundlag for myndighederne til at vurdere, om ALP er overholdt.

Forhøjelsen alene begrundet ved, at honoreringen ikke tager højde for det salg af Microsoft-produkter, der skete gennem multinationale computerproducenters salg af computere med præinstalleret Microsoft-software til slutbrugere i Danmark. Det fremgik **klart af transfer pricing-dokumentationen, at disse transaktioner ikke indgik** i beregningen af honoreringen. **Mangler ved dokumentationen skal være relevante og kvalificerede.**

TP-dokumentationen var konkret ikke mangelfuld "i et sådant omfang", at det kunne sidestilles med manglende dokumentation.



# Højesterets begrundelse og resultat #2



## 2. Skatteministeriet har **bevisbyrden**

- i. "Spørgsmålet er herefter, om Skatteministeriet har godtgjort ..."

## Højesteret (flertallet)

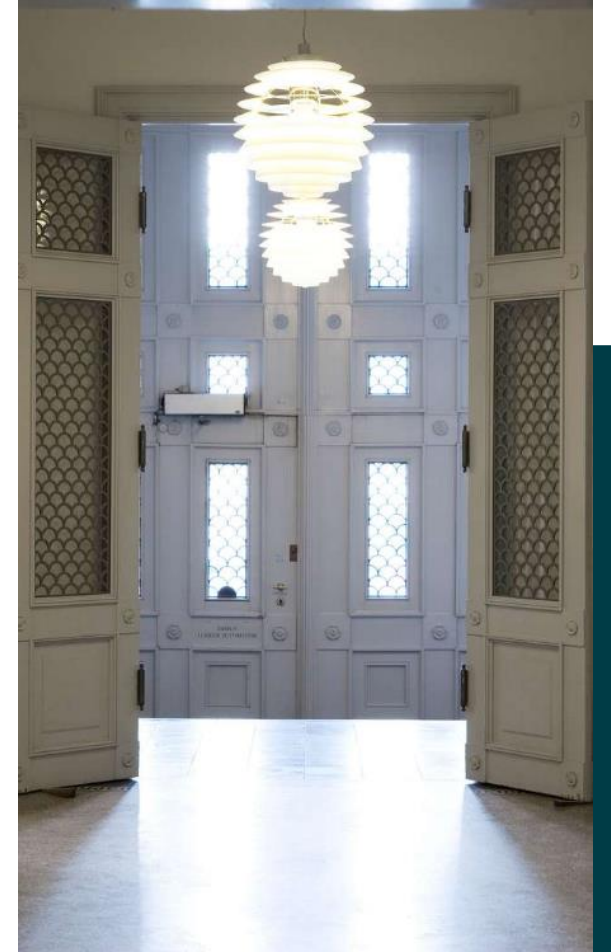
### 3. Fortolkning af koncernaftalen

- *Ikke afgørende, hvilket selskab i koncernen markedsføringsindsatsen evt. var til gavn for.*
- *Efter ordlyden af MDA-aftalen bestod der en forpligtelse til at maksimere markedet for alle Microsoft-produkter.*
- *I lyset af det geografiske område, som aftalen dækkede, og i sammenhæng med honorerings-bestemmelsen  
→ Microsoft Danmark skulle alene markedsføre de produkter, hvor salget skete direkte i Danmark. Denne forståelse er heller ikke i strid med MDA-aftalens ordlyd.*
- *OBS – dissens!*

# Højesterets begrundelse og resultat #3

## Højesteret (flertallet)

4. Den af ministeriet postulerede **markedsføringseffekt** er udokumenteret
  - *En vis afledet effekt kan ikke udelukkes. På den anden side betalte Microsoft Corp Dell m.fl. for anbefalinger, som kan have haft en effekt på salg, som Microsoft Danmark fik markedsføringshonorar for.*
  - **Usandsynligt, at et uafhængigt markedsføringselskab ville kunne opnå vederlag for licenssalg til Dell m.fl., som selskabet ikke medvirkede til.**
  - *Selskabet bar ingen risiko for salget. Honoreringsmetoden bestod dels af procentandel og dels **nedre bund** på cost +15%). Ikke godtgjort, at honoreringen af Microsoft Danmark ikke var på ALV.*





# Højesterets mindretal



## Dissens fsva. aftalefortolkning og den postulerede markedsføringseffekt:

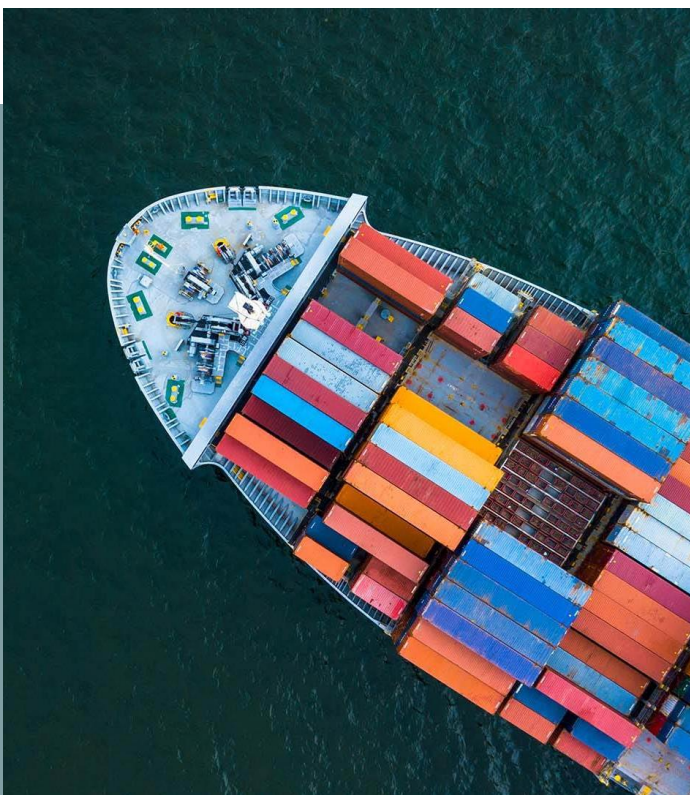
- Aftalen må læses som omfattende også MNA OEM-licenser, der ved køb af computere med præinstallerede Microsoft-produkter erhverves af slutbrugere her i landet.
- MSFT DK pligt til at fremme salget i Danmark af Microsoft-produkter, der er præinstalleret i computere fra multinationale computerproducenter.
- MSFT DK rent faktisk udført markedsføringsaktiviteter i overensstemmelse hermed.
- Uafhængige parter ville have tillagt det samlede salg af Microsoft-produkter i DK betydning, uanset om produkterne sælges i form af pakkelicenser eller som OEM-licenser.
- Aflønningen af MSFT DK herefter ikke på ALV.
- SKAT forudsat, at uafhængige parter ville have aftalt samme honorar for markedsføring af OEM-licenser og pakkelicenser.  
→ Kritik: Tager ikke højde for computerproducentens markedsføring over for slutbrugeren
- Hjemvisning til fornyet behandling i Skattestyrelsen.  
NB: Hjemvisning ikke nødvendigvis have medført nogen forhøjelse.

- Højesterets dom af 12. september 2019

# MAN Energy Solutions



# ”Skibsmotorkæmpe er fanget i dobbelt dansk-tysk skatteklekke”



**20. SEP. 2019 KL. 12.40**

Den danske skibsmotorgigant MAN Energy Solutions er endt i en dobbelt dansk-tysk skatteklekke efter en ny transfer pricing-dom fra Højesteret.

En dom, der ser ud til at koste koncernen dobbelt selskabsskat af et beløb på omkring 22 mio. kr.

MAN Energy Solutions, der er ejet af det tyske moderselskab i Augsburg og er en del af en global koncern med 14.000 ansatte, har nemlig modtaget royalties fra et andet tysk selskab i koncernen, fordi det danske selskab ejede de immaterielle rettigheder til to særlige motortyper.

## **Mangler symmetri**

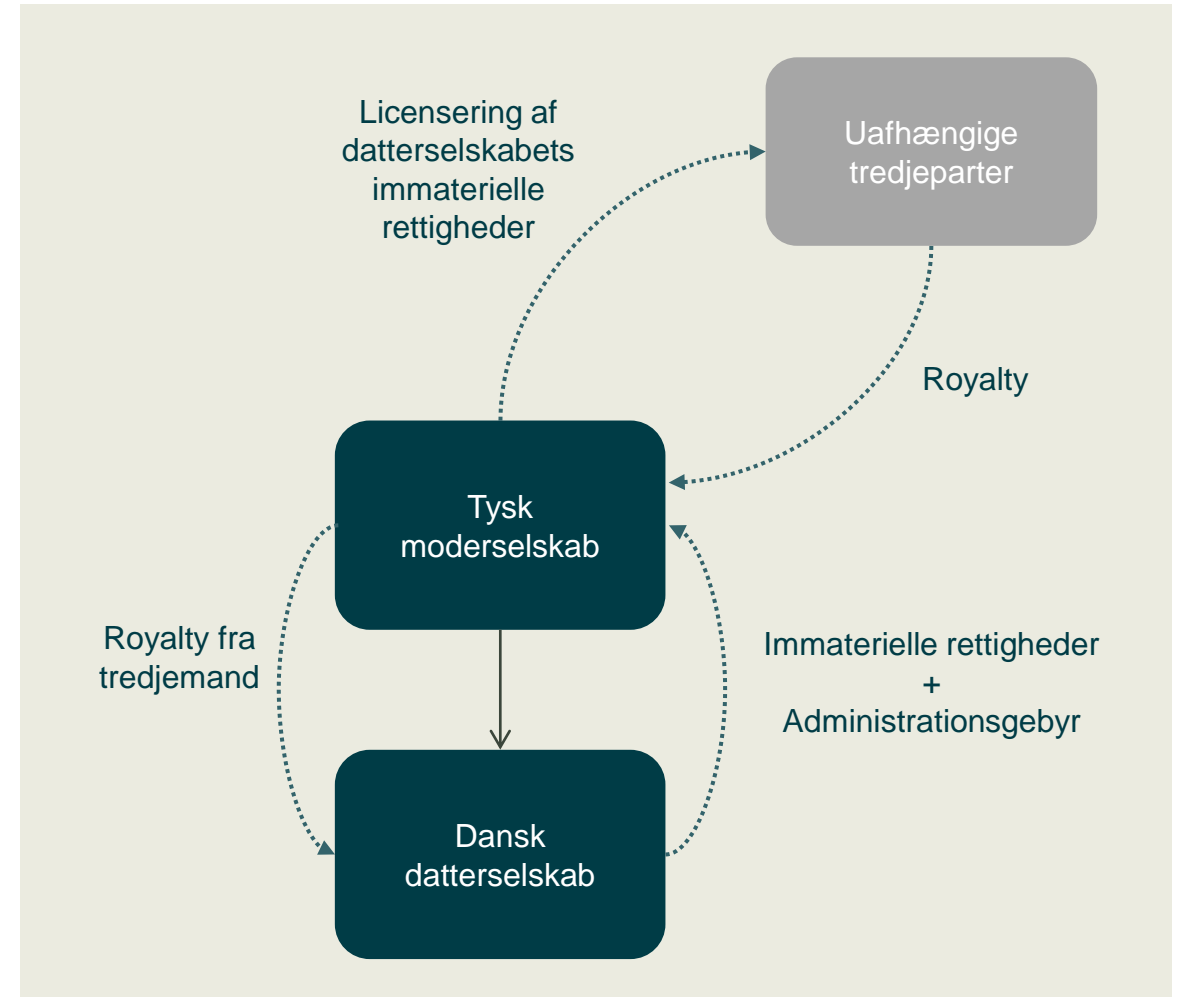
Og de royalties er blevet beskattet som bruttobeløb i Danmark, altså før kildeskatter. Men i Tyskland har det andet selskab kun fået skattefradrag for nettobeløbet efter kildeskatter, og derfor har Man Diesel & Turbo bedt det danske skattevæsen om at sænke skatten tilsvarende, så der er en slags symmetri på tværs - og ingen dobbelt skat.

Men først Landretten og nu Højesteret i Danmark vurderer, at den går ikke. [ ... ]”



# Baggrund

- Vedrører markedsprisen for et tysk moderselskabs anvendelse af et dansk datterselskabs IP-rettigheder.
- Datterselskabet havde ejendomsretten til de immaterielle aktiver og stillede dem til rådighed for moderselskabet.
- Moderselskabet indgik licensaftaler og modtog royaltybetalinger fra eksterne licenstagere.
- Licenstagerne indeholdt kildeskat af royaltybetalingerne i henhold til licensaftalerne og lovgivningen i de pågældende lande.
- Ifølge den koncerninterne aftale skulle det danske datterselskab modtage "***all royalty income from licensees on engines and spare parts***", og det danske datterselskab skulle betale et administrationsgebyr til moderselskabet for administration af royaltybetalinger.





# Højesteret

*”Det danske datterselskab har i 2002-2005 modtaget royaltybetalinger, der svarer til de priser, der blev aftalt mellem det tyske moderselskab og de uafhængige licenstagere. Højesteret finder ikke grundlag for at fastslå, at de aftalte priser ikke svarer til markedspriserne. Der er derfor ikke anledning til korrektion efter ligningslovens § 2.*

*Med denne bemærkning og i øvrigt af de grunde, som landsretten har anført, tiltræder Højesteret, at Skatteministeriet er frifundet for MAN Energy Solutions SE’s principale påstand.”*

## Østre Landsret:

- Moderselskabet et **formelt mellemlid** mellem det danske datterselskab og de uafhængige licenstagere.
- **Ingen værdiskabelse**, men alene administrationsarbejde, som der opnås betaling for. Datterselskabet skal derfor som udgangspunkt **modtage det fulde royaltybeløb**, der er aftalt mellem moderselskabet og de uafhængige licenstagere uden fradrag af kildeskatter.

# Højesterets dom i Adecco-sagen

- Højesterets dom af 25. juni 2020 (BS-42036/2019-HJR)

# Adecco



# Om sagen og forløbet

- Sagen angik royaltybetalinger for indkomstårene 2006 – 2009
- Spørgsmålet var, hvorvidt en royaltysats på 2% var på armslængde
- Senere også spørgsmål om fradragsret
- Startede som følge af en "fællesnordisk simultanrevision" af Adecco-koncernens selskaber i de nordiske lande
- I 2012 kom de svenske og norske skattemyndigheder frem til, at 2% var på armslængde
  - Underskud i det danske selskab var reelt eneste forskel til de svenske og norske selskaber
- I 2020 fik Adecco DK i Højesteret medhold i, at 2% royalty er på armslængde



# Adecco - faktum

## Adecco A/S

- Dansk vikarbureau
- Royalties til HQ i Schweiz
- Underskudsgivende

## Transfer pricing model

- Royaltysatsen underbygget af CUP analyse

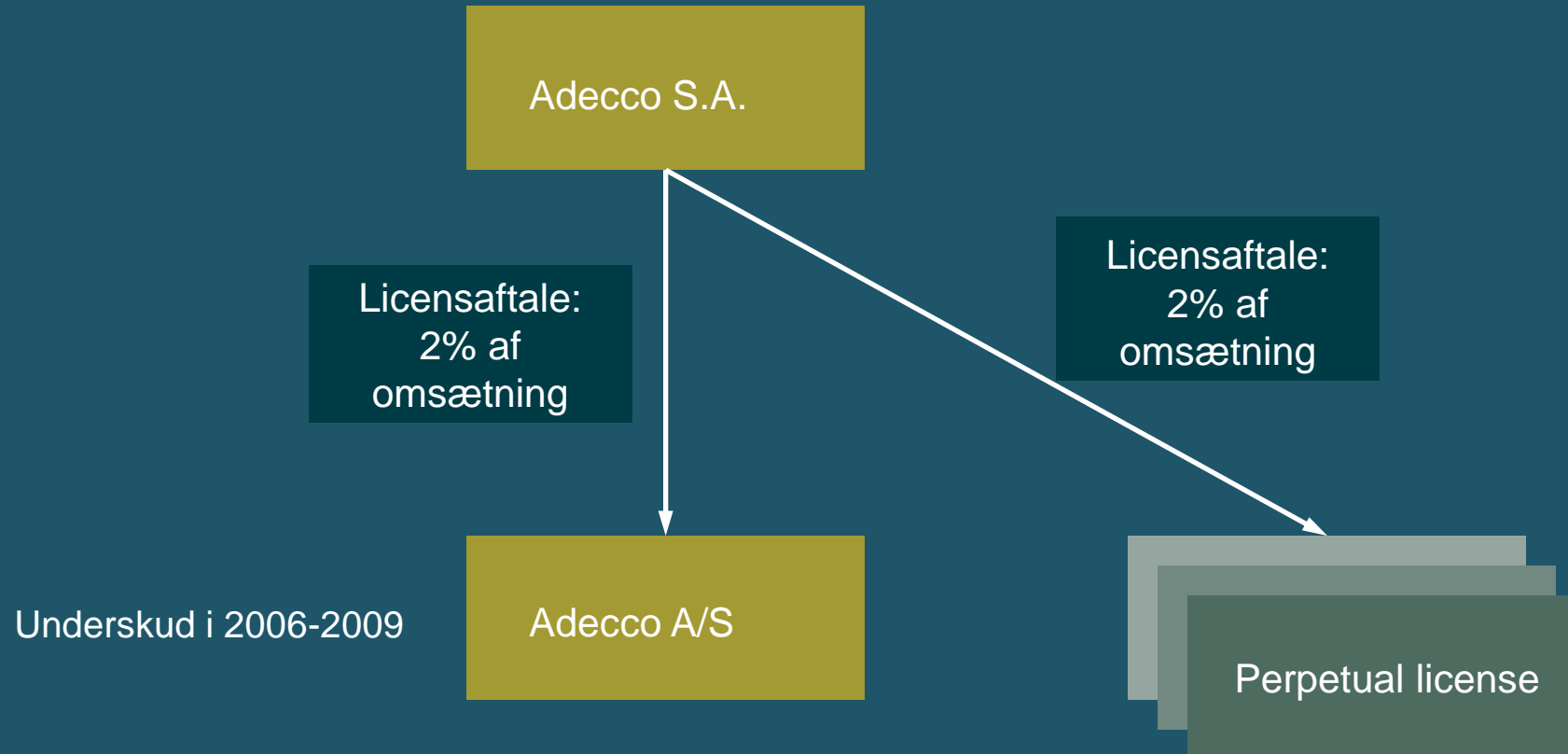
## Konfliktens omdrejningspunkter

- Sammenlignelighed:  
Økonomiske omstændigheder – markedsforskelle
- Kompensation for DKs egne marketingomkostninger fra licensgiver?
- Kan en enhed i et netværk eksistere hovedsageligt med det formål at skabe fordele for netværket, og bør enheden kompenseres for dette?

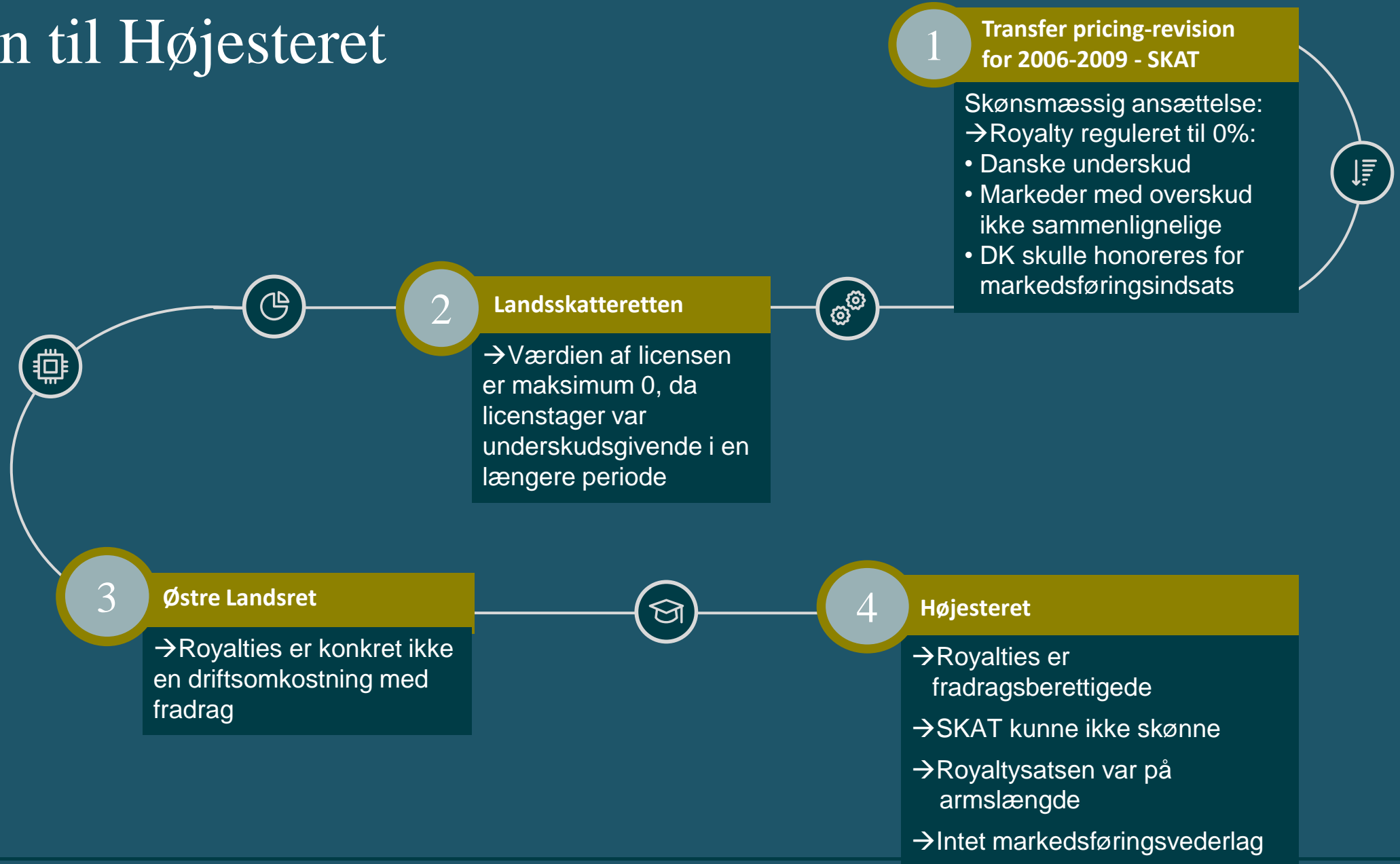




# Adecco - transaktionen

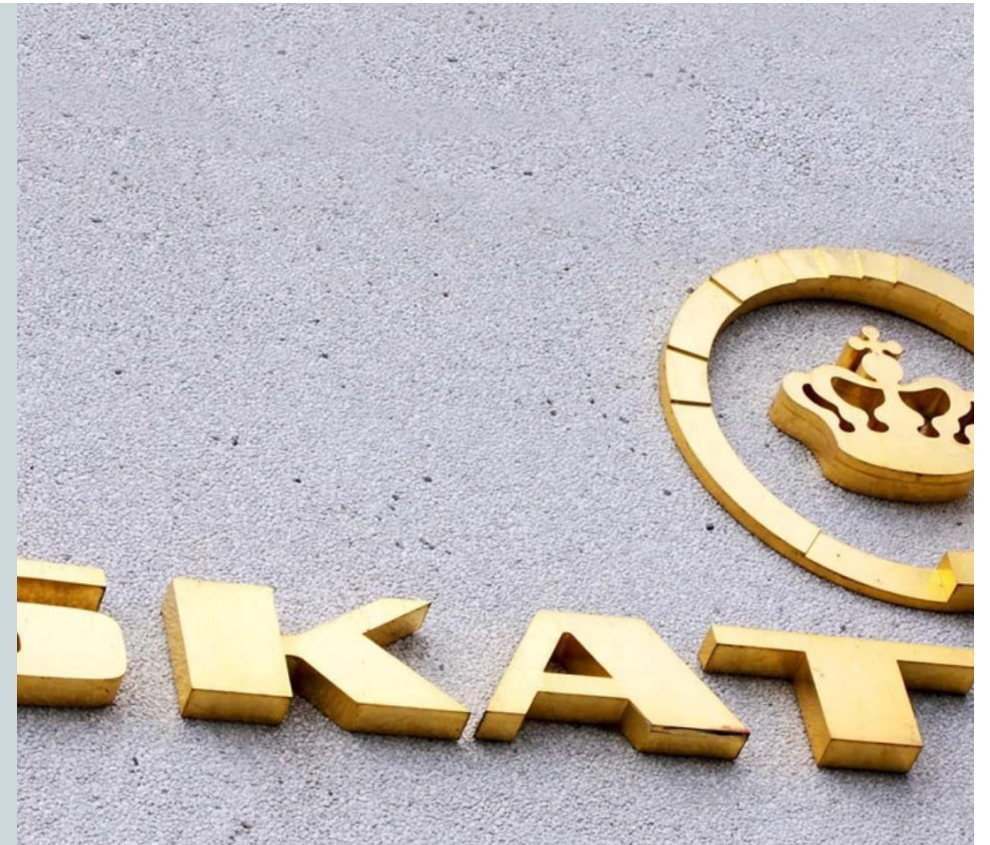


# Rejsen til Højesteret



# Skattemyndighederne og Østre Landsret

- I det administrative system blev fradraget skønsmæssigt ansat til 0 kr., blandt andet under henvisning til en "kompensationsbetaling", som burde være betalt til det danske selskab for "*opbygning af varemærke, markedsføringsaktivitet samt tilstedeværende*".
  - Dvs. en transaktion, som Skattestyrelsen konstruerede
- Østre Landsret:
  - Meget omfattende præmisser fra ØLR – konklusion:
    - Slet ikke fradragsret for udgiften til royalty!



# Højesterets dom af 25. juni 2020 - fradragsret



- Fsva. spørgsmålet om fradragsret fandt Højesteret enstemmigt, at der var fradrag for omkostningerne, idet **”royaltybetalingerne havde karakter af fradragsberettigede driftsomkostninger”**, da **”betalingerne dækker over reelle ydelser til Adecco A/S.”**
- Dette til trods for, at ”selskabet samlet set i perioden har haft et negativt driftsresultat”
- En enig HR behandlede herefter sagen efter TP-reglerne



# Højesterets dom – transfer pricing-dokumentationen

- Vedr. TP-dokumentationen fandt HR, at denne ***”ikke var mangelfuld i så væsentligt omfang, at det kunne sidestilles med manglende dokumentation.”***
- Under sagen fremlagt interne CUPs til at supplere TPD: ***”Den sene fremlæggelse af licensaftaler med tredjeparter kan heller ikke i sig selv begrunde en adgang for Skattestyrelsen til at foretage en skønsmæssig ansættelse.”***



# Højesterets dom – armslængdevilkår

- Højesterets flertal fandt det ***”ikke godtgjort, at en royaltysats på 2 % ikke er udtryk for en honorering på markedsvilkår.”***
- Herudover udtaler HR’s flertal:  
*”Skatteministeriet har ikke anført, hvilke relevante forskelle der måtte være mellem markederne i de lande, som licensaftalerne angår, og det danske marked, og har således ikke påvist, at eventuelle forskelle skulle have betydning for, hvad uafhængige parter vil være villige til at betale i royalty til Adecco Group i de pågældende lande.”*
- Underskud i en årrække ændrer ikke denne vurdering
- Herudover fandt flertallet det ***”ikke ... sandsynliggjort ..., at Adecco A/S’ markedsføring i Danmark ... giver grundlag for i royaltybetalingen at fratække en manglende vederlæggelse eller kompensation for en markedsføring af det globale varemærke.”***



# Højesterets dom – mindretallet



- Dissens (2/5) fsva. royaltyens armlængde-kvalitet:
- Krav om sammenlignelige markeder
- Vikarmarkedet er nationalt
  - EU-konkurrenceanmeldelse
- DK datter ikke forhandlet med moder om royalty-satsen
- Ingen overvejelse i TPD om evt. lavere sats specifikt i DK

# Højesterets dom – mindretallet

- *”Det kan herefter lægges til grund, at der **ikke er taget hensyn til de særlige forhold på det danske vikarmarked**, hvor værdien af et brand må anses for at være beskeden, og at royaltysatsen – der efter det oplyste er den samme for alle geografiske markeder – er ensidigt fastsat af Adecco Group.*

...

- *Vi er enige med flertallet i, at fradraget for royaltybetaling ikke kan ansættes til 0 kr., som bestemt af SKAT. Efter det anførte finder vi imidlertid, at der er grundlag for en væsentlig nedsættelse af fradraget for betalingen af royalty. Med disse bemærkninger stemmer vi for at hjemvise sagen til fornyet behandling ved skattemyndighederne.”*





# Betydning?



- Spørgsmålet om **driftsomkostningsfradrag** skal holdes adskilt fra armslængebedømmelsen, idet der er tale om forskellige retsregler og bedømmelser
- Længerevarende **underskud** kan ikke i sig selv begrunde fradragsnægtelse *eller* TP-korrektion → underskud siger reelt intet om den konkrete transaktion
- Dommen bekræfter MSFT-dommen: **Skønsadgang** forudsætter, at dokumentationen er mangelfuld i så væsentligt et omfang, at forholdet må sidestilles med manglende dokumentation
  - Fremlæggelse af yderligere dokumentation under sagen er ikke ensbetydende med, at oprindelige TPD var mangelfuld
- En **konstrueret transaktion** kan ikke uden videre udligne en anden transaktion
  - Det kræver som minimum, at eksistensen og prissætningen af sådanne transaktioner understøttes af sammenlignelighedsanalyser  
→ SKTSTs bevisbyrde

# Tetra Pak-sagen

- Højesterets dom af 26. april 2021 (sag BS-19502/2020-HJR )



# Om transfer pricing

Transfer pricing-dokumentation var så mangelfuld, at skatteansættelse kunne ske skønsmæssigt. Ikke grundlag for at tilsidesætte skønnet

## Sag BS-19502/2020-HJR

Dom afsagt den 26. april 2021

Tetra Pak Processing Systems A/S  
mod  
Skatteministeriet

1. Sagen vedrørte, om den **transfer pricing-dokumentation** (TP-dokumentation), som Tetra Pak Processing Systems A/S (TPH) havde udarbejdet vedrørende selskabets handel med Tetra Pak-koncernens salgsselskaber, var **så mangelfuld**, at Skattestyrelsen havde været berettiget til **skønsmæssigt at ansætte** TPH's skattepligtige indkomst i skatteårene 2005-2009, og om der i givet fald var grundlag for at
2. **tilsidesætte det skøn**, som var udøvet af Skattestyrelsen.

Højesteret fandt, at der var tale en **TP-dokumentation, som ikke levede op til kravet** om, at TPH skulle oplyse, hvorledes priser mellem TPH og salgsselskaberne rent faktisk var fastsat, og som heller **ikke indeholdt en sammenligningsanalyse**, således som det kræves efter den dagældende § 3 B, stk. 5, i skattekontrolloven og § 6 i transfer pricing-bekendtgørelsen.

På denne baggrund fandt Højesteret – ligesom Landsskatteretten og landsretten – at TP-dokumentationen var **mangelfuld i så væsentligt omfang**, at den ikke gav Skattestyrelsen et tilstrækkeligt grundlag for at vurdere, om armslængdeprincippet var overholdt. Den mangelfulde dokumentation måtte således **sidestilles med manglende dokumentation**. Højesteret tiltrådte herefter, at TPH's skattepligtige indkomst i **skatteårene 2005-2009 kunne ansættes skønsmæssigt**.

Højesteret tiltrådte, at TPH **ikke havde godtgjort**, at skattemyndighedernes **skøn hvilede på et forkert eller mangelfuldt grundlag**, eller at skønnet havde ført til et **åbenbart urimeligt resultat**. Der var derfor ikke grundlag for at tilsidesætte skattemyndighedernes skønsmæssige forhøjelse af TPH's skattepligtige indkomst i skatteårene 2005-2009.

Højesteret stadfæstede derfor landsrettens afgørelse.



# Faktum

- Selskabet udvikler og producerer industrielle anlæg, som sælges til producenter af is.
- Produkterne spænder fra stand alone-maskiner, f.eks. fryserne, til hele produktionsanlæg.
- Koncernen er igennem salgsselskaber repræsenteret i mere end 165 lande fordelt på 6 kontinenter.
- Salget af anlæggene til isproducenterne sker gennem disse salgsselskaber.
- De koncerninterne transaktioner mellem selskabet og salgsselskaberne omfatter procesanlæg, reservedele, service og opgraderinger og udgør ca. 2 % af omsætningen i salgsselskaberne.

## HØJESTERETS DOM

afsagt mandag den 26. april 2021

Sag BS-19502/2020-HJR  
(2. afdeling)

Tetra Pak Processing Systems A/S  
(advokat Arne Møllin Ottosen)

mod

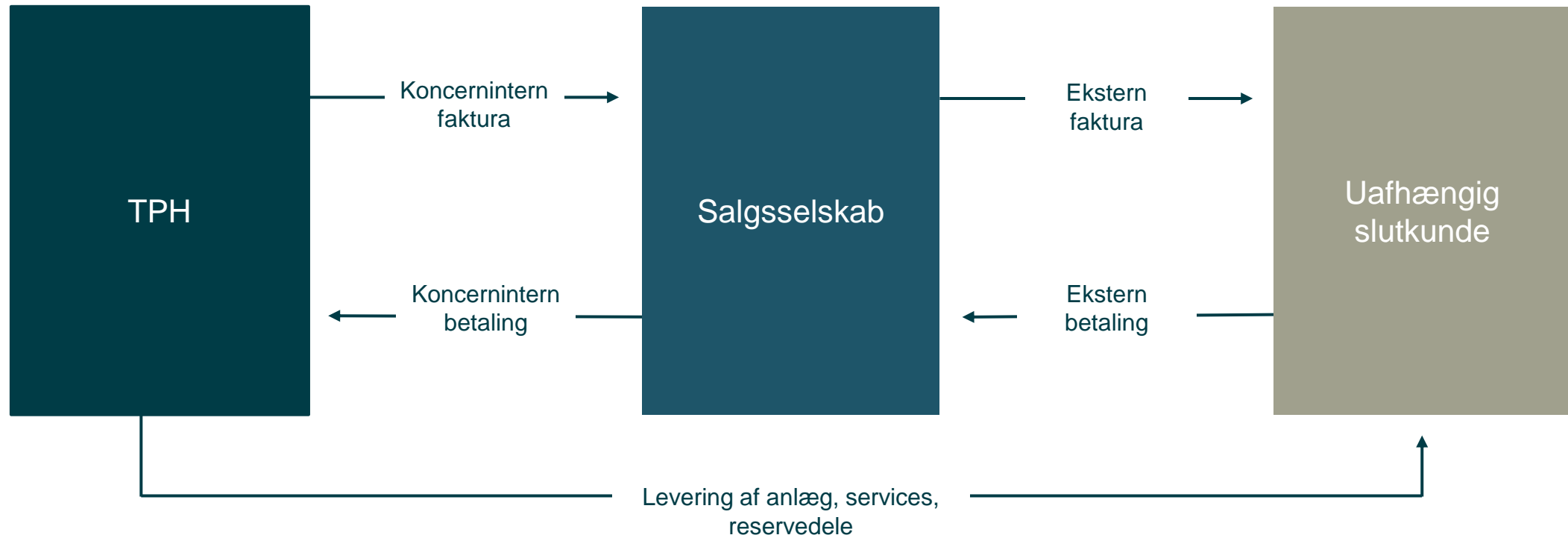
Skatteministeriet  
(advokat Steffen Sværke)

I tidligere instans er afsagt dom af Vestre Landsrets 2. afdeling den 1. maj 2020 (BS-9858/2018-VLR).

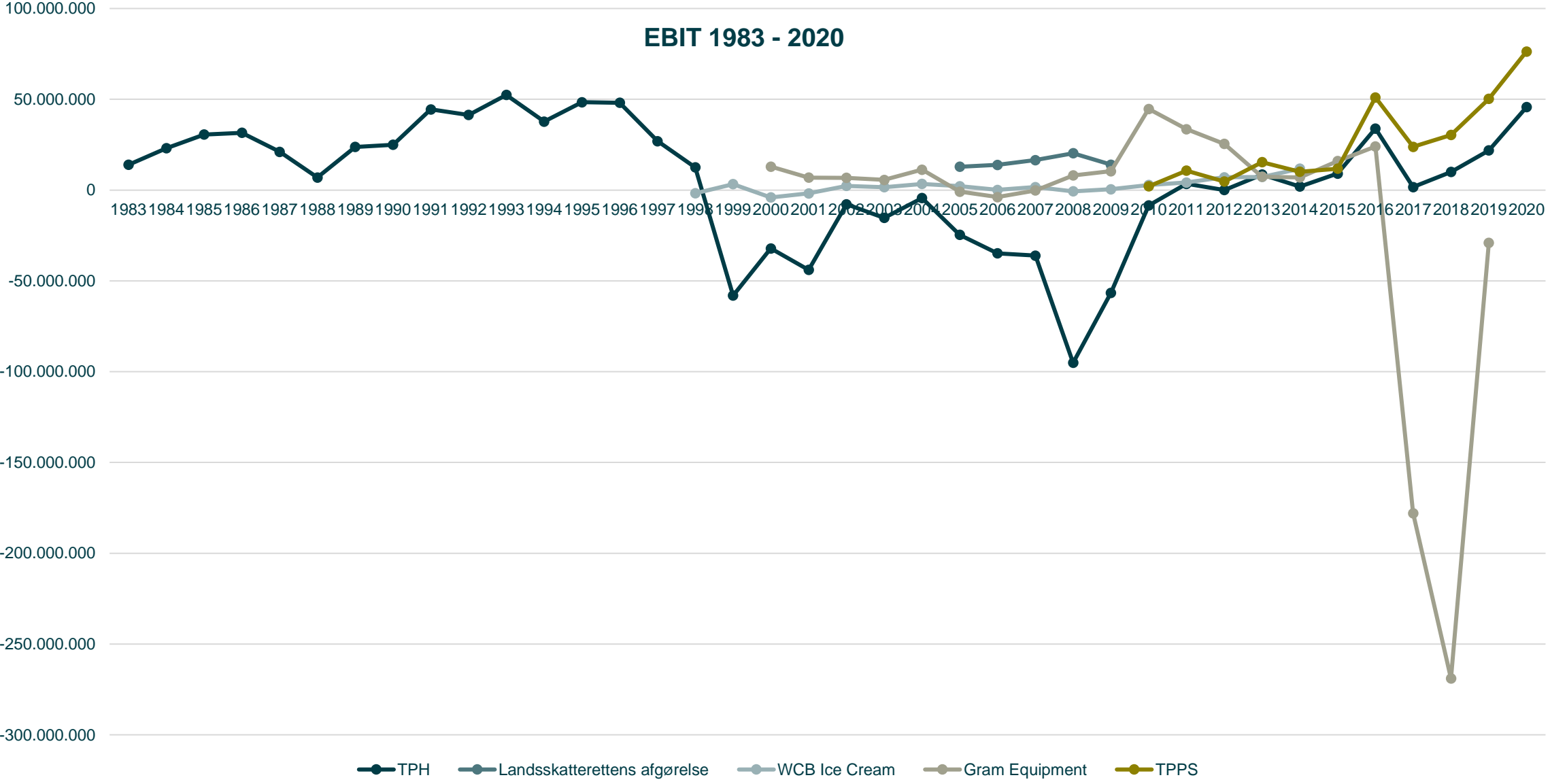
I pådømmelsen har deltaget fem dommere: Jon Stokholm, Poul Dahl Jensen, Michael Rekling, Hanne Schmidt og Kristian Korfits Nielsen.



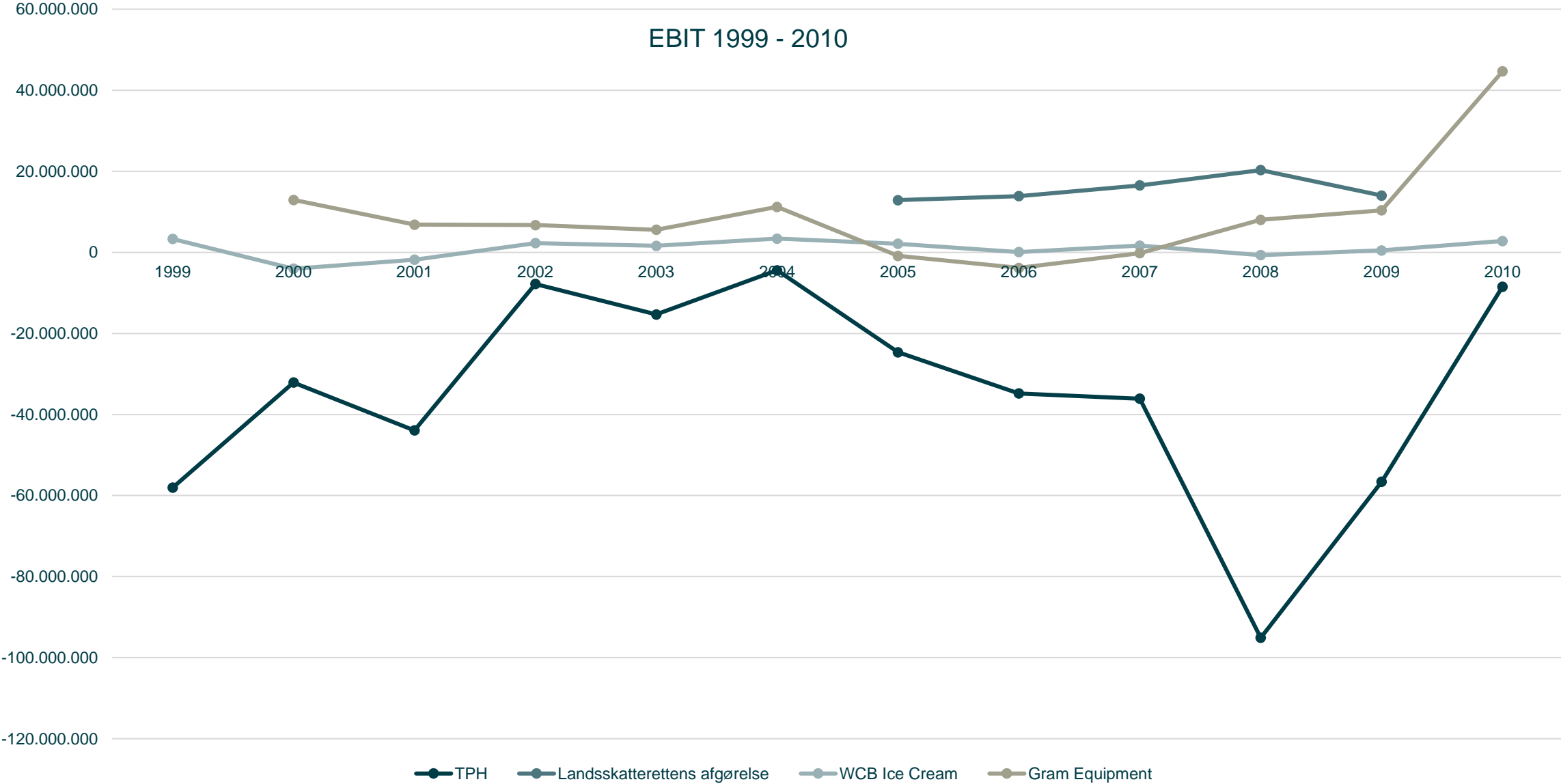
# Transaktions-flow



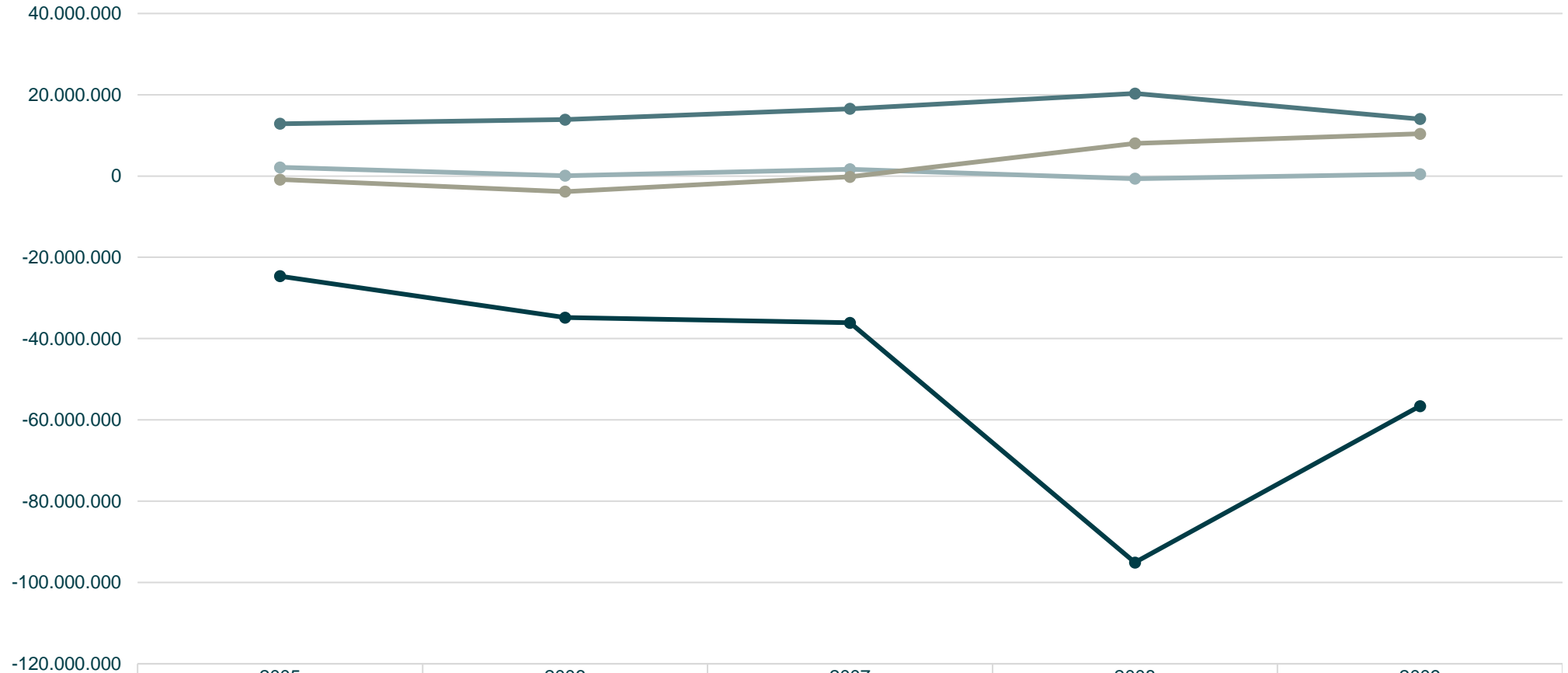
### EBIT 1983 - 2020



EBIT 1999 - 2010



### EBIT 2005-2009



	2005	2006	2007	2008	2009
TPH	-24.650.000	-34.813.000	-36.111.000	-95.100.000	-56.605.000
Landsskatterettens afgørelse	12.886.000	13.894.000	16.535.000	20.309.000	14.022.000
WCB Ice Cream	2.120.000	84.000	1.675.000	-662.000	489.000
Gram Equipment	-873.000	-3.840.000	-194.000	8.046.000	10.383.000

● TPH   
 ● Landsskatterettens afgørelse   
 ● WCB Ice Cream   
 ● Gram Equipment



# HR om TP-dokumentationen

- UfR 2019.1446 og UfR 2020.3156 - TP-dokumentation i så væsentligt omfang mangelfuld, at den ikke giver skattemyndighederne et tilstrækkeligt grundlag for at vurdere ALP = manglende dokumentation.
- Kravene i § 3 B, stk. 5 + fra 2006 TP-bekendtgørelsen - som minimum redegøre for, hvorledes priser og vilkår for kontrollerede transaktioner rent faktisk er fastsat.
- Som udgangspunkt op til skattepligtige at vurdere, hvilken yderligere dokumentation er nødvendig.
- **Krav om sammenlignelighedsanalyse + tilstrækkelig kontrollerbar information om de kontrollerede transaktioner.**
- Selskabet anvendt videresalgsmetoden m. udgangspunkt i salgsselskabernes gennemsnitlige fortjeneste på avanceniveau - gennemsnitlig avance (på EBIT-niveau) i perioden 2006-2008 på ca. 7 %, bygger på selskabets "commercial judgment".
- TP-dokumentationen **indeholder ikke en sammenlignelighedsanalyse** - avance for salgsselskaberne hviler alene på selskabets eget skøn + avancerne vedrører også kontrollerede transaktioner med andre koncernforbundne selskaber og uafhængige parter.
- TP-dokumentationen bygger på anslåede tal + manglende fordeling på produktkategorier.
- **TP-dokumentation mangelfuld i så væsentligt omfang, at den ikke gav SKTST et tilstrækkeligt grundlag for at vurdere ALP = manglende dokumentation = skønsmæssig ansættelse.**

# Jf. SKM2020.105.ØLR

**Spørgsmålet om A resultater var begrundet i kommercielle forhold mv.**

A har for landsretten gjort gældende, at selskabet har handlet i overensstemmelse med armlængdeprincippet, selv hvis det lægges til grund, at As resultater var ringere end sammenligningsselskabernes, da **As resultater i perioden 2006-2010 skyldtes kommercielle forhold - bl.a. faldende omsætning på grund af forøget priskonkurrence, en omstruktureringsproces samt for store personaleudgifter - og ikke en fejlagtig prissætning af indkøbene hos koncernforbundne selskaber.**

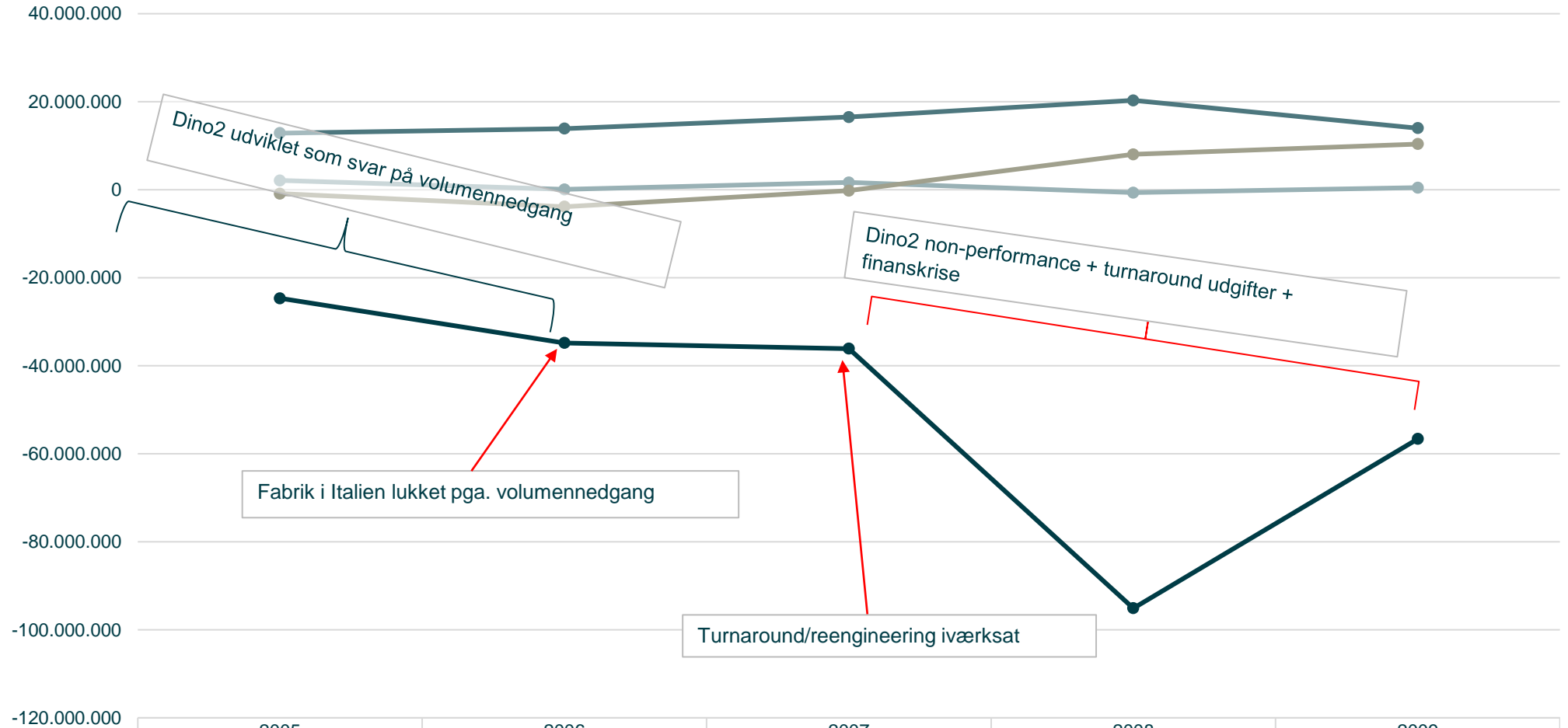
[ ... ]

Landsretten finder, at A (og B) **ikke har godtgjort, at As kommercielle forhold i perioden 2006-2009, herunder flytning, afskedigelse af medarbejdere, sammenlægning af funktioner og øget priskonkurrence, har haft en sådan betydning, at der er grundlag for at fastslå, at A har handlet i overensstemmelse med armlængdeprincippet i ligningslovens § 2, stk. 1. Det gælder uanset det oplyste om G14s og G15s resultater i perioden.**

[ ... ]

Landsretten har herved lagt vægt på navnlig, at der er **tale om almindelige markedsmæssige forhold, at det ikke er dokumenteret, at sammenligningsselskaberne ikke havde tilsvarende udfordringer, og at A selv var opmærksom på de nævnte udfordringer i perioden 2006-2009** og derfor kunne have taget højde herfor ved prissætningen af vareindkøbene fra koncernforbundne selskaber, men hvor fokus stedse var på en 70/30 fordeling. Hertil kommer, at det bl.a. i revisionsprotokollatet for 2006 blev anført, at der forventedes bedre fremtidige resultater bl.a. henset til "new agreed transfer prices", og at det i revisionsprotokollatet for 2008 blev anført, at der var forudsat "lower future cost prices that is to give the Company an adequate profit". Det er imidlertid ikke godtgjort, at det anførte om nye eller lavere priser blev iagttaget.

## EBIT 2005-2009



	2005	2006	2007	2008	2009
TPH	-24.650.000	-34.813.000	-36.111.000	-95.100.000	-56.605.000
Landsskatterettens afgørelse	12.886.000	13.894.000	16.535.000	20.309.000	14.022.000
WCB Ice Cream	2.120.000	84.000	1.675.000	-662.000	489.000
Gram Equipment	-873.000	-3.840.000	-194.000	8.046.000	10.383.000

● TPH   
 ● Landsskatterettens afgørelse   
 ● WCB Ice Cream   
 ● Gram Equipment

# HR om SKTSTs skønsmæssige ansættelse

- SKTSTs skøn foretages på det bedst mulige grundlag, som SKTST kan fremfinde + altid udøves efter TPG + hvor det er muligt bygge på en data baseundersøgelse.
- Konkret anvendt **TNMM**.
- Hovedreglen at teste part, hvor TNMM kan anvendes mest pålideligt, og hvor mest pålidelige sammenligningsgrundlag kan findes.
- Oftest mindst komplekse part, men forudsætter at de nødvendige oplysninger foreligger.
- Selskabets data om salgsselskabers indtjening indeholder betydelig usikkerhed = **TNMM-test af TPH accepteres**.
- SKTST benchmark-analyse pba. Amadeus, der udtrykkeligt er nævnt i lovforarbejderne.
- Højesteret tiltræder, at Skattestyrelsen, som korrigeret af Landsskatteretten, ved udsøgningen af sammenlignelige selskaber har udfundet selskaber, der med hensyn til funktioner, risici mv. må antages at være sammenlignelige med TPH.
- Det forhold, at nogle af selskaberne er fra lande med lavere lønniveau end i Danmark, kan ikke føre til, at databaseanalysen ikke har kunnet danne grundlag for den skønsmæssige skatteansættelse. Selskabet ikke for Højesteret godtgjort, at der skal udgå flere selskaber af databaseanalysen end det selskab, der udgik ved Landsskatterettens behandling af sagen.
- **Selskabet ikke godtgjort atypiske og ekstraordinære omkostninger 2005-2009, som skal udgå af TNMM.**
- Tiltrædes at selskabets databaseanalyse med salgsselskaberne som testede part ikke godtgør, at de kontrollerede transaktioner er sket til armslængdepriser.
- **Højesteret tiltræder, at selskabet ikke godtgjort, at SKTSTs skøn hviler på et forkert eller mangelfuldt grundlag, eller at skønnet har ført til et åbenbart urimeligt resultat.**



# Korrektion af TNMM-grundlag

## Faktorer:

Stats faktorer: DKK 353.384.000  
Lsa. faktorer: DKK 324.925.000  
SNM - belys : DKK 147.285.000  
VPT - belys : DKK 86.607.000

# Dubai-sagen

- Højesterets dom af 7. november 2022 (Sag BS-22176/2021-HJR)

# Om sagen



- I perioden 2006-2010 indgik to søsterselskaber i henholdsvis Danmark og Dubai i kontrollerede transaktioner vedrørende levering af en række serviceydelser, herunder juridisk rådgivning.
- Dubai-selskabet skulle ifølge aftalen levere diverse serviceydelser til det danske selskab. Som betaling modtog Dubai-selskabet i perioden 2006-2007 et årligt management fee på 800.000 kr. og et overskudsbaseret fee på 50-70 pct. af overskuddet i det danske selskab og i perioden 2008-2010 et årligt management fee, der dækkede alle virksomhedens omkostninger, og et overskudsbaseret fee på 50-70 pct. af overskuddet i det danske selskab.
- Sagen angik, om de kontrollerede transaktioner var fastsat på armslængdevilkår efter ligningslovens § 2, stk. 1, eller om skattemyndighederne havde været berettiget til at udøve et skøn over de kontrollerede transaktioner.



# Højesterets begrundelse og resultat


Om skattemyndighederne har været **berettiget til at foretage et skøn**:

- Det tiltrædes af de grunde, som landsretten har anført, at skattemyndighederne har godtgjort, at **transfer pricing-dokumentationen er så mangelfuld**, at den ikke gav skattemyndighederne et tilstrækkeligt grundlag for at vurdere, om armslængdeprincippet er overholdt.
- Landsretten lagde bl.a. vægt på, at dokumentationen **ikke** indeholdt en **sammenlignelighedsanalyse**, og at appellanterne ikke havde godtgjort, at det ikke var muligt at finde sammenlignelige transaktioner.
- Højesteret finder yderligere, at som anført af landsretten må der ved vurderingen af, om prisfastsættelsen mellem C og Dubai-selskabet er sket på armslængdevilkår, bl.a. lægges vægt på, at det fulgte af den indgåede Service Agreement og allongen hertil, at Dubai-selskabet i 2006-07 modtog et management fee bestående af et fast basis fee på 800.000 kr. og et profitbaseret fee på 50-70 % af Cs overskud, og at Dubai-selskabet i 2008-10 modtog et basis fee med fuld omkostningsdækning med tillæg af det samme profitbaserede fee. Højesteret finder ligesom landsretten, at **det er godtgjort, at C ikke ville have indgået en aftale på de nævnte vilkår med en indbyrdes uafhængig virksomhed**.

Om der er **grundlag for at tilsidesætte skønnet**:

- Højesteret fandt, at det ikke var godtgjort, at SKATs metode for at opgøre armslængdeprisen for de kontrollerede transaktioner, hvor der var anvendt en TNM-metode, ikke var anvendelig. Højesteret lagde i den forbindelse vægt på, at SKAT i sit skøn havde **sammenlignet det danske selskab med 25 advokat- og revisionselskaber, som Højesteret fandt sammenlignelige med det danske selskab**. Højesteret lagde videre vægt på, at Profit Split-metoden, som det danske selskab angiveligt havde anvendt for at fastsætte vilkårene for de kontrollerede transaktioner, ikke var den rette prisfastsættelsesmetode at anvende i forhold til de kontrollerede transaktioner.
- Landsretten havde tilsidesat SKATs skøn med henvisning til en rapport udarbejdet af Konkurrencerådet. **Højesteret fandt imidlertid, at der ikke var grundlag for at tilsidesætte SKATs skøn**. Højesteret lagde i den forbindelse vægt på beregninger, som Skatteministeriet havde fremlagt under sagen, der viste, at konklusionerne i Konkurrencerådets rapport ikke ville føre til en mindre skatteansættelse end den skatteansættelse, som SKAT havde beregnet, og at de to selskaber ikke havde anført forhold, der godtgjorde, at skattemyndighedernes skøn skulle tilsidesættes.



A photograph of an offshore oil rig at sunset. The rig's complex steel structure, including pipes and walkways, is silhouetted against the bright orange and yellow sky. The sun is low on the horizon, creating a shimmering reflection on the dark sea. The overall mood is industrial and serene.

A.P. Møller-Mærsk A/S –  
Højesterets dom af 6. september 2023  
(sagerne BS-15265/2022-HJR og BS-16812/2022-HJR)

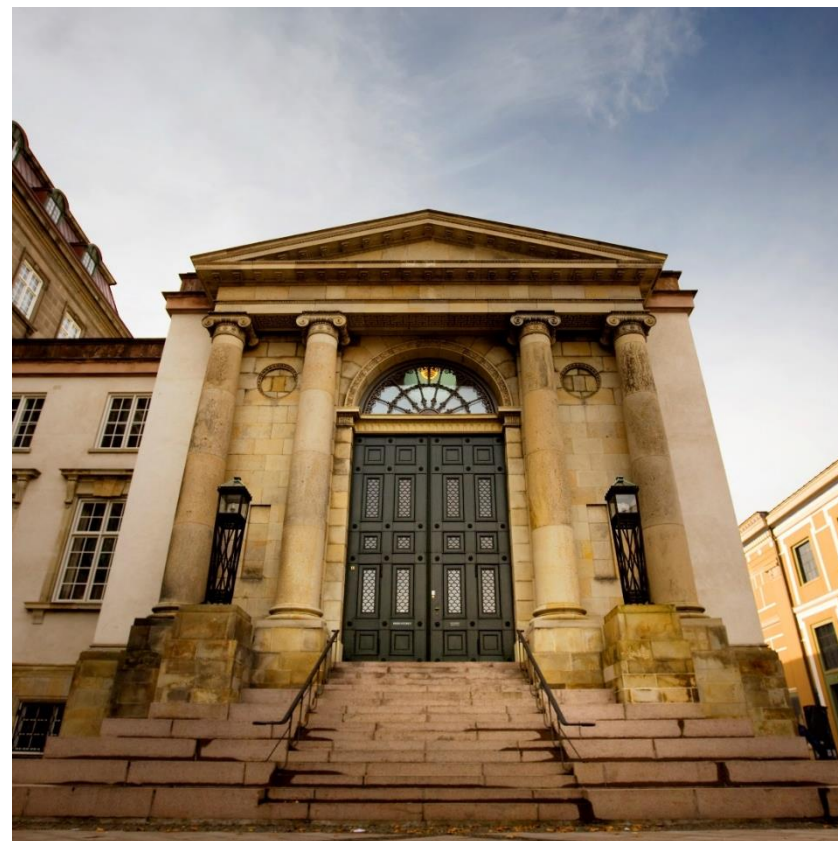
Jakob Bundgaard i Taxo 07-2023, s. 28ff



# A.P. Møller-Mærsk-dommen

- [Højesterets dom af 6. september 2023 \(domstol.dk\)](https://domstol.dk)
- [Østre Landsret dom af 28. marts 2022 \(domsdatabasen.dk\)](https://domsdatabasen.dk)
- Landsskatterettens kendelse af 16. februar 2018 (ikke offentliggjort)
- SKATs afgørelse af 26. juni 2012

Klagepunkt	SKATs afgørelse	Selskabets opfattelse	Landsskatterettens afgørelse
<u>2006</u> Skønnet vederlag fra datterselskabets filialer i Algeriet og Qatar	506.431.000 DKK	0	506.431.000 DKK
<u>2007</u> Skønnet vederlag fra datterselskabets filialer i Algeriet og Qatar	327.562.000 DKK	0	327.562.000 DKK
<u>2008</u> Skønnet vederlag fra datterselskabets filialer i Algeriet og Qatar	468.185.000 DKK	0	468.185.000 DKK



# Sagens gang ...

## SKTST

- ” ...de lokale enheder i udgangspunktet alene var tomme, juridiske skaller, og at hele forretningsgrundlaget og al indkomsts-kabelsen er baseret på og muliggjort af bidrag fra Mogas, ligesom Mogas fortsat spiller en rolle i indkomtskabelsen hos de lokale enheder (gennem garantier og ekspertise) i det videre forløb.”
- MOGAS' leverede ydelser var immaterielle rettigheder, uafhængig part ville kræve andel af fremtidige indtægter i form af overskudsandel, royalty eller lignende.
- Ydelserne afsluttet i 1990 og 1992, før armslængdereglen i LL § 2 (juni 1998), men MOGAS alligevel have del i indtægter i Algeriet og Qatar i 2006-08 (kontrolårene).

## LSR

- LSR gav SKTST medhold.
- Selskaberne i Algeriet og Qatar anvendt immaterielle aktiver ejet af MOGAS - knowhow og rettigheder til olieudvinding (licenser).
- Relevante betaling var royalty eller lignende.
- MOGAS have betaling i 2006-08.
- SKTSTs skønsmæssige ansættelse fastholdt.

## ØLR

- ØLR underkender LSR fsva. forundersøgelserne. Ubestridt at forundersøgelser afsluttet i 1990 og 1992, derfor ikke transaktioner, jf. LL § 2, i 2006-08.
- Bevist at ikke ville være betalt årlige vederlag for forundersøgelser (royalty, overskudsandel).
- Forundersøgelser begrænset udgift ift. efterfølgende udforskning og faktisk olieforekomst og udnyttelse meget usikre.
- Ikke fremlagt eksempler på løbende betaling i lignende tilfælde.
- Performancegarantier og timewriting skal vederlægges.

MED LOV SKAL MAN LAND BYGGE

# Summarisk faktum

- **MOGAS** foretog frem til 2018 **indledende forundersøgelser** i forskellige dele af verden med henblik på at finde nye oliefelter.
- Eventuel videre efterforskning efter olie og iværksættelse af olieproduktion skete i **datterselskaber/filialer** etableret i forlængelse af forundersøgelserne, bl.a. i Algeriet og Qatar.
- MOGAS leverede tekniske og administrative ydelser (**timewriting**) til selskaber i koncernen, herunder til APMM og datterselskaberne.
- I **Algeriet** blev MOGAS' olieaktiviteter efter forundersøgelser indledt i 1990.
- MOGAS' datterselskab, Mærsk Olie Algeriet A/S, erhvervede andel af rettigheder og forpligtelser i henhold til en licensaftale med Sonatrach og MOGAS afgav en **performancegaranti** over for Sonatrach:
- MOGAS "will support Mærsk Olie, Algeriet AS the full technical and financial capacities needed by Mærsk Olie, Algeriet AS in order to commit and comply with its share of obligations under the Sonatrach Agreement ...".
- Mærsk Olie Algeriet bestod af en filial i Algeriet uden ansatte og varetog ikke operatørogaver i forbindelse med olieprojektet.
- I **Qatar** blev MOGAS' olieaktiviteter efter forundersøgelser indledt i 1992 ved etableringen af en lokal filial af MOGAS' datterselskab, Maersk Oil Qatar A/S, og indgåelsen af en aftale mellem datterselskabet og Qatar om olieindvinding (EPSA).
- MOGAS påtog sig en **performancegaranti** over for Qatar:
- MOGAS garanterer "the due and timely performance of all the obligations of the Subsidiary under and arising out of the EPSA" og at ville "provide the Subsidiary with all technology and specialist personnel necessary for the Subsidiary to fulfill its obligations under the EPSA."
- Datterselskabets filial i Qatar fungerede som operatør i forbindelse med olieprojektet.
- MOGAS har **ikke modtaget betaling** fra datterselskaberne for **forundersøgelserne eller performancegarantierne**.
- MOGAS har **modtaget betaling** fra datterselskaberne svarende til kostpris for den tekniske og administrative bistand (**timewriting**).





# Om den globale oliebranche ...



Om den globale oliebranche har selskabet oplyst:

Det er kendetegnende for branchen, at de aktører heri, der ønsker at fastholde eller øge deres markedsandel, stedse er nødt til at investere i efterforskning efter olie og gas. Dette skyldes, at de olie- og gasproducerende felter over tid vil blive tomte.

Disse efterforskningsomkostninger udgør meget væsentlige beløb. Indtjeningen fra de felter, hvor der findes relevante olie- og gasforekomster, er og har til gengæld været af en sådan størrelse, at omkostningerne ved de betydelige efterforskningsaktiviteter, der udfoldes, dækkes.

Efterforskning efter potentielle olie- og gasforekomster er en langstrakt proces, der typisk varer 1/2-4 år, for det med en rimelig grad af sikkerhed er muligt at vurdere, om der er grundlag for at byde på en licens, hvis der udbydes et projekt.

I de tilfælde, hvor det på grundlag af resultatet af de indledende undersøgelser besluttet at byde og eventuelt efterfølgende investere i en lokal licens, etableres en filial eller et datterselskab i det pågældende land.

Det har været fast forretningspolitik i Mogas fra starten af selskabets internationale aktiviteter, at investeringer i licenser og efterfølgende efterforskning og produktion af olie skal ske gennem selvstændige, juridiske enheder. Det har også stedse været Mogas-gruppens politik, at indtjening fra produktion uden for Danmark skal hjemtages hurtigst muligt.

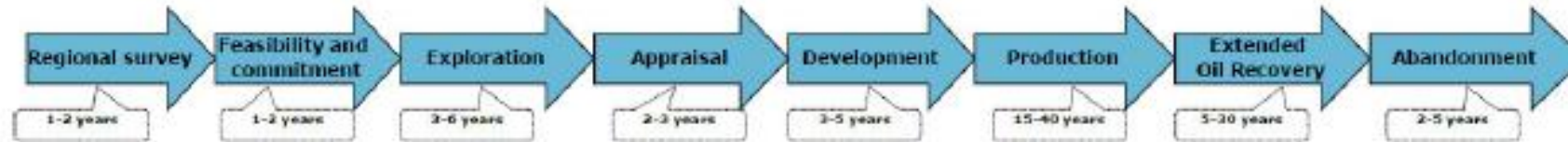
Fra det tidspunkt, hvor der etableres et selskab eller filial, er det den lokale enhed, der har den fulde risiko for projektet og følgerig bærer alle omkostninger, der knytter sig hertil. Indtægter fra salg af produceret olie m.v. indtægtsføres i den lokale enhed.

Mogas-gruppen har opbygget særlige kompetencecentre i Danmark (København), UK (Aberdeen) og USA (Houston). Når Mogas' kompetencecentre leverer serviceydelser til andre koncernenheder, bliver denne ydelse faktureret efter de i branchen internationalt fastsatte retningslinjer på grundlag af medgået tid (timewriting), jf. nedenfor.

**Fase 1:** Indledende undersøgelser (MOGAS)

**Fase 2:** Licens, lokal etablering (MOGAS, SPV)

**Fase 3:** Undersøgelse og udvinding (SPV)



	Technical activities	Commercial activities
Regional survey	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Analysis of fly by magnetic shots</li> <li>• Analysis of available seismic and similar data</li> <li>• Analysis of available data on ESP in the region</li> <li>• Appointment of blocks of interest</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Acquisition of fly by magnetic shots</li> <li>• Survey for business opportunities in the area</li> </ul>
Feasibility and commitment	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Analysis of 2D seismic data on blocks of interest</li> <li>• Identification of potential reservoirs</li> <li>• Assessment of potential reservoir depth, shape and size</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Acquisition of 2D seismic data</li> <li>• Identification of block-specific business opportunities</li> <li>• Development of business case</li> <li>• Tendering for license/participation</li> <li>• Negotiation of terms with governments/partners</li> </ul>
Exploration	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Analysis of 3D seismic data</li> <li>• Sophistication of potential reservoir depth, shape and size</li> <li>• Planning and drilling of exploration wells</li> <li>• Forecasting resources</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Acquisition of 3D seismic data</li> <li>• Contracting with drilling suppliers</li> <li>• Farming out</li> <li>• Declaration of commerciality/relinquishment</li> </ul>
Appraisal	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Planning and drilling of appraisal wells</li> <li>• Further sophistication of reservoir depth, shape, size and resources forecast</li> <li>• Development of production technology and field development plan</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Contracting with Drilling suppliers</li> <li>• Farming out</li> <li>• Development and negotiation of field development plan</li> <li>• Development of organisation</li> <li>• Government relations</li> </ul>
Development	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Drilling of production wells</li> <li>• Establishing full production site</li> <li>• Establishing own infra structure</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Contracting with all suppliers</li> <li>• Contracting with infra structure owners</li> <li>• Contracting with gas customers</li> <li>• Farming out</li> </ul>
Production	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Producing oil and gas</li> <li>• Well stimulation</li> <li>• Field development</li> <li>• Technology development</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Marketing oil and gas</li> <li>• Field strategy</li> <li>• Contracting with suppliers</li> <li>• Stakeholder management/Government relations</li> </ul>
Extended Oil Recovery	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Assessment of recoverability</li> <li>• Selection and development of technologies</li> <li>• Implementation of EOR programmes</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Stakeholder management</li> <li>• Government relations</li> <li>• Field strategy</li> <li>• Contracting</li> </ul>
Abandonment	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Development of abandonment programme</li> <li>• Implementation of abandonment programme</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Abandonment strategy</li> <li>• Government relations</li> <li>• Contracting with suppliers and customers</li> <li>• Stakeholder management</li> </ul>



# Højesterets vurderinger



## Forundersøgelser og performancegarantier

- MOGAS forud for datterselskabernes stiftelse og erhvervelse af licens i Algeriet og Qatar udført nødvendige forundersøgelser til brug for vurderingen af, om der skulle etableres olieefterforskning og eventuel senere olie- eller gasindvinding.
- MOGAS spillede væsentlig rolle i medkontraktindgåelsen i disse lande, og datterselskaberne kun indgå kontrakterne, fordi MOGAS påtog sig at garantere og at stille sin tekniske og finansielle kapacitet til rådighed.
- MOGAS havde en særlig viden og erfaring (knowhow) vedrørende bl.a. horisontale borer, som MOGAS løbende har stillet til rådighed for datterselskaberne.
- → Forundersøgelser og performancegarantier og dertil knyttet knowhow har økonomisk værdi for datterselskaberne, som en uafhængig part ville kræve løbende betaling for i form af overskudsandel, royalty eller lignende.
- Ikke tillægges betydning, at forundersøgelserne afsluttet af MOGAS i 1990 og 1992 (længe før de omhandlede indkomstår).
- Ikke tillægges betydning, at potentiel olieindvinding forudsatte betydelige efterforskningsudgifter i datterselskaberne, eller at forekomsten af olie og udnyttelsen heraf var forbundet med usikkerhed.
- Forundersøgelser og performancegarantier udgør kontrollerede transaktioner omfattet af LL §2, også for indkomstårene 2006-2008.
- SKTST derfor kunnet ansætte indkomsten skønsmæssigt, jf. SKL § 3 B, stk. 8, jf. § 5, stk. 3.

# Højesterets vurderinger

## Timewriting

- Af **grundene anført af ØLR** kunne MOGAS' indkomst vedrørende timewriting ikke som følge af manglende transfer pricing-dokumentation ansættes skønsmæssigt.
- Af **grundene anført af ØLR** har SKM godtgjort, at MOGAS' levering af timewriting til datterselskaberne til kostpris ligger uden for rammerne af, hvad der kunne være opnået, hvis aftalen var indgået mellem uafhængige parter, jf. LL § 2.
- → Da MOGAS ikke har modtaget betaling for timewriting på armslængdevilkår, har SKTST med rette ansat den skattepligtige indkomst vedrørende timewriting skønsmæssigt.



# Østre Landsret om timewriting

Landsretten finder, at MOGAS' transfer pricing-dokumentation vedrørende den tekniske og administrative bistand (timewriting) i indkomstårene 2006-2008 **ikke var mangelfuld i så væsentligt omfang**, at det kunne sidestilles med manglende dokumentation. Landsretten har herved lagt vægt på, at det forhold, at **skattemyndighederne er uenige** i eller rejser berettiget tvivl om sammenlignhedsanalysen i relation til MOGAS' levering af teknisk og administrativ bistand **ikke i sig selv indebærer, at dokumentationen i væsentligt omfang er mangelfuld**, jf. Højesterets dom af 25. juni 2020 (UfR 2020.3156). Skatteministeriet har heller ikke nærmere påvist betydningen af eventuelt manglende eller utilstrækkelige funktionsanalyser for den konkrete bedømmelse af, om armslængdeprincippet er overholdt.

MOGAS' transfer pricing-dokumentation vedrørende den tekniske og administrative bistand (timewriting) giver herefter ikke grundlag for at ansætte MOGAS' indkomst skønsmæssigt i medfør af den dagældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 8, jf. § 5, stk. 3.

...



# Østre Landsret om timewriting

## *Vurdering af armslængdevilkår*

Idet landsretten bemærker, at det må anses for ubestridt, at **performancegarantierne** – i fald disse betragtes som transaktioner omfattet af ligningslovens § 2 – ikke er stillet til rådighed på armslængdevilkår, er spørgsmålet herefter, **om Skatteministeriet har godtgjort**, at datterselskabernes betalinger til MOGAS for den tekniske og administrative bistand (**timewriting**) ikke er i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter (armslængdeprincippet), jf. ligningslovens § 2, stk. 1.

MOGAS har i sin transfer pricing-dokumentation henvist til, at MOGAS' operatørydelser i **DUC** på vegne af APMM udgør en CUP i forhold til samhandlen med datterselskaber. Der er desuden henvist til en **branchekutyme** for omkostningsdeling i joint ventures indenfor olie- og gassektoren, hvorefter operatørens ydelser leveres til kostpris.

**Allerede fordi** MOGAS hverken deltager i et joint venture eller fungerer som operatør i relation til olieindvindingen i Algeriet og Qatar finder landsretten, at MOGAS' levering af teknisk og administrativ bistand til datterselskaberne **ikke er sammenlignelig** med den oplyste branchekutyme eller MOGAS' levering af ydelser til DUC, hvor MOGAS fungerer som operatør.

På denne baggrund finder landsretten, at **Skatteministeriet har godtgjort, at MOGAS' levering af den tekniske og administrative bistand (timewriting) til datterselskaberne til kostpris ligger uden for rammerne af**, hvad der kunne væ-





# Højesterets vurderinger

## SKTSTs skønsmæssige ansættelse

- Herefter grundlag for skønsmæssig ansættelse af MOGAS' skattepligtige indkomst i indkomstårene 2006-2008 vedrørende forundersøgelser, performancegarantier og timewriting.
- Skønsmæssig ansættelse efter lovforarbejderne foretages på det bedst mulige grundlag, som skattemyndighederne kan fremfinde, og i overensstemmelse med principperne i OECD's retningslinjer.
- Følger af relevante forarbejder, at skønsmæssig fastsættelse af compensation på armslængdevilkår ideelt set bør gennemføres på enkelte transaktioner, men at de enkelte transaktioner kan være så tæt forbundne, at de må vurderes sammen.
- SKTST baseret sit skøn på det overskud, som koncernforbundne enheder i Algeriet og Qatar har realiseret og herefter fordelt avancen mellem de forbundne virksomheder på grundlag af en analyse af, hvilke funktioner den enkelte virksomhed har bidraget med.
- Dette en model anerkendt i OECD's retningslinjer i situationer, hvor man på grund af transaktionernes karakter og sammenhæng ikke vil kunne anvende mere traditionelle metoder.
- → De omhandlede transaktioner er så tæt forbundne, at de ved den skønsmæssige ansættelse af den økonomiske compensation må vurderes sammen.
- MOGAS har ikke har fremlagt beregninger, værdiansættelser eller lignende og har ikke godtgjort grundlag for at tilsidesætte SKTSTs skøn; bekræftes af oplysningerne i SKMs benchmarkrapport fremlagt for HR.
- Dermed ikke grundlag for at tilsidesætte SKTSTs skønsmæssige forhøjelse af APMM's skattepligtige sambeskatningsindkomst i indkomstårene 2006-2008.





# “Rette indkomstmodtager” - SKM2003.166.HR



- **Faktum:**

- En skatteyder stiftede sammen med sin bror et I/S, som drev byggevirksomhed.
- Efter en årrække stiftedes et A/S, og der blev indgået en samarbejdsaftale mellem selskabet og I/S.
- Efter aftalen blev der ikke beregnet avance ved leverancer, og der skete ikke fuld og samtidig fakturering.
- Samhandelen mellem I/S og selskabet skete ved, at I/S leverede materialer, arbejdskraft og underleverandørydelser til selskabet, der alene var kontraktpart i forhold til bygherrerne.

- **Højesteret:**

- **I/S skulle levere ydelser til selskabet efter tilbud eller efter regning.**
- **Samhandelen kunne derfor ikke være baseret på et princip om resultatdeling.**
- I/S havde erhvervet ret til vederlag fra selskabet ved leveringen af ydelserne  
→ skattepligtig indkomst for I/S, også selv om leverancerne ikke blev faktureret straks.
- Korrektion berettiget hvor I/S ikke månedligt havde indtægtsført leverancer til selskabet, eller leverancer var indtægtsført med for høje eller for lave beløb i forhold til I/S egen indkøbspris.



# Ørsted-sagen – SKTSTs afgørelse af 1. december 2020



# Ørsted-sagen



”Ørsted har i dag [1/12-2020] modtaget en administrativ afgørelse fra Skattestyrelsen med krav om dansk beskatning i 2015 og 2016 af selskabets britiske havvindmølleparker Walney Extension og Hornsea 1. Skattestyrelsens krav udgør 5,1 mia. kr. samt renter på 1,5 mia. kr.

Ifølge afgørelsen skal Ørsted beskattes i Danmark af de to havvindmølleparkeres fulde fremtidige værdi, uanset at havvindmølleparkerne er udviklet, ejes og drives af britiske datterselskaber i Ørsted-koncernen og i forvejen beskattes i Storbritannien. Afgørelsen medfører tillige, at beskatningstidspunktet fremrykkes, idet Ørsted ifølge Skattestyrelsen skal beskattes af den fremtidige værdi, længe før havvindmølleparkerne var opført.”

[Ørsted påklager afgørelse fra Skattestyrelsen om dansk beskatning af to havvindmølleparker i Storbritannien \(orsted.com\)](https://www.orsted.com)



# Cross-border project development - principal or service provider?

A real-life example for discussion



# Cross-border project development - principal or service provider?

A real-life example for discussion



## 60 seconds on the transaction

A renewable energy company develops renewable energy facilities internationally.

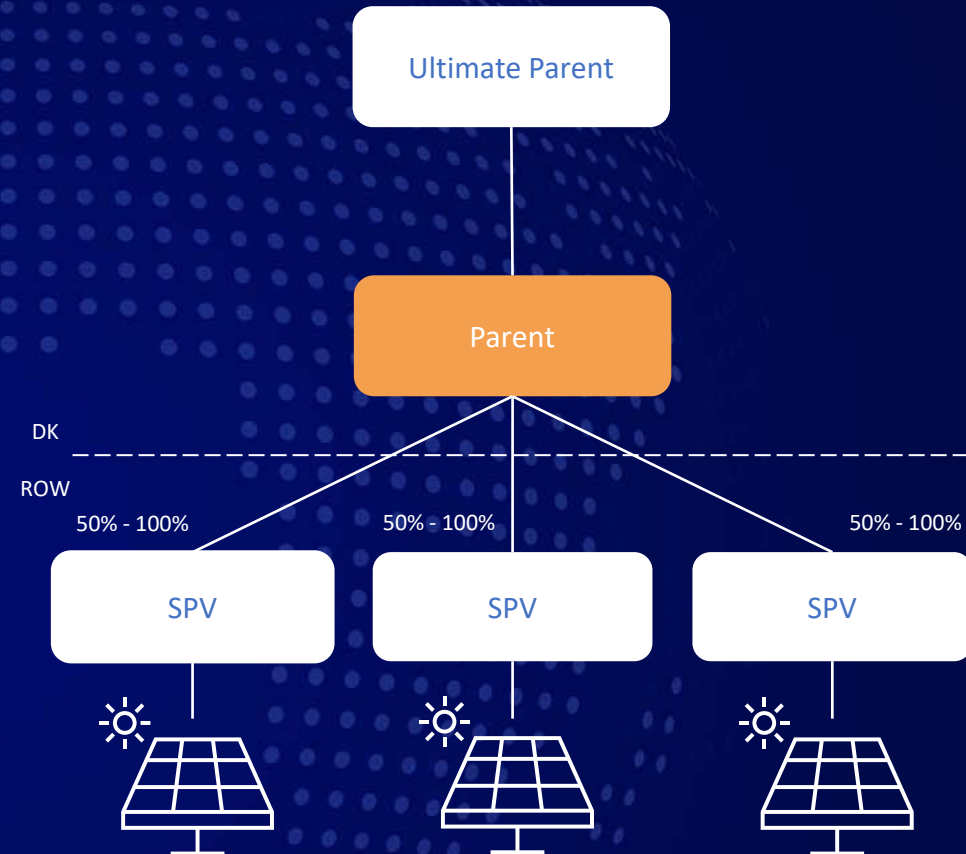
The **lifecycle** of each project can be summarized as

- i. a **development** phase (with relative low costs),
- ii. a **construction** phase (with high costs and risks), and
- iii. an **operational** phase in which the facility generates income.

All projects are anchored in a local **SPV** holding title to project, incl. all permissions, licenses, etc.

Between development and construction phases Ultimate Parent board of directors makes **investment decision** (ID) on whether to continue into construction phase.

Upon positive ID SPV pays the Parent **consideration** for services rendered by Parent during development phase.





# Cross-border project development - principal or service provider?

A real-life example for discussion



## Formal legal ownership versus “principal” concept

- OECD:
- *“The return ultimately retained by or attributed to the legal owner depends upon the **functions** it performs, the **assets** it uses, and the **risks** it assumes, and upon the contributions made by other MNE group members through their functions performed, assets used, and risks assumed.” (TPG 2017, 6.42)*
- *“If the legal owner **neither controls nor performs** the functions related to the development, enhancement, maintenance, protection or exploitation of the intangible, the legal owner would not be entitled to any ongoing benefit attributable to the outsourced functions.” (TPG 2017, 6.54)*



# Cross-border project development - principal or service provider?

A real-life example for discussion



## Adjusting the transaction - **services** or **transfer of assets**?

Generally, adjustment of the fee could be based on two concepts:

- Remuneration for **services** rendered by Parent until ID was inadequate (ordinary transfer pricing approach, comparability issue, benchmarks pricing).
- Parent has relinquished a valuable **asset** to SPV, and Parent was not adequately remunerated (deemed disposal/requalification, principal test, valuation issue).

Alternative:

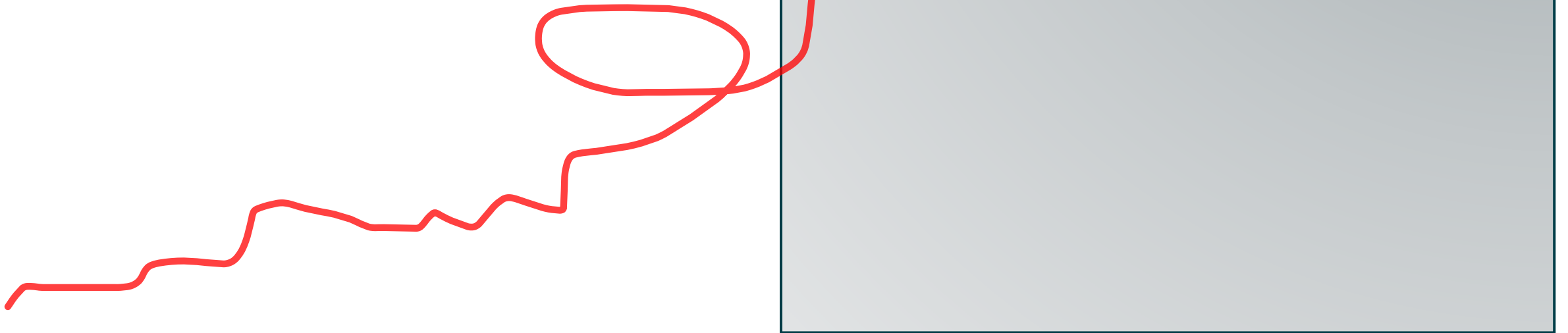
- Deny Parent deduction of costs incurred in providing services/building asset?
  - Adjustment payments SPV-Parent (reallocate deductions)
  - (Taxable) contributions Parent-SPV



# Den røde tråd?

”..., *det går op og ned i showbiz.*”

- Franz Beckerlee, 1978





# Østre Landsrets dom i ØK-sagen

Østre Landsrets dom af 20. oktober 2021  
(BS-12642/2020 og BS-25280/2020)





# Om sagen

- Et dansk selskab var det ultimative moderselskab for en gruppe af selskaber, herunder bl.a. et venezuelansk datterselskab.
- I 1992 og 1999 indgik det danske moderselskab og datterselskabet i Venezuela en "Sublicence Agreement" og en "Trademark Licence Agreement", hvorved datterselskabet fik en underlicensret og en licensret til en række af det danske moderselskabs varemærker.
- I 2003, som følge af den negative udvikling i den venezuelanske økonomi, blev "CADIVI"-systemet indført for at begrænse kapitalflugt fra landet. Alt valutahandel skulle foregå via den venezuelanske nationalbank, herunder betalinger af royalties i USD. I perioden 2008-2013 var det danske moderselskab berettiget til royaltybetalinger på cirka DKK 620 millioner, men de venezuelanske myndigheder godkendte kun en enkelt betaling på DKK 170 millioner. Som følge heraf opstod der betydelig royaltygæld hos datterselskabet til det danske moderselskab i denne periode.
- I 2015 forhøjede Skattestyrelsen moderselskabets indkomst på baggrund af en rentefiksering som følge af ubetalte royalties.



# Østre Landsret om rentefikseringen

- Landsretten tiltræder, at der som **udgangspunkt** mellem koncernforbundne parter som H1 og G2-virksomhed vil kunne rejses spørgsmål om **forrentning af et tilgodehavende**, der er opstået som følge af **manglende royaltybetalinger**, jf. ligningslovens § 2.
- Adgangen til korrektion hviler således bl.a. på de **forudsætninger**, at den manglende forrentning af royaltyfordringen **ikke er forretningsmæssigt begrundet**, og at der reelt eksisterer et sammenligningsgrundlag i form af aftalevilkår for en debitor for en fordring i bolivar i Venezuela til en af debitor uafhængig kreditor i et andet land.
- Ved **vurderingen** af, om disse forudsætninger er opfyldt i den foreliggende sag, må det efter det for landsretten oplyste lægges til grund, at G2-virksomhed i alt væsentligt drev virksomhed i Venezuela, og at der i Venezuela i de omhandlede indkomstår **herskede ekstraordinære politiske og økonomiske forhold**.
- Efter det herom dokumenterede, herunder navnlig H1' transfer pricing dokumentation samt forklaringerne herom afgivet af JN og KH, indebar dette, at G2-virksomhed **opererede i et ustabil og uforudsigeligt erhvervspolitisk klima, hvor almindeligt kendte driftsvilkår og markedskræfter i vidt omfang var sat ud af kraft**.
- Det må endvidere lægges til grund, at G2-virksomhed såvel målt på omsætning som overskud forholdsmæssigt udgjorde en meget betydende virksomhed i G3-A/S koncernen, og at koncernen dermed som helhed var afhængig af G2-virksomheds resultater. H1 var dermed mærkbart negativt påvirket af de atypiske forhold, som G2-virksomhed var underlagt, herunder at H1 ikke kunne hjemtage udbytte eller royaltybetalinger fra G2-virksomhed. G2-virksomhed var efter det oplyste om virksomhedens omsætning og driftsresultater i de omhandlede indkomstår **i stand til at betale royalty-fordringerne, og der er ikke påvist forretningsmæssige fordele** for H1 ved at undlade at hjemtage betalinger af royalty fra G2-virksomhed.
- Landsretten finder på baggrund af de anførte **ganske særegne omstændigheder** og efter en **samlet vurdering**, at der **ikke er grundlag for at fastslå, at den manglende forrentning af H1' royaltyfordring hos G2-virksomhed ikke var forretningsmæssigt begrundet**. Landsretten bemærker endvidere, at der **ikke af Skatteministeriet er påvist et reelt forekommende sammenligningsgrundlag** i form af aftalevilkår for en fordring i bolivar mellem en debitor i Venezuela og en af debitor uafhængig kreditor i et tredjeland.

# Den røde tråd?

*”En højesteretsdom er rigtig, selv om den skulle være forkert. ...”*

- Højesteretspræsident Jens Peter Christensen, Børsen – 20. april 2023

“En højesteretsdom er rigtig, selv om den skulle være forkert. Så hvis der er noget galt med dommen, så falder det tilbage på os alle sammen.”





# Arne Møllin Ottosen

advokat (H), LL.M.

**Kromann Reumert**

ao@kromannreumert.com

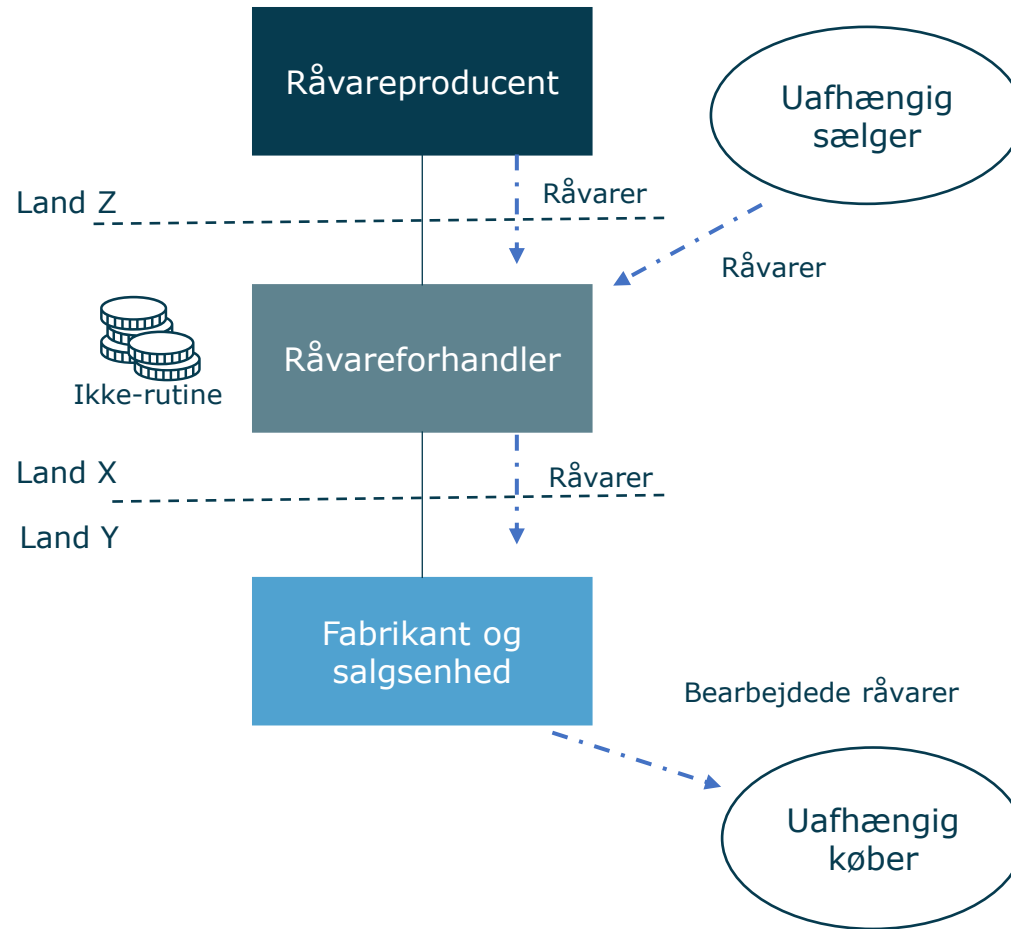
+45 20197462





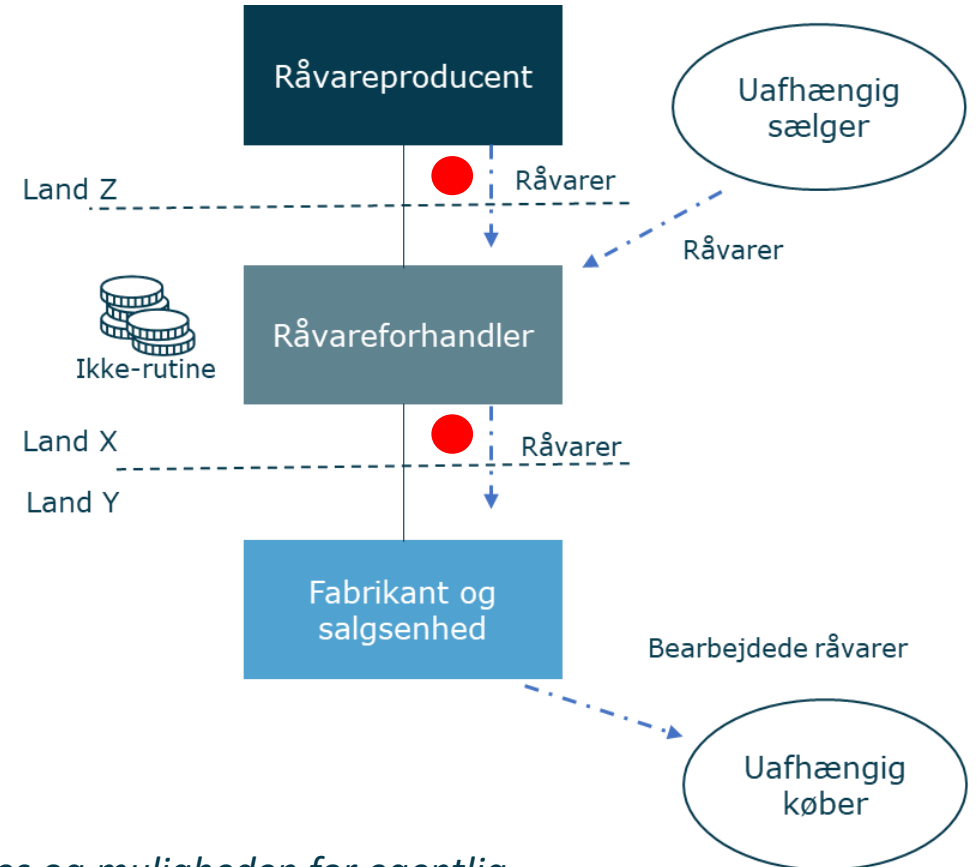


Hvad betyder "Accurate delineation",  
og hvornår har det betydning?



### Anerkendelse (og fastlæggelse) af transaktionen (OECD TPG 1995 og 2010)

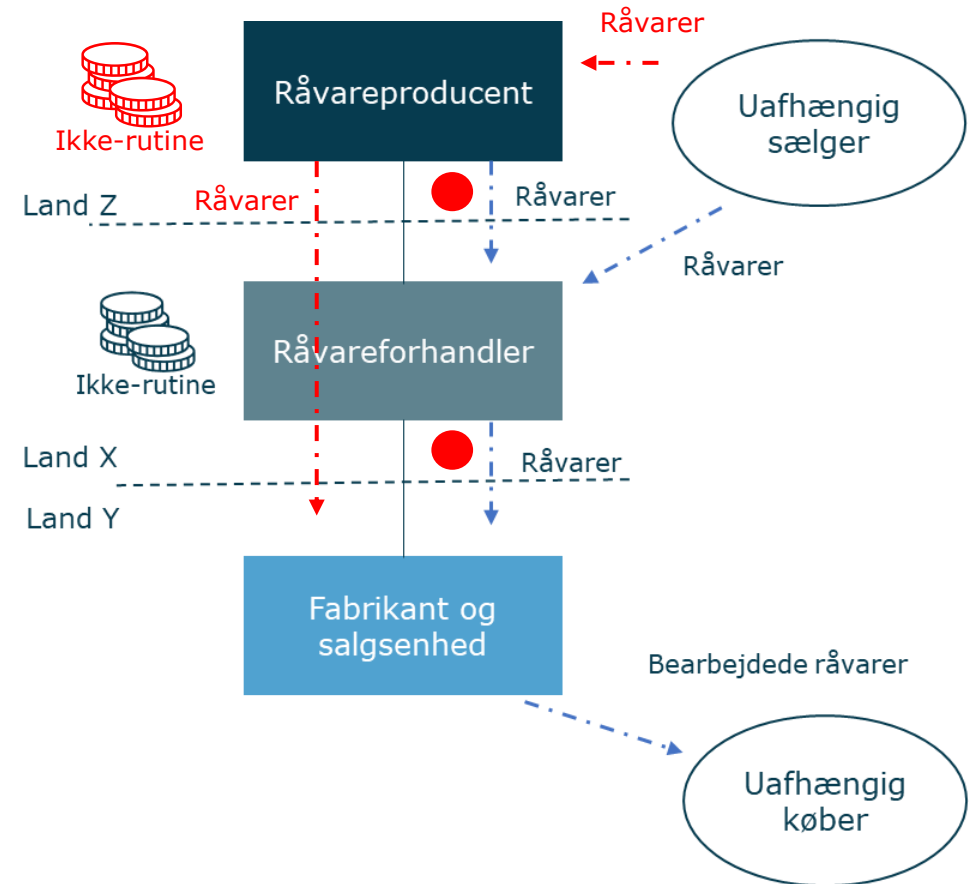
- Armslængdetesten baseres på den af parterne faktisk foretagne transaktion, som den er struktureret af dem
- Kun undtagelsesvis bør der ses bort fra de faktiske transaktioner eller de erstattes med andre transaktioner (dispositionskorrektioner)
  - Hvis parternes civilretlige kvalifikation er uforenelig med den økonomiske substans, og
  - Hvis transaktionens form nok er i overensstemmelse med substansen, men hvor vilkårene samlet set afviger fra hvad, der ville være vedtaget mellem kommercielt rationelt handlende uafhængige parter, og hvor skattemyndighederne derfor ikke er i stand til at fastsætte en retvisende armslængdepris.



*De af parterne faktisk indgåede transaktioner skal i videst muligt omfang anerkendes og muligheden for egentlig tilsidesættelse reserveres til de absolutte undtagelsessituationer, som nok nærmere har karakter af misbrug.*

### Anerkendelse og fastlæggelse af den faktiske transaktionen (OECD TPG 2017)

- Før der kan blive tale om at anerkende en transaktion eller ej, skal den faktiske transaktion fastlægges
- Baseret på de kommercielle og finansielle relationer mellem parterne
  - Etablering af transaktionens karakteristika samt de overførte produkter eller leverede ydelser, med udgangspunkt i de kontraktuelle vilkår
  - Udførte funktioner, anvendte aktiver og påtagne risici
  - Parternes økonomiske forhold og det marked, de operer i
  - Parternes forretningsstrategier
- Ved materielle forskelle mellem de kontraktlige vilkår og parternes adfærd, fastlægges den faktiske transaktion ud fra de funktioner parterne faktisk udfører, de aktiver parterne faktisk anvender, og de risici parterne faktisk påtager sig
  - Parternes faktiske adfærd benyttes nu til at klarlægge, supplere eller erstatte aftalegrundlaget, da parternes faktiske adfærd gives en vis forrang for aftalen
  - Indebærer imidlertid ikke, at kontrakter mellem forbundne parter rutinemæssigt skal ændres eller tilrettes

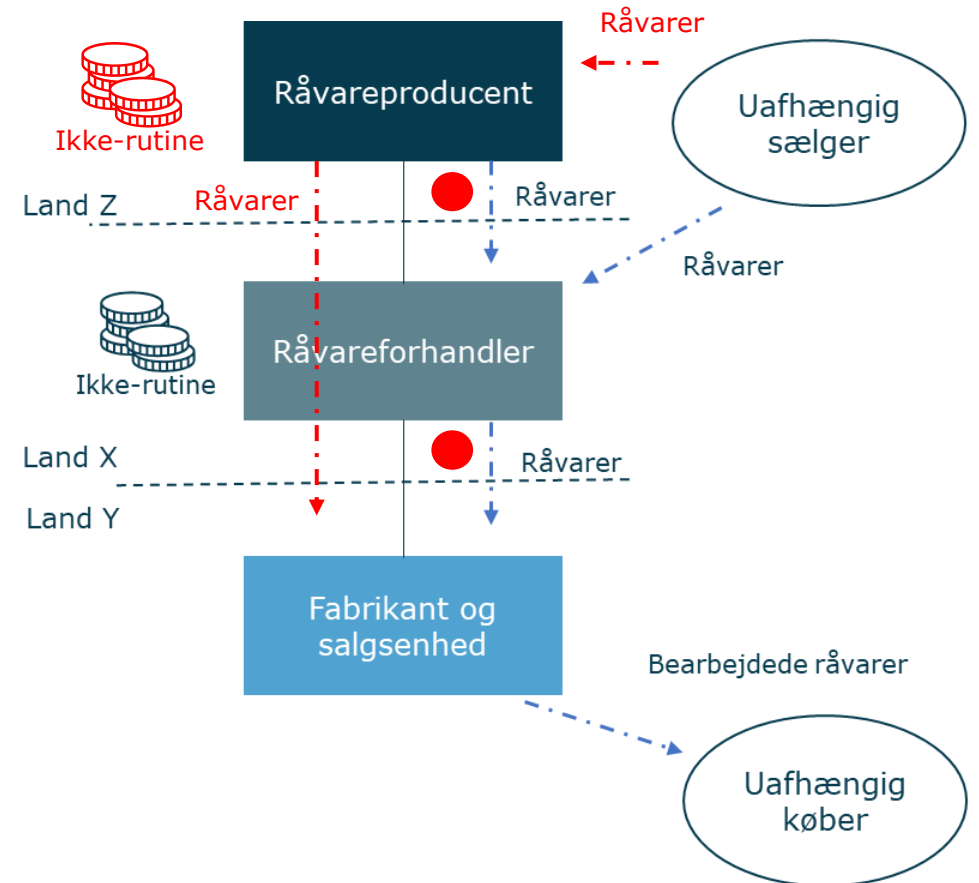


*Det er først, når den egentlige transaktion er identificeret, og når vilkårene for transaktionen ved analysen er fastlagt, at transaktionen skal anerkendes.*



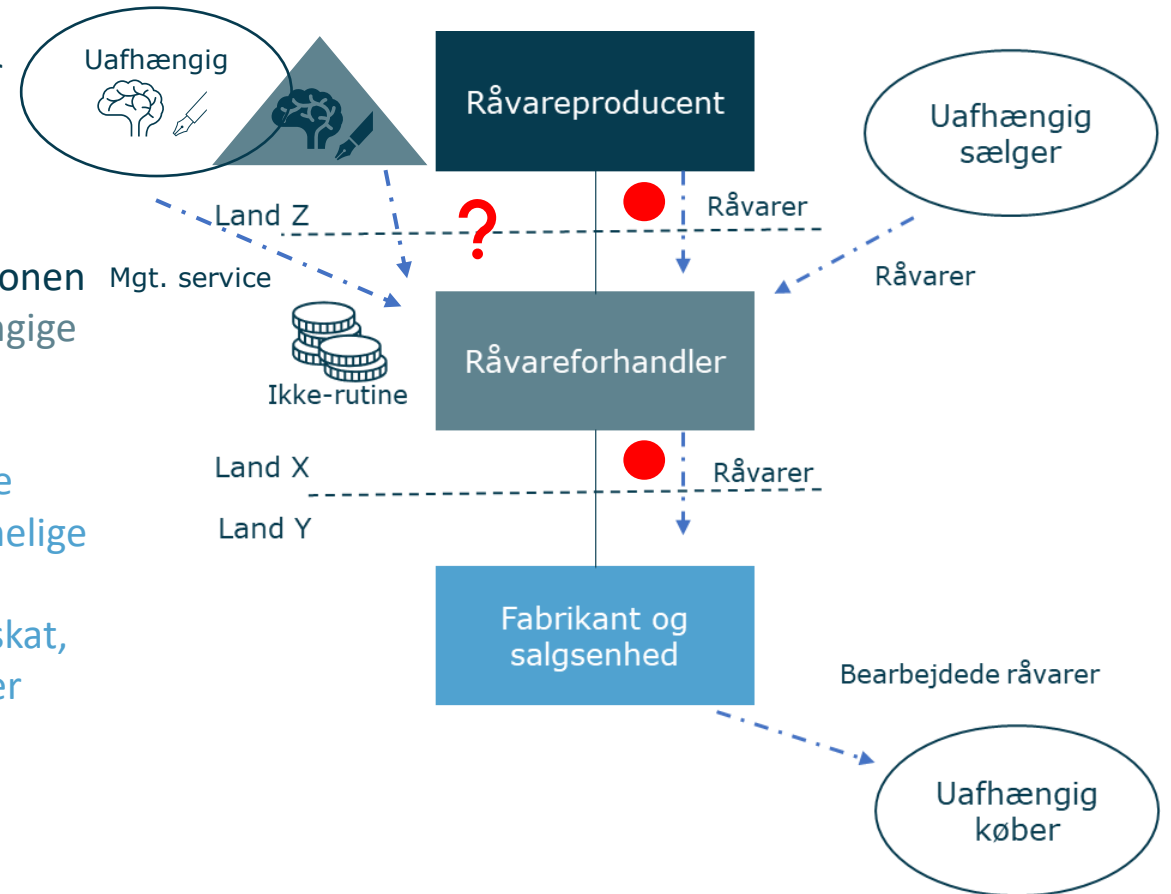
## Ved manglende anerkendelse af transaktionen (OECD TPG 2017) skal følgende iagttages

- Manglende anerkendelse af en transaktion, kan være omstridt og derved en kilde til dobbeltbeskatning
- Manglende anerkendelse af en transaktion må ikke skyldes, at det er svært at bestemme armslængdeprisen for transaktionen
- Kan den samme transaktion ses mellem uafhængige parter under sammenlignelige omstændigheder, kan der ikke bortses fra transaktionen
  - Alene det forhold, at transaktionen ikke kan ses mellem uafhængige parter, betyder ikke, at den ikke skal anerkendes
    - Kardinalpunktet er, om den faktiske transaktion besidder arrangementer af kommercielle rationalitet, som ville have været aftalt mellem uafhængige parter under sammenlignelige økonomiske omstændigheder
    - Overvej om koncernen som helhed er dårligere stillet før skat, da dette indikerer at transaktionen set i sin helhed mangler kommerciel rationalitet



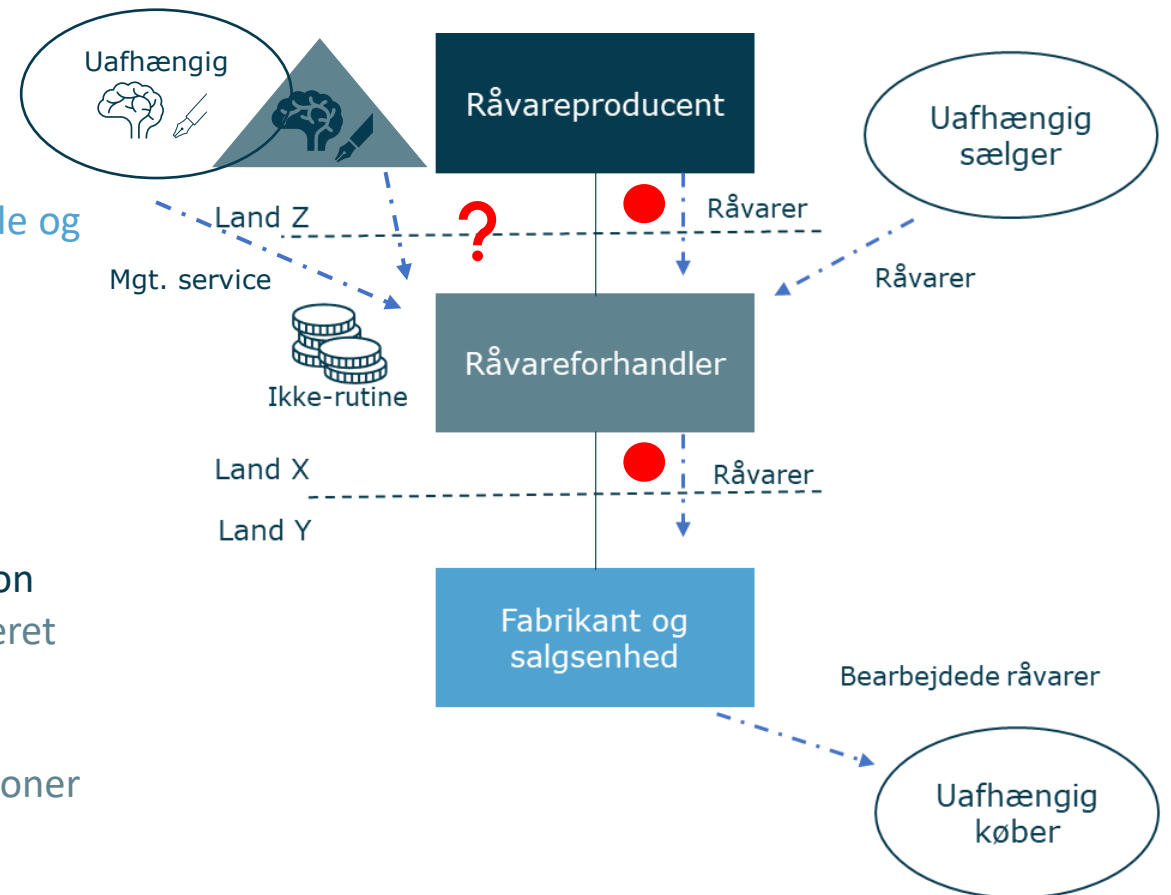
## Ved manglende anerkendelse af transaktionen (OECD TPG 2017) skal følgende iagttages

- Manglende anerkendelse af en transaktion, kan være omstridt og derved en kilde til dobbeltbeskatning
- Manglende anerkendelse af en transaktion må ikke skyldes, at det er svært at bestemme armslængdeprisen for transaktionen
- Kan den samme transaktion ses mellem uafhængige parter under sammenlignelige omstændigheder, kan der ikke bortses fra transaktionen
  - Alene det forhold, at transaktionen ikke kan ses mellem uafhængige parter, betyder ikke, at den ikke skal anerkendes
    - Kardinalpunktet er, om den faktiske transaktion besidder arrangementer af kommercielle rationalitet, som ville have været aftalt mellem uafhængige parter under sammenlignelige økonomiske omstændigheder
    - Overvej om koncernen som helhed er dårligere stillet før skat, da dette indikerer at transaktionen set i sin helhed mangler kommerciel rationalitet



## Skriftlige kontrakter er (stadig) udgangspunkt for analysen af fastlæggelsen af den faktiske transaktion

- Afspejler parternes oprindelige hensigt, hvor der stadig er usikkerhed om de fremtidige resultater ved transaktionen
  - Parternes ansvar, forpligtelser, rettigheder og risiko i forhold til transaktionen samt prisfastsættelsen
  - Indeholder normalt ikke al den nødvendige information
    - **Præcisering og/eller supplering baseret på de kommercielle og finansielle forbindelser mellem parterne og de øvrige fire sammenlignelighedsfaktorer**
- Ved uoverensstemmelser mellem den skriftlige kontrakt og ...
  - Overskriften på kontrakten -> kontraktens reelle indhold og parternes faktiske adfærd, ved fastlæggelsen af transaktionen
  - Transaktionens substans -> den faktiske substans anerkendes
- Hvis der ikke eksisterer en skriftlig kontrakt og/eller TP dokumentation
  - Transaktionen er ikke formaliseret og skal alene fastlægges baseret på bevis om parternes faktiske adfærd
  - Er (fortsat) en vigtig del af de forbundne parters bevisgrundlag i forbindelse med en senere kontrol af de kontrollerede transaktioner



*Når TP dokumentationen ikke er mangelfuld, skal skattemyndighederne fortsat sandsynliggøre, at transaktionen ikke er sket på armslængdevilkår.*



# KATJA DYPPEL WEBER

PARTNER, M.SC., PH.D.

CORIT ADVISORY P/S  
LYNGBY HOVEDGADE 60, 1. SAL  
2800 KONGENS LYNGBY  
DENMARK

[WWW.CORIT-ADVISORY.COM](http://WWW.CORIT-ADVISORY.COM)

P: +45 40 42 22 95  
E: [KDW@CORIT.DK](mailto:KDW@CORIT.DK)



PAUSE



## Implementering af transfer pricing metoder - moms, told og kildeskatteovervejelser

# CASE 1: Lokal distributør

## TP-politik:

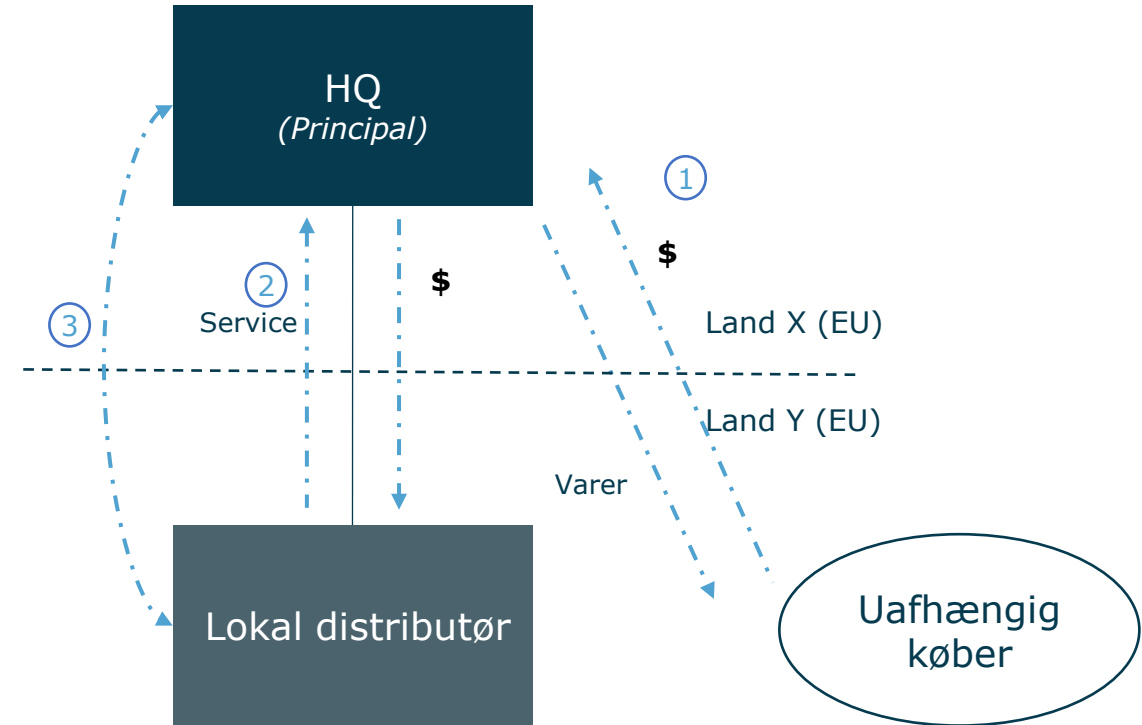
- HQ i Land X agerer principal i gruppens TP-setup
  - Residual indkomst
- Lokal distributør uden lagerrisiko mv.
  - Honoreres for rutinefunktioner baseret på salg
  - Benchmark på *'operating margin'*: median = 4%

## Transaktionsflow:

- (1) Salg af varer og evt. ydelser fra HQ til Uafhængig køber
- (2) Service ydet af Lokal distributør til HQ
- (3) Justerende betaling til/fra HQ til/fra Lokal distributør, som skal sikre en margin på salg på 4%.

## Diskussionselementer:

- Skattemæssig behandling af balancebetalinger i Land X og Land Y
- Hvad hvis balancebetalingen kan henføres til en vare/ydelse som skal tillægges kildeskat?
- Transaktioner og –værdi for varer/ydelser ift. lokal moms, told og afgifter
- Gør det nogen forskel, hvis transaktion (1) faktisk håndteres via Lokal distributør?



# CASE 2: Lokal salgsenhed

## TP-politik:

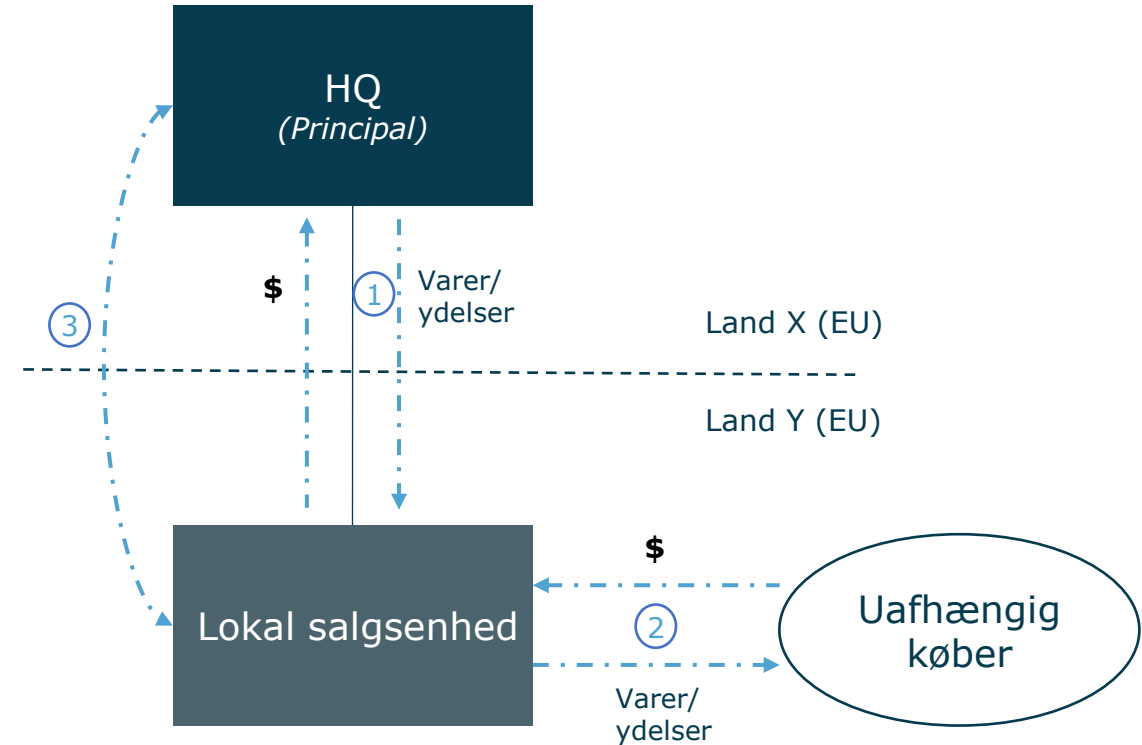
- HQ i Land X agerer principal i gruppens TP-setup
  - Residual indkomst
- Lokal (videre)salgsenhed med begrænset risiko
  - Honoreres for rutinefunktioner baseret på salg
  - Benchmark på *'operating margin'*: median = 4%

## Transaktionsflow:

- (1) Salg af varer og evt. ydelser fra HQ til Lokal salgsenhed
- (2) Salg af varer og evt. ydelser fra Lokal salgsenhed til uafhængig køber
- (3) Justerende betaling til/fra HQ til/fra Lokal salgsenhed, som skal sikre en margin på salg på 4%.

## Diskussionselementer:

- Gør det nogen forskel for:
  - Skattemæssig behandling af balancebetalinger i Land X og Land Y
  - Kildeskatteeksponering i forbindelse med balancebetalingen
- Transaktioner og –værdi for varer/ydelser ift. lokal moms, told og afgifter
  - Hvad er betydningen af om Land Y er et ikke EU-land?





# CASE 2: Lokal salgsenhed (PE)

## TP-politik:

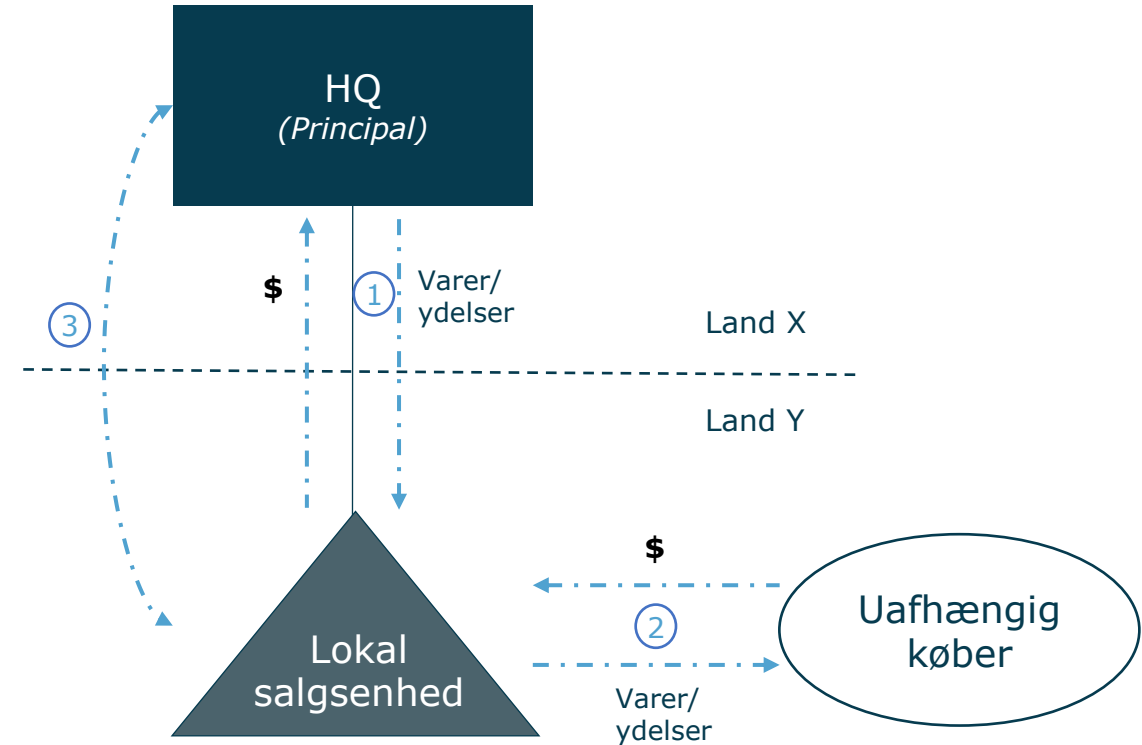
- HQ i Land X agerer principal i gruppens TP-setup
  - Residual indkomst
- Lokal (videre)salgsenhed med begrænset risiko
  - Honoreres for rutinefunktioner baseret på salg
  - Benchmark på *'operating margin'*: median = 4%

## Transaktionsflow:

- (1) Salg af varer og evt. ydelser fra HQ til Lokal salgsenhed
- (2) Salg af varer og evt. ydelser fra Lokal salgsenhed til uafhængig køber
- (3) Justerende betaling til/fra HQ til/fra Lokal salgsenhed, som skal sikre en margin på salg på 4%.

## Diskussionselementer:

- Gør det nogen forskel for:
  - Skattemæssig behandling af balancebetalinger i Land X og Land Y
  - Kildeskatteeksponering i forbindelse med balancebetalingen
- Transaktioner og –værdi for varer/ydelser ift. lokal moms, told og afgifter
  - Hvad er betydningen af om Land Y er et ikke EU-land?
- Gør det nogen forskel om den Lokale salgsenhed er et fast driftssted?



# CASE 2: Lokal salgsenhed (PE)

## TP-politik:

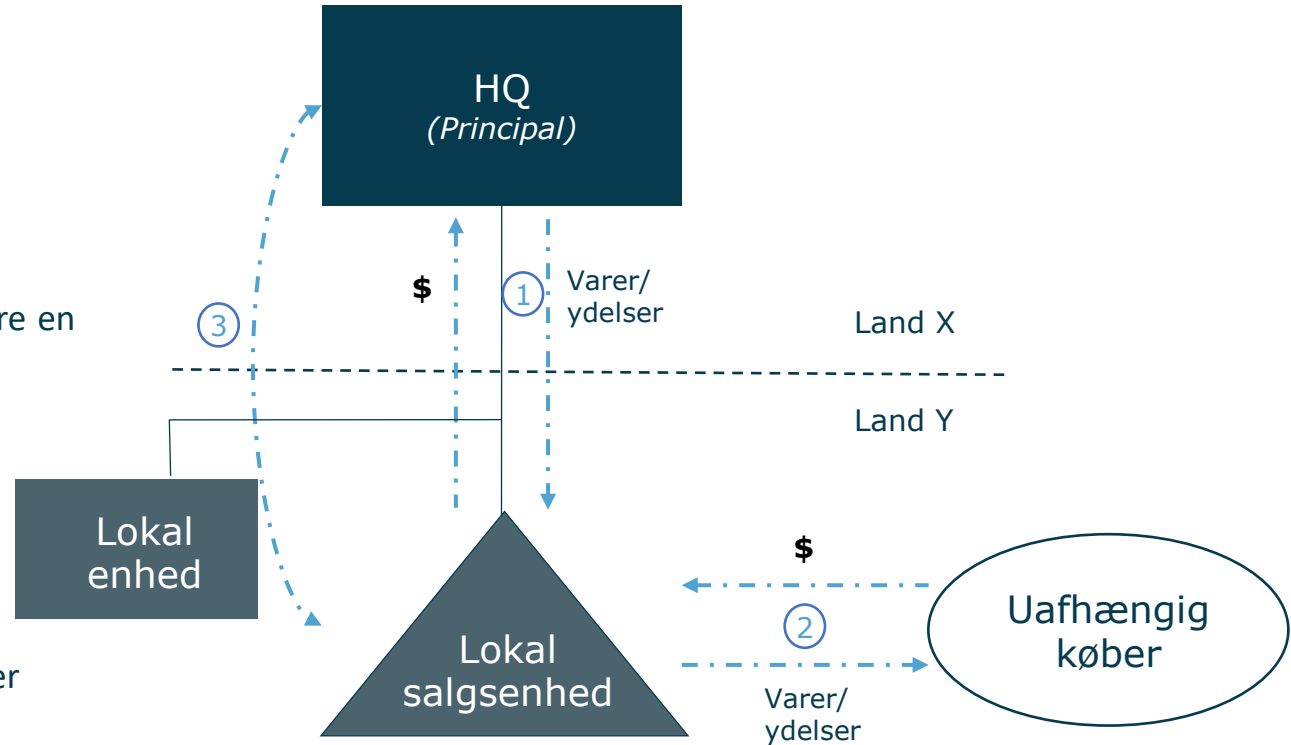
- HQ i Land X agerer principal i gruppens TP-setup
  - Residual indkomst
- Lokal (videre)salgsenhed med begrænset risiko
  - Honoreres for rutinefunktioner baseret på salg
  - Benchmark på *'operating margin'*: median = 4%

## Transaktionsflow:

- (1) Salg af varer og evt. ydelser fra HQ til Lokal salgsenhed
- (2) Salg af varer og evt. ydelser fra Lokal salgsenhed til uafhængig køber
- (3) Justerende betaling til/fra HQ til/fra Lokal salgsenhed, som skal sikre en margin på salg på 4%.

## Diskussionselementer:

- Gør det nogen forskel for:
  - Skattemæssig behandling af balancebetalinger i Land X og Land Y
  - Kildeskatteeksponering i forbindelse med balancebetalingen
- Transaktioner og –værdi for varer/ydelser ift. lokal moms, told og afgifter
  - Hvad er betydningen af om Land Y er et ikke EU-land?
- Gør det nogen forskel om den Lokale salgsenhed er et fast driftssted OG der er et andet koncernselskab i Land Y?





# THOMAS SVANE JENSEN & KATJA DYPPEL WEBER

CORIT ADVISORY P/S  
LYNGBY HOVEDGADE 60, 1. SAL  
2800 KONGENS LYNGBY  
DENMARK

[WWW.CORIT-ADVISORY.COM](http://WWW.CORIT-ADVISORY.COM)



## Pillar One Amount B og direktivforslag om Transfer Pricing



## Amount B in a nutshell

- En del af the Inclusive Framework's Two Pillar Solution
- Problemstilling: Skattemyndigheder og skatteydere bruger for mange ressourcer på audits, vedr. "baseline marketing and distribution arrangements":
  - Accurate delineation
  - Pricing
  - Benchmark studier
  - Comparability adjustments
- Løsning: "A simplified and streamlined approach", til anvendelse af ALP ved in-scope baseline marketing and distribution aktiviteter.
- Formentlig ikke en valgfri safe harbour
- Kvalificerede transaktioner
  - *"Buy-sell marketing and distribution transactions where the distributor purchases goods from one or more associated enterprises for wholesale distribution to unrelated parties"*
  - *"Sales agency and commissionaire transactions where the sales agent or commissionaire contributes to one or more associated enterprises' wholesale distribution of goods to unrelated parties"*
- Hvis distributøren også udfører **retail** distribution, men det årlige retail nettosalg udgør max 20% af det totale nettosalg, vil de udførte aktiviteter fortsat anses for wholesale distribution



## Amount B in a nutshell

- Scoping kriterier: Før en kvalificeret transaktion er in-scope skal:
  - Den kunne prisfastsættes pålideligt ved en en-siddet TP-metode og med distributøren mv. som den testede part
  - Den testede part må ikke have årlig OPEX lavere end 3% og større end [50% eller 30%] end det årlige nettosalg
  - Transaktionen må ikke involvere distribution af services eller marketing, trading, eller distribution af commodities
  - Den testede part må ikke udføre anden aktivitet (end distribution) medmindre sådan aktivitet kan blive pålideligt prisfastsat selvstændigt
- Core baseline distribution functions:
  - *“include buying goods for resale, identification of new customers and managing customers’ relationships, certain after-sales services, implementing promotional advertising or marketing activities, warehousing goods, processing orders or performing logistics, invoicing and collection”*
- Hvis den testede part også udfører “non-baseline contributions”:
  - Alternativ A: Hvis der er tale om en “kvalificeret transaktion” og “scoping kriterierne” er opfyldt vil der (fortsat) være tale om en in-scope transaktion
  - Alternativ B: En kvalitativ analyse vil være påkrævet

# PILLAR ONE: AMOUNT B

## Amount B in a nutshell

- 3-steps til fastsættelse af ALP
  1. Valg af passende "industrigruppe" for den testede part

Gruppe 1	Gruppe 2	Gruppe 3
Industry categories which have a statistically significant relationship to lower levels of return	Industry categories which do not show a statistically significant relationship to levels of return	Industry categories which have a statistically significant relationship to higher levels of return
Perishable foods, animal feeds, agricultural supplies, Grocery, household consumables, alcohol and tobacco, pet foods, construction materials and supplies, plumbing supplies, metal, paper and packaging	Domestic vehicles, IT hardware, software and components, electrical components and consumables, clothing and apparel, textiles, hides, furs, jewelry, plastics and chemicals, lubricants, dyes, home appliances, consumer electronics, furniture, home and office consumables, printed matter, mixed goods, multiple products lines, assorted supplies, any other goods and components not listed under Group 1 or Group 3	Medical machinery, pharmaceuticals, medical, health and wellbeing miscellaneous supplies, industrial machinery, industrial tools, industrial components and miscellaneous supplies, industrial, agricultural and used domestic vehicles, motorcycles, vehicle parts and supplies

## 2. Valg af den passende "factor intensity"

- **Factor Intensity = net operating asset to sales intensity/operating expense to sales intensity**
  - Net operating asset intensity: Ratio of net operating assets to net revenue (expressed as %)
  - Operating expense intensity: Ratio of operating expenses to net revenue (expressed as %)
  - Calculated based on a weighted average of the most recent three-year financial period

## 3. Anvend det korresponderende ALP-range fra "prisfastsættelses-matrixen"

- **Globalt dataset (Annex A. Relevant benchmarking search criteria)**
- **Potentielt:**
  - "Modificeret prisfastsættelses-matrix" for "kvalificerede lande" → adressere geografiske forskelle,
  - "Data availability mechanism", hvis ej lokal data og "country risk"
  - "simplified and streamlined approach using a qualifying local dataset"

Figure 4.1 – Pricing Matrix (return on sales %) derived from the global dataset

Industry Grouping	Industry Grouping 1	Industry Grouping 2	Industry Grouping 3
<b>Factor intensity</b>			
<b>[A] High OAS / any OES</b> <i>&gt;45%/any level</i>	<b>3.50%</b> +/- 0.5%	<b>5.25%</b> +/- 0.5%	<b>5.50%</b> +/- 0.5%
<b>[B] Med/high OAS / any OES</b> <i>30%-44.99%/any level</i>	<b>3.25%</b> +/- 0.5%	<b>3.50%</b> +/- 0.5%	<b>4.50%</b> +/- 0.5%
<b>[C] Med low OAS/any OES</b> <i>15%-29.99%/any level</i>	<b>2.75%</b> +/- 0.5%	<b>3.25%</b> +/- 0.5%	<b>4.25%</b> +/- 0.5%
<b>[D] Low OAS / non-low OES</b> <i>&lt;15%/10% or higher</i>	<b>2.00%</b> +/- 0.5%	<b>2.25%</b> +/- 0.5%	<b>3.00%</b> +/- 0.5%
<b>[E] Low OAS/low OES</b> <i>&lt;15% OAS/&lt;10% OES</i>	<b>1.50%</b> +/- 0.5%	<b>1.75%</b> +/- 0.5%	<b>2.25%</b> +/- 0.5%

## Amount B in a nutshell

- Analysen der skal supportere fastsættelsen af ALP i "prisfastsættelses-matrixen" skal opdateres hvert femte år – medmindre der er "*significant change in market conditions that warrants an interim update*".
- Financiel data der ligger til grund for "prisfastsættelses-matrixen", inklusiv globalt dataset, opdateres årligt
- Dokumentation:
  - Skal sikre, at skattemyndighederne har tilstrækkelig og pålidelig information til at vurdere om skatteyderes "kvalificerede transaktioner" opfylder "scoping kriterierne"
  - Overvejelser om forsimplede dokumentationskrav for SMV'er
- Er der reelt tale om en "simplified and streamlined approach"?



## Overview of the proposal

1. Incorporates the arm's length principle into EU law
2. Harmonizes the key transfer pricing rules
3. Clarifies the role and status of the OECD TPG
4. Creates the possibility to establish, within the EU, common binding rules on specific TP subjects within the framework of the OECD TPG

- Article 1 Subject matter
- Article 2 Scope
- Article 3 Definitions
- Article 4 General rule on the application of the arm's length principle
- **Article 5 Associated enterprises**
- **Article 6 Corresponding adjustments**
- **Article 7 Compensating adjustment**
- Article 8 Identifying the commercial or financial relations
- Article 9 Transfer pricing methods
- Article 10 The most appropriate method rule
- Article 11 Comparability analysis
- Article 12 Determination of the arm's length range
- **Article 13 Transfer pricing documentation**
- Article 14 Application of the arm's length principle
- Article 15 Evaluation
- Article 16 Data protection
- Article 17 Committee procedure
- Article 18 Exercise of delegation
- Article 19 Informing the European Parliament
- **Article 20 Transposition**
- Article 21 Entry into force
- Article 22 Addressees



# ART. 1-4: GENERAL PROVISIONS

## Article 1 Subject matter

- This Directive lays down rules to harmonize TP rules of MS and to ensure a common application of the ALP within the Union.

## Article 2 Scope

- This Directive applies to taxpayers that are *registered in, or subject to tax in one or more MSs, including PEs* in one or more MSs.

## Article 3 Definitions

- OECD TPG
  - 2022-version and any further amendments to these OECD TPG that the Union approved in the context of the OECD Committee on Fiscal Affairs via the adoption of a Union position under 218(9) TFEU.
    - **Art. 218(9):** *The Council, on a proposal from the Commission or the High Representative of the Union for Foreign Affairs and Security Policy, shall adopt a decision suspending application of an agreement and establishing the positions to be adopted on the Union's behalf in a body set up by an agreement, when that body is called upon to adopt acts having legal effects, with the exception of acts supplementing or amending the institutional framework of the agreement.*
  - The Commission may in addition also propose an amendment to this Directive to reflect an amendment of the OECD TPG.

## Article 4 General rule on the application of the arm's length principle

- MS shall ensure that, where an enterprise engages in *one or more commercial or financial cross-border transactions* with an associated enterprise, such enterprise determines the amount of its taxable profits in a manner that is consistent with the ALP.
  - This emphasizes that dividends should not be included in the documentation since it is not a *commercial or financial* transaction.
- MSs shall ensure that where such transactions are not consistent with the ALP, then any profits that would have accrued are to be included in the taxable profits and taxed accordingly.

# ART. 5: ASSOCIATED ENTERPRISES

“Associated enterprise” means a person who is related to another person in any of the following ways:

- a) a person **participates in the management** of another person by being in a position to **exercise a significant influence** over other person;
- b) a person participates in the **control** of another person through a holding that **exceeds 25% of the voting rights**;
- c) a person participates in the capital of another person through a right of ownership that, **directly or indirectly, exceeds 25% of the capital**;
- d) a person is **entitled to 25% or more of the profits** of another person.

○ If more than one person meets a)-d) of the same person, all persons shall be regarded as associated enterprises.

○ If the same persons meets a)-d) of more than one person all persons concerned shall be regarded as associated enterprises.

○ A “**person**” shall mean both legal and natural persons:

- A person who acts together with another person re. voting rights or capital ownership shall be treated as holding a participation in all of the voting rights or capital ownership of that entity that are held by the other person.
- An individual, his or her spouse or recognized partner (under national law), and lineal ascendants or descendants and siblings shall be treated as a single person.

○ “**Indirect participations**” under b) and c) shall be determined by multiplying the rates of holding through the successive tiers. A person holding more than 50% of the voting rights shall be deemed to hold 100% of the voting rights.

○ A PE shall be considered an associated enterprise of the enterprise of which it is a part of.

# ART. 6: CORRESPONDING ADJUSTMENT

## Primary adjustment:

- An upward adjustment made to a company's taxable profits by a tax administration in a first jurisdiction as a result of applying the ALP to transactions involving an associated enterprise in a second tax jurisdiction.

## Corresponding adjustment:

- A downward adjustment to a company's taxable profits made by the tax administration in a second jurisdiction as a consequence of a primary adjustment made by the tax administration in a first jurisdiction.
- When a primary adjustment is made, MS shall ensure that they make a corresponding adjustment if:
  - The MS that was requested to perform the corresponding adjustment agrees that the primary adjustment is consistent with the ALP – both in principle and on the amount;
  - The primary adjustment results in the taxation of an amount of profits which has already been subject to tax;
  - Where a third country is involved, a tax treaty is in force.
- MSs may grant a corresponding adjustment as a consequence of a MAP under a tax treaty/the Arbitration Convention/Directive on tax dispute resolution mechanisms in the EU.
- Upon taxpayer's request for a corresponding adjustment:
  - The taxpayer's request shall:
    - Indicate all factual and legal circumstances necessary to evaluate ALP nature of the primary adjustment;
    - Provide a certificate (or equivalent document) attesting the definitive nature of the primary adjustment abroad.
  - MS shall:
    - Notify taxpayer *within 30 days* if all necessary information has been submitted and grant at least 30 days to provide information lacking.
    - If the taxpayer does not provide the requested information within the assigned deadline, the request may be rejected.
    - Ensure that the *procedure is concluded within 180 days* from the receipt of the taxpayer's request with a reasoned act of acceptance/rejection.
- If a corresponding adjustment is not granted, the taxpayer is able to pursue MAP, the Arbitration Convention or Directive on tax dispute resolution mechanisms in the EU for taxpayer's request for a corresponding adjustment.
- MS shall ensure a corresponding adjustment as a consequence of joint tax audits or other forms of international administrative cooperation if:
  - The relevant tax administrations agree on ALP price.
  - Primary and corresponding adjustments are granted symmetrically for the same amount in all the relevant jurisdictions.



# ART. 7: COMPENSATING ADJUSTMENT

## Compensating adjustment:

- An adjustment in which the taxpayer reports a transfer price for tax purposes that is, in the taxpayer's opinion, an arm's length price for a controlled transaction, even though this price differs from the amount actually charged between the associated enterprises.

## MS shall ensure that a compensating adjustment in the form of year-end adjustment initiated by the taxpayer is accepted if:

- Before recording the relevant transaction, or series of transactions, the taxpayer made *reasonable efforts* to achieve an arm's length outcome;
- The taxpayer makes the adjustment symmetrically in the accounts in all MS involved;
- The taxpayer applies the *same approach consistently* over time;
- The taxpayer makes the adjustment before filing the tax return;
- The taxpayer is able to *explain why its forecast did not match* the result achieved.

This provision should be interpreted in conjunction with the Commission's 2013 EU Joint Transfer Pricing Forum Report on compensating adjustments.

## **NB - Currently:**

- Compensating adjustments are a cause of double taxation as they tend not to be recognized in all jurisdictions on the grounds that the tax return should reflect the actual transactions.

**Article 8** Identifying the commercial or financial relations (similar to TPG 2022)

- Accurate delineation
  - A preliminary broad-based understanding of the industry sector and of the factors affecting the performance of enterprises operating in that sector;
  - How each associated enterprise operates
  - Economically relevant characteristics of the controlled transactions having regard to both their form and substance.

**Article 9** Transfer pricing methods (similar to TPG 2022)

- CUP, resale minus, cost-plus, TNMM or profit split should be applied, unless it can be demonstrated that:
  - None of the methods is appropriate or workable in the circumstances of the case, and
  - The selected valuation method/technique is consistent with ALP and provides a more reliable estimate.
    - If another economic valuation technique is applied, the content and recommendations of the Commission's 2017 EU Joint Transfer Pricing Forum Report on the use of economic valuation techniques in transfer pricing should be taken into due consideration.

**Article 10** The most appropriate method rule (similar to TPG 2022)

- Respective strengths and weaknesses of TP-methods.
- Appropriateness of TP-method based on FAR-analysis.
- Degree of comparability and reliability of comparability adjustments.
- Availability of reliable information.

**Article 11** Comparability analysis (similar to TPG 2022)

- 5 comparability factors.
- Adjustments: Only if differences cannot materially affect prices or reasonably be adjusted for.

**Article 12** Determination of the arm's length range

- Arm's length range = Interquartile range derived from the uncontrolled comparables must be used.
- MS shall ensure that a taxpayer is not subject to adjustment if within the arm's length range, unless it is *proven* that a specific different positioning in the range is justified by the facts and circumstances of the specific case.
- If outside the arm's length range, an adjustment is made to the median unless it is *proven* that any other point of the range determines ALP.
- Benchmark study:
  - Principle of transparency = steps of the searches should be justified and documented.
  - Recommendations contained in the report JTPF/007/2016/FINAL/EN27 on the use of comparables within the EU approved by the Joint Transfer Pricing Forum in 2016 should be taken in due consideration.

**Article 13** Transfer pricing documentation

- Taxpayers shall provide sufficient information and analysis to verify ALP and should *at least encompass* the elements referred to in Articles 8, 9, 10, 11 and 12.
- The Commission shall be empowered to adopt delegated acts, in accordance with Article 18, with regard to the documentation, by laying down common templates, setting linguistic requirements, defining the type of taxpayer to abide by these templates and the timeframes to be covered.
  - Art. 18:
    - Before adopting the delegated act, the Commission shall consult experts designated by each MS in accordance with the principles laid down in the Inter-institutional Agreement on better law making of 13 April 2016.
    - The delegated act adopted shall enter into force without delay and shall apply as long as no objection is expressed by the Council.

**Article 20** Transposition

- MS shall adopt and publish, by [31 December 2025] at the latest, the laws, regulations and administrative provisions necessary to comply with this Directive.
  - They shall apply those provisions from [1 January 2026].



# LOUISE BLICHFELDT FJORD

CORIT ADVISORY P/S  
LYNGBY HOVEDGADE 60, 1. SAL  
2800 KONGENS LYNGBY  
DENMARK

[WWW.CORIT-ADVISORY.COM](http://WWW.CORIT-ADVISORY.COM)





## Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT)

## ○ Baggrund

- MS' 27 forskellige skattesystemer fragmenterer det indre marked
- Stort ønske om at harmonisere
  - The Neumark Report (1963)
  - The Tempel Report (1970)
  - The Ruding Committee Report (1998)
- Nyttige erfaringer (CCCTB mv.)
- MS har nærmet sig hinanden i de senere år
  - Skatteundgåelsesdirektivet
  - Minimumsbeskatningsdirektivet
- Konteksten har ændret sig
  - Covid-19, Ukraine, megatrends

## ○ Formål

- Simplificere (via harmonisering)
- Reducere omkostninger til compliance
- Reducere skattemyndighedernes omkostninger
- Sikre at underskud kan modregnes på tværs af grænser inden for EU
- Reducere skattemæssig usikkerhed
- Reducere risiko for dobbeltbeskatning
- Reducere mulighederne for skatteundgåelse

→ Mere velfungerende indre marked → Øge vækst og investeringer → Sikre fair og bæredygtige beskatningsgrundlag

## Forslaget i en nøddeskal

- **Fælles regler for:**

- Opgørelse af selskabers skattepligtige indkomst (regnskab)
- Aggregering på koncernniveau (konsolidering)
- Fordeling (formelallokering)
- Administration (modifieret one-stop-shop)

- **Med andre ord**

- Reglerne angår kun fastsættelsen af skattegrundlaget
- Medlemsstaterne bestemmer fortsat selv beskatningsniveauet (satsen)

## Artikel 2 – Hybrid løsning

### ○ Større koncerner – obligatorisk

- Koncerner som udarbejder konsoliderede regnskaber, og hvor koncernen har en årlig omsætning på 750 mio. EUR eller mere i mindst to ud af de sidste fire indkomstår (lig beløbsgrænsen i minimumsbeskatningsdirektivet)
- Inddragelsen under BEFIT-reglerne gælder kun (BEFIT-koncernen):
  - Selskaber hjemmehørende i EU som direkte eller indirekte besiddes med mindst 75 % af det ultimative moderselskab (selskabskapital eller ret til overskud). Selskabstyper og skatter oplistet i bilag 1 og 2 (DK: A/S, ApS og andre selskaber undergivet selskabsbeskatning efter SEL)
  - Faste driftssteder i EU
- For koncerner med "UPE" i tredjelande skal deres EU-enheder desuden have genereret over 50 mio. EUR i årlig samlet omsætning i mindst to af de seneste fire indkomstår og over 5 % af koncernens samlede indtægter

### ○ Mindre koncerner – valgfrit

- Nationale og internationale koncerner som udarbejder konsoliderede regnskaber, men som ikke opfylder ovennævnte



## Artikel 4 og 7-41

- Et foreløbigt skattemæssigt resultat fastsættes for hvert enkelt medlem af BEFIT-koncernen =
  - Årets regnskabsmæssige nettoresultat med visse korrektioner
- HR: Regnskaber aflægges efter den regnskabsstandard som det øverste moderselskab anvender
  - Regnskabsstandarden skal accepteres i henhold til EU-retten, dvs. i realiteten GAAP eller IFRS
- En række korrektioner skal foretages:
  - Udgifter kan kun fradrages i det omfang de er afholdt som led i en direkte erhvervsmæssig interesse
  - Særregler for behandlingen af udbytter, aktieavancer- og tab, rentefradrag og bøder mv.
  - Hele sær afsnit om afskrivninger m.v., kvalifikation og periodisering

## Artikel 42-44

- De foreløbige skattemæssige resultater sammenlægges til ét BEFIT-beskatningsgrundlag
- Indebærer at underskud kan modregnes i overskud på tværs af landegrænser i EU
- Koncerninterne betalinger inden for BEFIT-koncernen skal ikke undergives begrænset skattepligt
- Nedslag for lokale skatter efter gældende DBO eller national lovgivning, og fordeling heraf mellem koncernmedlemmerne

## Artikel 45-49

### ○ Midlertidig fordelingsregel (2028-2035)

- Hvert BEFIT-koncernmedlems procentdel af det konsoliderede BEFIT-beskatningsgrundlag
- Beregnet som gennemsnittet af BEFIT-koncernmedlemmernes skattemæssige resultater i de foregående tre regnskabsår
- MS-justeringer og -fradrag
- Fortsat brug for TP intra-BEFIT

$$\text{Baseline allocation} = \frac{\text{Taxable result of a BEFIT group member}}{\text{Total taxable result of the BEFIT group}} \cdot 100$$

### ○ Håb om egentlig formelallokering (efter 2035)

- Arbejdskraft, materielle aktiver, omsætning
- Eventuelt også IP
- Ej brug for TP intra-BEFIT

$$\text{Share A} = \left( \frac{1}{3} \frac{\text{Sales}^A}{\text{Sales}^{\text{Group}}} + \frac{1}{3} \left( \frac{1}{2} \frac{\text{Payroll}^A}{\text{Payroll}^{\text{Group}}} + \frac{1}{2} \frac{\text{No of employees}^A}{\text{No of employees}^{\text{Group}}} \right) + \frac{1}{3} \frac{\text{Assets}^A}{\text{Assets}^{\text{Group}}} \right) * \text{Con'd Tax Base}$$



# PETER KOERVER SCHMIDT

CORIT ADVISORY P/S  
LYNGBY HOVEDGADE 60, 1. SAL  
2800 KONGENS LYNGBY  
DENMARK

[WWW.CORIT-ADVISORY.COM](http://WWW.CORIT-ADVISORY.COM)



TAK FOR I DAG