

På den baggrund må det normalt forventes, at den skattepligtiges dokumentation er baseret på en sammenligning med uafhængige transaktioner i overensstemmelse med OECD's retningslinjer om transfer pricing. De sammenlignelige data kan f.eks. være den skattepligtiges egne transaktioner med uafhængige.

Det skal bemærkes, at forventningen om anvendelse af sammenligning med uafhængige transaktioner også skal ses i sammenhæng med anvendelsen af transfer pricing i udlandet. Danske (datter- eller moder-) selskaber vil således under alle omstændigheder ofte – og i stigende omfang – skulle basere deres koncerninterne afregning på en sammenligning med uafhængige transaktioner for at opfylde udenlandske dokumentationsregler eller i forbindelse med en udenlandsk transfer pricing-revision.

OECD's retningslinjer om transfer pricing indeholder en beskrivelse af den sammenlignelighedstest, der skal foretages. Sammenlignelighedstesten indeholder især følgende elementer: Sammenligning af de udvekslede varer og tjenesteydelser, funktionsanalyse, sammenligning af kontraktvilkårene, sammenligning af de økonomiske omstændigheder i form af markedsvilkår m.v. og af parternes forretningsstrategier.

Det må forventes, at beskrivelsen af den generelle del af dokumentationen indeholder de nødvendige oplysninger for, at skattemyndighederne (told- og skatteforvaltningen) kan foretage en vurdering af, om den skattepligtiges kontrollerede transaktioner er sammenlignelige med de uafhængige transaktioner, der er valgt som sammenligningsgrundlag. Det forudsættes således bl.a., at dokumentationen indeholder en oplysning og dækkende beskrivelse af alle de kontrollerede transaktioner samt en dækkende funktionsanalyse og redegørelse for andre forhold af betydning for sammenlignelighed, jf. retningslinjerne herom i OECD's retningslinjer om transfer pricing. Det bemærkes dog, at forventningerne til den udarbejdede dokumentation altid vil afhænge af de konkrete forhold, herunder transaktionernes omfang og kompleksitet.

Det ligger i det gældende regelsæt, at det kan være nødvendigt for den skattepligtige at udarbejde materiale alene til skattemæssigt brug og at det kan være nødvendigt at fremskaffe oplysninger fra udenlandske forbundne virksomheder.

Af lovbemærkningerne til skattekontrollovens § 3 B fremgår, at det forudsættes, at de skattepligtige skal oplyse om prisfastsættelsen er sket efter aftale med et andet lands skattemyndigheder, herunder på basis af en forhåndsgodkendelse. Det vil sige, at såfremt der foreligger aftaler med udenlandske skattemyndigheder om prisfastsættelsen – herunder såkaldte unilate-

rale »Advance Pricing Arrangements« (APA'er), »rulings« m.v. – eller hvis der er udarbejdet dokumentation for prisfastsættelsen til udenlandske myndigheder, skal sådanne aftaler og dokumentation forevises de danske myndigheder.

Told- og Skattestyrelsen har udarbejdet en dokumentationsvejledning (udsendt i december 2002). Vejledningen giver gennem opstilling af en række principper, beskrivelser og anbefalinger (den såkaldte 7-punktsplan), et bud på, hvad den skattepligtige kan gøre for at udarbejde en god og fyldestgørende dokumentation. Intentionen med dokumentationsvejledningen er at gøre OECD's retningslinjer om transfer pricing mere operationelle.

Såfremt den skattepligtige ikke har udarbejdet dokumentation, kan skattemyndighederne efter den nu gældende skattekontrollovens § 3 B, stk. 5 foretage en skønsmæssig ansættelse, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner. Derudover kan en manglende opfyldelse af dokumentationspligten føre til, at bevisbyrden vender, således at den skattepligtige må bevise, at transaktionerne er armslængde.

Som nævnt er konsekvensen af, at dokumentationen ikke er tilstrækkelig, bl.a. at skattemyndighederne (told- og skatteforvaltningen) er berettigede til at foretage et skøn på det bedst mulige grundlag, som skattemyndighederne (told- og skatteforvaltningen) vil kunne fremfinde. Skønnet skal altid udøves i overensstemmelse med principperne i OECD's retningslinjer om transfer pricing, hvor det bl.a. fremgår, at skattemyndighederne (told- og skatteforvaltningen) ikke bør foretage marginale forhøjelser. Hvor der er mulighed herfor vil en forhøjelse eksempelvis kunne bygge på en databaseundersøgelse baseret på oplysninger fra kommercielle databaser (eksempelvis regnskabsoplysninger fra Købmandsstændens Oplysnings Bureau eller fra databasen Amadeus).

Det forhold, at skattemyndighederne (told- og skatteforvaltningen) har adgang til at foretage et skøn, betyder ikke, at der automatisk bliver foretaget en skønsmæssig ansættelse. En sådan skønsmæssig forhøjelse af indkomsten bliver foretaget, hvis skattemyndighederne (told- og skatteforvaltningen) vurderer, at transaktionerne ikke har været på armslængdevilkår. Dette vil altid afhænge af en konkret vurdering, herunder f.eks. om der er tale om en koncernforbundet virksomhed med en fornuftig indtjening eller omvendt, om en koncernforbundet virksomhed, som gennem en længere periode har haft lav eller negativ indtjening, uden at der er nogen klar forretningsmæssig begrundelse herfor. Det bemærkes i tilknytning hertil, at uafhængi-