



## Transfer pricing- redegørelse 2017

23. august 2018  
J.nr. 18-0260577

### Transfer pricing-redegørelse 2017

Denne redegørelse gennemgår SKATs indsats på transfer pricing-området i 2017.

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.

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 prissættes på armslængdevilkår, dvs. sådan som uafhængige parter ville prissætte handler 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 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 tal for 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 2017:

- Der er gennemført transfer pricing-forhøjelser i 153 kontroller på i alt 6,1 mia. kr., hvilket vurderes at ligge tæt på det strukturelle niveau for transfer pricing-forhøjelser i Danmark.



- Der er gennemført 39 nedsættelser på samlet 3,3 mia. kr. efter anmodning fra virksomheder, der ønsker ophævelse af dobbeltbeskatning eller ændring af tidligere danske forhøjelser.
- Der var ved årets afslutning 148 åbne MAP-sager, og der blev afsluttet 51 MAP-sager i 2017.
- Der var 27 verserende APA-sager, og der blev afsluttet 6 APA-sager i 2017.

## SKATs transfer pricing-indsats 2017

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.

I 2017 har SKAT gennemført transfer pricing-forhøjelser af danske virksomheders skattepligtige indkomster svarende til 153 kontroller. Det samlede forhøjelsesbeløb var på i alt 6,1 mia. kr., *jf. tabel 1.*

Tabel 1. Gennemførte transfer pricing-forhøjelser, 2013-2017					
År	2013	2014	2015	2016	2017
Antal Kontroller	187	190	142	188	153
Beløb, mio.kr.	17.374	20.320	5.921	7.322	6.103

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 1 viser, at forhøjelsesbeløbet i 2017 følger det strukturelle niveau for transfer pricing-forhøjelser i Danmark på omkring 6-7 mia. kr. om året, sådan som det også var tilfældet i 2010 (6.290 mio. kr.) og 2011 (6.192 mio. kr.)

De store forhøjelsesbeløb i 2012 (21.216 mio. kr.), 2013 og 2014 skyldes, at der i disse år blev afsluttet særligt mange sager om enkeltafståelser af meget værdifulde immaterielle aktiver, dvs. sager, der i deres natur afspejler afståelse af fremtidig indtjening og dermed skat.

Den tidsmæssige udstrækning af en transfer pricing-revisionssag er typisk mere end et år, og om en sag afsluttes før eller efter et årsskifte kan skyldes tilfældigheder. Dette har ligeledes betydning for opgørelsen af antallet af gennemførte sager på årsbasis.

Selv om skatteprovenuet som følge af transfer pricing-forhøjelser eller -nedsættelser alt andet lige skulle udgøre det pågældende års nominelle selskabsskattesats ganget med ændringsbeløbet, er det ikke muligt nøjagtigt at angive, hvorledes ændringerne vil påvirke skatteprovenuet.

Det skyldes, at skatteberegningen for den enkelte virksomhed påvirkes af en række yderligere faktorer. Disse faktorer kan være anvendelsen af virksomhedens fremførselsberettigede underskud, sambeskatningsforhold og efterfølgende korrektioner vedrørende andre

skattemæssige problemstillinger herunder af- og nedskrivninger. Der henvises i den forbindelse til svar på SAU alm. del spørgsmål 246 (2012-2013).

Hertil kommer, at det endelige udfald af mange af transfer pricing-forhøjelsessagerne først kan fastslås, når virksomhedernes eventuelle klager er færdigbehandlet 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.

### Fordelingen af forhøjelserne efter størrelse og indsatsområder

Tablet 2 nedenfor viser fordelingen af transfer pricing-forhøjelserne efter beløbstørrelsen pr. omfattet virksomhed (cvr. nr.) for perioden 2015-2017.

Tabel 2. Transfer pricing-forhøjelser fordelt efter beløbstørrelsen af forhøjelserne pr. omfattet virksomhed						
År	2015		2016		2017	
	Pct. af samlet forhøjelsesbeløb	Beløb i gennemsnit pr. virksomhed, mio. kr.	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	4,0	1	4,2	1	5,0
Mellem 10 og 100 mio. kr.	21	39,5	18	34,6	15	36,7
Over 100 mio. kr.	78	418,5	82	465,1	83	423,4
I alt /for alle virksomheder	100	103,9	100	120,0	100	115,1

Kilde: SKAT

Tabellen viser, at den gennemsnitlige transfer-pricing-forhøjelse i de seneste tre år er på omkring 110 mio. kr., og at de største forhøjelser gennemsnitligt nåede op på næsten en halv milliard kr. pr. forhøjelse. Samtidig var der stadig en del ”små” transfer pricing-forhøjelser på hver omkring 4-5 mio. kr. i gennemsnit.

Tablet 3 nedenfor viser fordelingen af antal kontroller på projektyper, og tablet 4 nedenfor viser fordelingen af forhøjelsesbeløbene efter projektype for perioden 2015-2017. For alle tre år har sagerne vedrørende de løbende transaktioner af varer, tjenesteydelser og royalty resulteret i de fleste og samlet set største forhøjelser.

**Tabel 3. Antal transfer pricing-forhøjelser fordelt efter projekttype, 2015-2017**

År	2015		2016		2017	
	Antal kontroller	Pct. af alle	Antal kontroller	Pct. af alle	Antal kontroller	Pct. af alle
Løbende transaktioner	88	62	139	74	125	82
Immaterielle aktiver	23	16	8	4	11	7
Øvrige	31	22	41	22	17	11
I alt	142	100	188	100	153	100

Kilde: SKAT

**Tabel 4. Beløbsstørrelse for transfer pricing-forhøjelser fordelt efter projekttype, 2015-2017**

År	2015		2016		2017	
	Beløb i mia. kr.	Pct. af samlet beløb	Beløb i mia. kr.	Pct. af samlet beløb	Beløb i mia. kr.	Pct. af samlet beløb
Løbende transaktioner	4,4	74	3,9	53	4,8	78
Immaterielle aktiver	1,1	18	2,5	34	0,6	10
Øvrige	0,4	7	1,0	13	0,7	12
I alt	5,9	100	7,3	100	6,1	100

Kilde: SKAT

Projekttypen immaterielle aktiver omfatter sager om enkeltoverdragelser af immaterielle aktiver og flytning af aktiviteter eller funktioner mellem koncernenheder. Som det fremgår af tabellen varierer betydningen af denne projekttype meget fra år til år, fra at udgøre 34 pct. af de samlede forhøjelser i 2016 til kun at udgøre omkring 10 pct. i 2017.

Projekttypen øvrige sager omfatter transfer pricing-kontrolsager om finansiering, filialer i Danmark og oliebranchen. Men også forhøjelser, der ikke er kontrolsager, men som opstår som led i en MAP- eller APA-aftale med et andet land, indgår i denne projekttype.

### Årets nedsættelser

SKAT har i 2017 foretaget 39 transfer pricing-nedsættelser af danske virksomheders skattepligtige indkomster på i alt 3,3 mia. kr. *jf. tabel 5.*

**Tabel 5. Gennemførte transfer pricing-nedsættelser, 2011-2017**

År	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Antal sager	24	18	13	16	26	20	39
Beløb, mio.kr.	781	351	311	5.352	449	11.460	3.331

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 enten efter skatteforvaltningslovens regler eller som MAP-anmodning efter en dobbeltbeskatningsaftale eller efter EF-voldgiftskonventionen som følge af en transfer pricing-forhøjelse enten i Danmark eller i udlandet.

Som det ses varierer nedsættelsesbeløbene fra år til år. Det er imidlertid væsentligt at bemærke, at der i 2017 er gennemført næsten dobbelt så mange nedsættelser som i 2016, om end nedsættelserne pr. sag er væsentligt lavere. Som beskrevet ovenfor 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. I relation til nedsættelsessagerne ses imidlertid en udvikling, der indebærer, at flere og flere lande laver flere og større transfer pricing-sager. Det må derfor forventes, at antallet af nedsættelsessager fortsat vil stige, og at nedsættelsesbeløbene derfor tillige vil vise en stigende tendens.

### **MAP og APA**

Arbejdet med virksomhedernes anmodninger om ophævelse af dobbeltbeskatning er ikke en del af SKAT's transfer pricing-kontrolindsats, men varetages af SKAT's kompetente myndighed efter internationale regler som oftest efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller EF-Voldgiftskonventionen.

Nedsættelser af den danske skat er ofte fremkommet som resultat af forhandlinger med det andet land ved Mutual Agreement Procedure (MAP), men i tilfælde af fuld enighed om armslængdevurderingen i den udenlandske forhøjelse, har SKAT godkendt anmodningen uden forhandling med det andet land.

For alle lande, både OECD- og ikke OECD-lande, er der de senere år sket en stigning i antallet af MAP-sager, og også sagsbehandlingstiderne har været stigende.

Som led i det store OECD-projekt om Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) blev der i 2015 offentliggjort en Action 14-rapport om forbedring og effektivisering af MAP-processerne. Der blev bl.a. vedtaget nogle minimumsstandarder, herunder at en sag i gennemsnit højst måtte tage to lande 24 måneder at løse, og der blev vedtaget en Peer Review-proces, hvor de enkelte landes kompetente myndigheder skulle vurderes af deres MAP-partnere og af OECD. Der blev også vedtaget nogle ensartede principper for opgørelsen af antallet af sager, hvor 2016 var det første år med de nye statistikprincipper. Antallet af sager, der er startet i 2016 eller senere, bliver opgjort på en anden måde end sager startet før 2016.

Samtidig skal hvert enkelt lands statistikker for nye sager matches med de andre landes statistikker for nye sager. Antallet af både verserende og afsluttede sager i 2016 er opdateret ift. sidste års redegørelse, efter at tallene er blevet matchet med de andre landes kompetente myndigheder.

Der er i OECD stort fokus på, at alle BEPS-lande afsætter tilstrækkelige ressourcer til behandling af sager. Derfor har også SKATs kompetente myndighed i 2017 fået tilført flere ressourcer til at løse denne opgave.

Ved udgangen af 2017 havde SKAT 148 verserende MAP-sager om transfer pricing med forskellige lande i Europa, Amerika og Asien.

SKAT har i løbet af året afsluttet 51 MAP-sager, hvilket er næsten en fordobling i forhold til året før, *jf. tabel 6*.

Tabel 6. Antal verserende og afsluttede transfer pricing MAP-sager ultimo året						
År	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Antal verserende sager	76	89	105	129	149	148
Antal afsluttede sager	13	17	23	25	27	51

Kilde: SKAT

Ofte giver en dansk forhøjelse anledning til mere end én MAP-sag, idet én dansk forhøjelse fx kan give anledning til MAP-sager med fem andre 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 2017 afventede 26 gamle sager, dvs. sager modtaget før 2016, af de i alt 148 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 2017 i alt indgået seks APA-aftaler med andre lande og havde i alt 27 APA-anmodninger til behandling ved udgangen af 2017, *jf. tabel 7*.

Tabel 7. Antal verserende og afsluttede Advance Pricing Arrangement-sager, ultimo året, 2010-2016						
År	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Antal verserende sager	13	11	19	19	21	27
Antal afsluttede sager	2	5	3	8	7	6

Kilde: SKAT

### Andre tiltag – Alternative Dispute Resolution (ADR)

I en pressemeddelelse, der blev udsendt i forbindelse med transfer pricing-redegørelsen for 2015, tilkendegav skatteministeren, at SKAT skulle afprøve en konfliktmæglingsmodel i transfer pricing-kontrolsagerne. Formålet var at skabe mere fremdrift i sagerne og at undgå unødigt lange sagsforløb og retssager.

Projektet var inspireret af de britiske myndigheders erfaringer med ADR, hvor der blev brugt både interne og eksterne mæglere eller mediatorer. Det blev påpeget, at SKAT i første omgang skulle bruge en model med en intern mediator.

ADR er i udgangspunktet et forsøg på fra begge parter side at opnå enighed om en tvist med hjælp fra en mediator. Mediatoren 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 uddannet i alt 10 interne mediatorer inden for forskellige fagområder efter samme model og principper og med de samme undervisere som i Storbritannien.

SKAT har gennemført i alt fire ADR-sager vedrørende igangværende transfer pricing-kontroller og vil på baggrund af positive tilbagemeldinger fra både de eksterne og interne deltagere i de gennemførte ADR-forløb fortsætte afprøvningen af modellen.

Når der har været yderligere sager igennem et ADR-forløb, vil Skattestyrelsen foretage en egentlig evaluering af modellen og det samlede forløb.