



SKAT

**Transfer pricing-
redegørelse 2016**

J.nr. 17-0549782

Transfer pricing-redegørelse 2016

Denne redegørelse gennemgår SKATs transfer pricing-reguleringer i 2016.

Transfer pricing er en betegnelse for prissætning af transaktioner mellem interesseforbundne parter, også kaldet kontrollerede eller koncerninterne transaktioner. Det kan dreje sig om handel med varer, tjenesteydelser eller aktiver internt i en koncern.

Når den koncerninterne handel foregår over landegrænser, kan en ”forkert” prissætning betyde, at et af landene får en mindre andel af koncernens skattepligtige indkomst og dermed et mindre skatteprovenu.

Handlen inden for koncerner skal efter internationalt gældende regler foregå på armslængdevilkår, dvs. sådan som uafhængige parter ville handle med hinanden. Armslængdeprincippet er i Danmark lovfæstet i ligningslovens § 2 og skal fortolkes i overensstemmelse med OECD’s modeloverenskomsts artikel 9 og OECD’s vejledning *Transfer Pricing Guidelines*.

Formålet med SKATs indsats er at sørge for, at virksomhedernes skattepligtige indkomst afspejler, at de koncerninterne transaktioner er foregået efter armslængdeprincippet. Det sker ved, at SKAT udvælger de rigtige virksomheder til kontrol efter væsentlighed og risiko, samt indkalder og gennemgår blandt andet virksomhedernes transfer pricing-dokumentation. I de tilfælde, hvor SKAT finder, at de faktiske transaktioner ikke er foregået efter armslængdeprincippet, ændres priser og vilkår til armslængdepriser og -vilkår.

Skattemyndighederne i de fleste vestlige lande foretager på tilsvarende vis transfer pricing-kontrol af deres virksomheders skattepligtige indkomster.

Resumé

Redegørelsen indeholder antal og beløb af transfer pricing-forhøjelser og -nedsættelser, samt de såkaldte Mutual Agreement Procedure (MAP)-sager og Advance Pricing Arrangement (APA)-sager.

Af redegørelsen fremgår følgende for 2016:

- Der er gennemført transfer pricing-forhøjelser i 188 kontroller på i alt 7,3 mia. kr., hvilket vurderes at ligge tæt på det strukturelle niveau for transfer pricing-forhøjelser i Danmark.



- Der er gennemført nedsættelser i 20 sager på samlet 11,5 mia. kr. efter anmodning fra virksomheder, der ønsker ophævelse af dobbeltbeskatning eller modregning i tidligere forhøjelser.
- Der er 143 verserende MAP-sager, og der blev afsluttet 22 MAP-sager i 2016.
- Der er 21 verserende APA-sager, og der blev afsluttet 7 APA-sager i 2016.

SKATs transfer pricing-indsats 2016

SKAT opgør løbende antal kontroller med gennemførte reguleringer, hvor en kontrol defineres som en sag, der vedrører én person/virksomhed/juridisk person, der kontrolleres for ét hovedområde (skat, moms, told, transfer pricing mv.) for ét bestemt år.

Denne opgørelsesmetode er også anvendt for transfer pricing-indsatsen fra og med 2015.

Til og med 2014 opgjorde SKAT transfer pricing-indsatsen som antal kendelser sendt til de virksomheder, der havde været direkte parter i de kontrollerede transaktioner. En kendelse kunne omfatte et eller flere indkomstår. Afledte kendelser til andre koncernselskaber, fx om konsekvenser for sambeskatningsindkomsten, var ikke medregnet.

Forhøjelser – tidligere opgørelsesmetode

Tabel 1 viser udviklingen i antal transfer pricing-forhøjelser opgjort efter den gamle opgørelsesmetode og de beløb, som den skattepligtige indkomst er forhøjet med i de forhøjede virksomheder for perioden 2010-2014.

Generelt har såvel antal sager som beløb været stigende over perioden, hvor de meget store forhøjelser i 2012, 2013 og 2014, som oplyst i de pågældende års transfer pricing-redegørelser, omfattede nogle få, men meget store sager vedrørende enkeltoverdragelse af immaterielle aktiver.

Tabel 1. Gennemførte transfer pricing-forhøjelser, 2010-2014

| År | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 |
|----------------|-------|-------|--------|--------|--------|
| Antal sager | 40 | 47 | 67 | 77 | 76 |
| Beløb, mio.kr. | 6.290 | 6.192 | 21.216 | 17.374 | 20.320 |

Kilde: SKAT.

Note: Antal sager omfatter antal kendelser sendt til de virksomheder, der har været direkte parter i de kontrollerede transaktioner. En kendelse kan omfatte et eller flere indkomstår. Afledte kendelser til andre koncernselskaber, fx om konsekvenser for sambeskatningsindkomsten, er ikke medregnet.

Forhøjelser – ny opgørelsesmetode

I 2016 har SKAT gennemført transfer pricing-forhøjelser af danske virksomheders skattepligtige indkomster i 188 kontroller. Det samlede forhøjelsesbeløb var på i alt 7,3 mia. kr., jf. tabel 2.

Tabel 2. Gennemførte transfer pricing-forhøjelser, 2015-2016

| År | 2015 | 2016 |
|------------------|-------|-------|
| Antal kontroller | 142 | 188 |
| Beløb, mio.kr. | 5.921 | 7.322 |

Kilde: SKAT

Note: En kontrol er defineret som en sag, der vedrører én person/virksomhed/juridisk person, der kontrolleres for ét hovedområde (skat, moms, told mv.) for ét bestemt år.

Tabel 2 viser, at forhøjelsesbeløbene har været lavere i 2015 og 2016 end i de tre forudgående år, som er vist i tabel 1. Faldet i forhøjelsesbeløbene i 2015 og 2016 sammenlignet med de foregående år skal bl.a. ses i lyset af, at der i årene 2012-2014 i modsætning til 2015 og 2016 blev afsluttet mange sager om enkeltafståelser af immaterielle aktiver, dvs. sager, der i deres natur afspejler afståelse af fremtidig indtjening og dermed skat. Samlet er det derfor vurderingen, at det strukturelle niveau for transfer pricing forhøjelser nærmere er på niveau med 2015 og 2016 end niveauet for de foregående tre år.

Derudover tager en transfer pricing-revisionssag typisk mere end et år at gennemføre, og om en sag afsluttes før eller efter et årsskifte kan skyldes tilfældigheder. Man skal derfor være forsigtig med at konkludere noget ud fra både fald og stigninger fra år til år.

Selv om skatteprovenuet som følge af transfer pricing-forhøjelser alt andet lige skulle udgøre det pågældende års nominelle selskabsskattesats ganget med forhøjelsesbeløbet, er det ikke muligt at sige præcis, hvor stort et provenu der faktisk vil komme ud af forhøjelserne. Det skyldes i første omgang, at skatteberegningen for den enkelte virksomhed er påvirket af en række forskellige faktorer som anvendelsen af virksomhedens fremførselsberettigede underskud, sambeskatningsforhold og efterfølgende korrektioner vedrørende andre skattemæssige problemstillinger herunder af- og nedskrivninger. For en uddybende forklaring henvises til svar på SAU alm. del spørgsmål 246 (2012-2013).

Derudover kan det endelige udfald af mange af sagerne først fastslås, når virksomhedernes eventuelle klager er færdigbehandlede i klagesystemet og/eller afgjort via de såkaldte Mutual Agreement Procedure (MAP)-sager, hvor virksomhederne har anmodet om ophævelse af dobbeltbeskatning i det andet land som følge af en dansk forhøjelse. I begge tilfælde kan processen tage flere år. Årets meget store nedsættelser er et udtryk for netop denne problemstilling, se afsnittet nedenfor om nedsættelser.

Fordelingen af forhøjelserne efter størrelse og indsatsområder

Tabel 3 nedenfor viser fordelingen af transfer pricing-forhøjelserne i 2015 og 2016 efter beløbsstørrelsen pr. omfattet virksomhed (cvr. nr.) for 2015 og 2016. Tabellen viser, at de største forhøjelser sker på de største virksomheder, samt at de gennemsnitlige forhøjelsesbeløb ikke har ændret sig væsentligt mellem 2015 og 2016.

Tabel 3. Transfer pricing-forhøjelser fordelt efter beløbsstørrelsen af forhøjelserne pr. omfattet virksomhed, 2015-2016

| År | 2015 | | 2016 | |
|-----------------------------|---------------------------------|---|---------------------------------|---|
| | Pct. af samlet forhøjelsesbeløb | Beløb i gennemsnit pr. virksomhed, mio. kr. | Pct. af samlet forhøjelsesbeløb | Beløb i gennemsnit pr. virksomhed, mio. kr. |
| Under 10 mio. kr. | 1 | 4 | 1 | 4,2 |
| Mellem 10 og 100 mio. kr. | 21 | 39,5 | 18 | 34,6 |
| Over 100 mio. kr. | 78 | 418,5 | 82 | 465,1 |
| I alt/for alle virksomheder | 100 | 103,9 | 100 | 120 |

Kilde: SKAT

I 2015 og 2016 har transfer pricing-forhøjelsessagerne hovedsageligt omhandlet prisfastsættelse af koncerninterne varetransaktioner og tjenesteydelser, finansiering, filialer og immaterielle aktiver (om enkeltoverdragelser af immaterielle aktiver og såkaldte funktionsflytninger).

Tabel 4 og 5 nedenfor viser antallet af og beløbsstørrelser for transfer pricing-forhøjelser efter type. For 2015 og 2016 har sagerne vedrørende de løbende transaktioner af varer, tjenesteydelser og royalty resulteret i de fleste og samlet set største forhøjelser. I 2016 blev der gennemført i alt 139 kontroller heraf, der resulterede i en samlet forhøjelse på 3,9 mia. kr. Sagerne vedrørende enkeltoverdragelser af immaterielle aktiver omfattede 8 kontroller, der resulterede i en samlet forhøjelse på 2,5 mia. kr.

Tabel 4. Antal transfer pricing-forhøjelser fordelt efter type, 2015-2016

| År | 2015 | | 2016 | |
|-----------------------|------------------|--------------|------------------|--------------|
| | Antal kontroller | Pct. af alle | Antal kontroller | Pct. af alle |
| Løbende transaktioner | 88 | 62 | 139 | 74 |
| Immaterielle aktiver | 23 | 16 | 8 | 4 |
| Øvrige projekter | 31 | 22 | 41 | 22 |
| I alt | 142 | 100 | 188 | 100 |

Kilde: SKAT

Tabel 5. Beløbsstørrelse for transfer pricing-forhøjelser fordelt efter type, 2015-2016

| År | 2015 | | 2016 | |
|-----------------------|------------------|----------------------|------------------|----------------------|
| | Beløb i mia. kr. | Pct. af samlet beløb | Beløb i mia. kr. | Pct. af samlet beløb |
| Løbende transaktioner | 4,4 | 74 | 3,9 | 53 |
| Immaterielle aktiver | 1,1 | 18 | 2,5 | 34 |
| Øvrige projekter | 0,4 | 7 | 1,0 | 13 |
| I alt | 5,9 | 100 | 7,3 | 100 |

Kilde: SKAT

Årets nedsættelser

SKAT har i 2016 foretaget 20 transfer pricing-nedsættelser af danske virksomheders skattepligtige indkomster på i alt 11,5 mia. kr., *jf. tabel 6*, hvilket er meget højere end nedsættelserne i de foregående år.

Det meget store nedsættelsesbeløb i 2016 skal ses i sammenhæng med tidligere års store forhøjelser, hvor sagerne efterfølgende ofte er forhandlet gennem et længere forhandlingsforløb i MAP, som afsluttes med delvise nedsættelser af tidligere års forhøjelser. Derfor er det vigtigt ikke at se isoleret på et enkelt års nedsættelser eller forhøjelser, men se på en årrække for at finde det strukturelle niveau. Samtidig er der dog en udvikling, hvor flere og flere lande laver flere og større transfer pricing-sager, hvorfor presset på Danmark for at ophæve en dobbeltbeskatning øges.

Tabel 6. Gennemførte transfer pricing-nedsættelser, 2010-2016

| År | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 |
|----------------|------|------|------|------|-------|------|--------|
| Antalsager | 18 | 24 | 18 | 13 | 16 | 26 | 20 |
| Beløb, mio.kr. | 547 | 781 | 351 | 311 | 5.352 | 449 | 11.460 |

Kilde: SKAT

Note: Antal sager er opgjort som antal anmodninger om ophævelse af dobbeltbeskatning pr. selskab og pr. land.

Nedsættelserne er gennemført efter anmodning fra virksomheder, som ønsker ophævelse af dobbeltbeskatningen mv. som følge af en transfer pricing-forhøjelse enten i Danmark eller i udlandet.

MAP og APA

Arbejdet med virksomhedernes anmodninger om ophævelse af dobbeltbeskatning er ikke en del af SKATs transfer pricing-kontrolindsats, men varetages af SKATs afdeling *Kompetent Myndighed* efter internationale regler og sagsopgørelsesmetoder som oftest efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller EF-Voldgiftskonventionen.

I tilfælde af fuld enighed om armslængdevurderingen i den udenlandske forhøjelse, har SKAT godkendt anmodningen uden forhandling med det andet land. Andre nedsættelser

er opnået som resultat af forhandlinger med det andet land ved Mutual Agreement Procedure (MAP).

Der bliver flere og flere MAP-sager, efterhånden som flere og flere lande øger deres fokus på og får afsat ressourcer til transfer pricing-revisioner. Antallet af verserende MAP-sager er stigende i alle lande med dobbeltbeskatningsoverenskomster. Blandt OECD-landene var der i alt 6.176 verserende MAP-sager (både transfer pricing- og ikke transfer pricing-sager) ved udgangen af 2015 – en stigning på 14 pct. i forhold til 2014. Udviklingen ventes at fortsætte som følge af OECD's BEPS-projekt (Base Erosion and Profit Shifting). Der er derfor i OECD stort fokus på, at alle BEPS-lande afsætter tilstrækkeligt med ressourcer til at kunne holde antallet af verserende MAP-sager så langt nede som muligt.

SKAT har de senere år ligeledes modtaget flere nye anmodninger om ophævelse af dobbeltbeskatning som følge af transfer pricing-reguleringer i enten Danmark eller i et andet land, end der er blevet løst. For at vende denne udvikling, vil der i 2017 blive tilført flere ressourcer til MAP-opgaven i SKAT

Ved udgangen af 2016 havde SKAT 143 verserende MAP-sager om transfer pricing med forskellige lande i Europa, Amerika og Asien. SKAT har i løbet af året afsluttet 22 MAP-sager, *jf. tabel 7.*

Tabel 7. Antal verserende og afsluttede transfer pricing MAP-sager ultimo året, 2010-2016

| År | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 |
|------------------------|------|------|------|------|------|------|------|
| Antal verserende sager | 36 | 53 | 76 | 89 | 105 | 129 | 143 |
| Antal afsluttede sager | 27 | 18 | 13 | 17 | 23 | 25 | 22 |

Kilde: SKAT

Ofte giver en dansk forhøjelse anledning til mere end én MAP-sag. Fx kan én dansk forhøjelse give anledning til MAP-sager med fem forskellige lande, hvis virksomheden har haft forkert prissatte koncerninterne transaktioner med virksomheder i disse fem lande. I de år, hvor de danske forhøjelser stiger i antal, stiger antallet af MAP-sager således alt andet lige endnu mere.

En række af de verserende MAP-sager afventer desuden en afgørelse ved Landsskatteretten, en højere klageinstans i Danmark eller en domstol i udlandet, før sagsbehandlingen af MAP-sagerne kan komme i gang. Ved udgangen af 2016 afventede 29 af de i alt 143 verserende MAP-sager en klageafgørelse.

Blandt andet som følge af de ofte langstrakte revisions-, klage- og MAP-forløb, vælger mange virksomheder (enten i tilknytning til en MAP-sag eller på grundlag af tidligere erfaringer med transfer pricing-kontrol i et eller flere lande) at anmode om en såkaldt Advance Pricing Arrangement (APA).

En APA er en aftale mellem to eller flere landes kompetente myndigheder om principper og forudsætninger for prissætningen af to eller flere koncernforbundne virksomheders

koncerninterne transaktioner for en nærmere defineret fremtidig periode, typisk fem år. Dermed får virksomhederne både sikkerhed for behandlingen af de omfattede transaktioner for en længere årrække og undgår tids- og ressourcekrævende transfer pricing-kontrol i de to lande, selv om APA-processen i sig selv kan være omfattende for alle parter.

SKAT har i 2016 i alt indgået syv APA-aftaler med andre lande og havde i alt 21 APA-anmodninger til behandling ved udgangen af 2016, *jf. tabel 8*.

Tabel 8. Antal verserende og afsluttede Advance Pricing Arrangement-sager, ultimo året, 2010-2016

| År | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 |
|------------------------|------|------|------|------|------|------|------|
| Antal verserende sager | 8 | 9 | 13 | 11 | 19 | 19 | 21 |
| Antal afsluttede sager | 7 | 4 | 2 | 5 | 3 | 8 | 7 |

Kilde: SKAT

Nye tiltag – Alternative Dispute Resolution

Transfer pricing-sager er en udfordring for både SKAT og de involverede virksomheder. Derfor tog SKAT sidste år initiativ til at afprøve en ny konfliktmæglingsmodel for at skabe mere fremdrift i sagerne og undgå lange sagsforløb.

Projektet var inspireret af de britiske myndigheders erfaringer med ”Alternative Dispute Resolution” (ADR), hvor der blev brugt både interne og eksterne mæglere.

ADR er i udgangspunktet et forsøg på fra begge parter side at opnå enighed om en tvist med hjælp fra en mægler. Mægleren skal ikke løse konflikten på parternes vegne, men fungere som katalysator for, at parterne selv kommer med løsningsforslag og til sidst selv løser konflikten.

SKAT har i første omgang afprøvet en model med interne mæglere. I december 2016 blev der således uddannet i alt 12 interne mæglere efter samme model og principper og med de samme undervisere som i Storbritannien.

Da uddannelsen af mæglere er afsluttet i slutningen af 2016, og erfaringerne og resultater fra sagerne først vil komme i løbet af 2017 og 2018, forventes der først en opsamling af erfaringer medio 2018.