

Udskriftsdato: 15. december 2025

SKR nr 9694 af 12/07/2019 (Gældende)

Styresignal - manglende transfer pricing-dokumentation på selvangivelsestidspunktet - genoptagelse - ændring af praksis

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 19-0108852

Styresignal - manglende transfer pricing-dokumentation på selvangivelsestidspunktet - genoptagelse - ændring af praksis

SKM2019. 374. SKTST

1. Sammenfatning

I styresignalet beskrives ændringen af praksis vedrørende betydningen af om en transfer pricing-dokumentation i sin helhed foreligger på selvangivelsestidspunktet, jf. SKM2019. 136. HR.

Det har været skatteforvaltningens opfattelse, at indkomsten kunne ansættes skønsmæssigt i medfør af den dagældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 8, jf. § 5, stk. 3, såfremt transfer pricing-dokumentationen for de enkelte indkomstår i sin helhed ikke forelå på selvangivelsestidspunktet.

Det følger af Højesterets dom, at der ikke kan foretages en skønsmæssig ansættelse i medfør af den dagældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 8, jf. § 5, stk. 3, alene som følge af, at transfer pricing-dokumentation for de enkelte indkomstår i sin helhed ikke forelå på selvangivelsestidspunktet.

Skattekontrolloven er ved lov nr. 1535 af 19. december 2017 blevet ændret. Loven trådte i kraft den 1. januar 2019, jf. lovens § 90, stk. 1. Se afsnit 4.2

Lovændringen medfører, at styresignalet alene har betydning for indkomstår før lovændringen trådte i kraft.

I styresignalet fastsættes frister for genoptagelse, reaktionsfrist og krav til den dokumentation, der skal ledsage en anmodning om genoptagelse.

2. Lovgrundlag

Lovbekendtgørelse nr. 1264 af 31. oktober 2013

Skattekontrollovens § 3 B

"Stk. 5. De selvangivelsespligtige skal udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for de kontrollerede transaktioner, jf. dog stk. 6. Den skriftlige dokumentation skal på told- og skatteforvaltningens begæring forelægges denne og skal være af en sådan art, at den kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter. Skriftlig dokumentation i form af databaseundersøgelser skal alene udarbejdes, såfremt told- og skatteforvaltningen anmoder herom, og med en frist på minimum 60 dage. Der skal ikke udarbejdes skriftlig dokumentation for kontrollerede transaktioner, der i omfang og hyppighed er uvæsentlige. Told- og skatteforvaltningen fastsætter regler for indholdet af den skriftlige dokumentation. De fastsatte regler skal godkendes af Skatterådet. (...)—Stk. 9. Såfremt den skattepligtige ikke har udarbejdet dokumentation efter stk. 5 eller 6 eller indsendt erklæring efter stk. 8, finder § 5, stk. 3, anvendelse, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner. "

Skattekontrollovens § 5

"Stk. 3. Hvis den selvangivelsespligtige ikke har selvangivet fyldestgørende på ansættelsestidspunktet, kan skatteansættelsen foretages skønsmæssigt. "

2.1 Underkendt praksis

Det fremgår af SKM2019. 136. HR, at det har været Skatteforvaltningens opfattelse, at indkomsten kunne ansættes skønsmæssigt i medfør af den dagældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 8, jf. § 5, stk. 3, såfremt transfer pricing-dokumentationen for de enkelte indkomstår i sin helhed ikke forelå på selvangivelsestidspunktet.

3. Baggrunden for ændring af praksis

Højesteret har i SKM2019. 136. HR fastslået, at der ikke er hjemmel til, at foretage en skønsmæssig ansættelse i medfør af § 5, stk. 3, alene fordi transfer pricing-dokumentationen for de enkelte indkomstår i sin helhed ikke forelå på selvangivelsestidspunktet.

Sagen for Højesteret vedrørte, om et selskab i indkomstårene 2004-2007 havde modtaget en armslængde betaling for den aktivitet, som selskabet havde udført i henhold til en koncernintern aftale.

Af Højesterets begrundelse fremgår:

”H1’s transfer pricing-dokumentation

Skatteministeriet har gjort gældende, at skattemyndighederne kunne ansætte H1s indkomst skønsmæssigt i medfør af den dagældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 8 (som indtil den 2. juni 2005 var stk. 5), jf. § 5, stk. 3, allerede fordi H1 ikke har godtgjort, at transfer pricing-dokumentationen for de enkelte indkomstår i sin helhed forelå på selvangivelsestidspunktet, og fordi transfer pricing-dokumentationen ikke var fyldestgørende.

Af den dagældende § 3 B, stk. 8 (tidligere stk. 5), fremgik, at hvis den skattepligtige ikke havde udarbejdet transfer pricing-dokumentation, fandt § 5, stk. 3, anvendelse. Efter § 5, stk. 3, kunne skatteansættelsen foretages skønsmæssigt, hvis en selvangivelse ikke forelå på ansættelsestidspunktet.

Højesteret finder, at der hverken i ordlyden af § 3 B, stk. 8, eller i bestemmelsens forarbejder er holdepunkter for en forståelse, hvorefter det tidspunkt, hvor der kan foretages skønsmæssig ansættelse af indkomsten, hvis transfer pricing-dokumentationen ikke foreligger, er et andet end ansættelsestidspunktet, som er det afgørende tidspunkt efter § 5, stk. 3.

Det er i forarbejderne til § 5, stk. 3, forudsat, at en selvangivelse kan være så mangelfuld, at den må sidestilles med en manglende selvangivelse. Tilsvarende finder Højesteret, at en transfer pricing-dokumentation, der i så væsentligt omfang er mangelfuld, at den ikke giver skattemyndighederne et tilstrækkeligt grundlag for at vurdere, om armslængdeprincippet er overholdt, må sidestilles med manglende dokumentation.

Skattemyndighederne havde modtaget H1’s transfer pricing-dokumentation på tidspunktet for ansættelsen. Højesteret finder, at denne dokumentation ikke var mangelfuld i et sådant omfang, at den kunne sidestilles med manglende dokumentation. Højesteret har herved lagt vægt på, at skattemyndighedernes forhøjelse af H1’s indkomst alene er begrundet i, at honoreringen ikke tager højde for det salg af produkter, der skete gennem multinationale computerproducenters salg af computere med præinstalleret software til slutbrugere i Danmark. At disse transaktioner ikke indgår i beregningen af honoreringen, fremgik klart af transfer pricing-dokumentationen.

Højesteret finder på den anførte baggrund, at H1’s indkomst ikke kunne ansættes skønsmæssigt i medfør af den dagældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 8 (tidligere stk. 5), jf. § 5, stk. 3. ”

Af Højesterets dom fremgår, at der hverken i ordlyden af § 3 B, stk. 8, eller i bestemmelsens forarbejder er holdepunkter for en forståelse hvorefter det tidspunkt, hvor der kan foretages skønsmæssig ansættelse

af indkomsten, hvis transfer pricing-dokumentationen ikke foreligger, er et andet end ansættelsestidspunktet, som er det afgørende tidspunkt efter § 5, stk. 3.

Det følger således af dommen, at der ikke kan foretages en skønsmæssig ansættelse i medfør af skattekontrollovens § 3 B, stk. 8, jf. § 5, stk. 3, alene som følge af at transfer pricing-dokumentationen for det enkelte indkomstår i sin helhed ikke foreligger på selvangivelsestidspunktet.

Af dommen fremgår endvidere, at en transfer pricing-dokumentation der i så væsentligt omfang er mangelfuld, at den ikke giver skattemyndighederne et tilstrækkeligt grundlag for at vurdere, om armslængdeprincippet er overholdt, sidestilles med manglende dokumentation hvilket indebærer, at indkomsten kan ansættes skønsmæssigt, jf. den dagældende § 3 B, stk. 8, jf. § 5, stk. 3.

4. Ny praksis

4.1 Ny praksis vedr. betydningen efter skattekontrollovens § 5, stk. 3, af om en transfer pricing-dokumentation i sin helhed foreligger på selvangivelsestidspunktet

Der kan ikke foretages en skønsmæssig ansættelse i medfør af § 5, stk. 3, alene fordi transfer pricing-dokumentationen for det enkelte indkomstår i sin helhed ikke foreligger på selvangivelsestidspunktet.

Den ændrede praksis har virkning for de indkomstår, hvor hjemlen til en skønsmæssig ansættelse er skattekontrollovens § 5, stk. 3, jf. senest lovebekendtgørelse nr. 1264 af 31. oktober 2013.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at en fyldestgørende transfer pricing-dokumentation skal være i overensstemmelse med den for indkomståret gældende bekendtgørelse om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner, for indkomståret 2008 til 2016 BEK nr. 42 af 24. januar 2006, for indkomståret 2016 til 2017 BEK nr. 401 af 28. april 2016, samt OECD's transfer pricing guidelines. Af Højesterets dom fremgår, at skatteforvaltningen kan skønne, hvis en fyldestgørende transfer pricing-dokumentation ikke foreligger på ansættelsestidspunktet.

4.2 Ændring af Skattekontrolloven

Skattekontrolloven er ved lov nr. 1535 af 19. december 2017 blevet ændret. Loven trådte i kraft den 1. januar 2019, jf. dennes § 90, stk. 1.

Af ordlyden af § 39, stk. 3, 1 pkt., fremgår at:

"Den skriftlige dokumentation efter stk. 1 skal udarbejdes løbende og senest færdiggøres på tidspunktet, hvor oplysningsskemaet skal indgives til told- og skatteforvaltningen. "

Af ordlyden af § 46, stk. 1, fremgår at:

"Har en skattepligtig omfattet af § 38 eller § 40, stk. 1 ikke udarbejdet dokumentation for kontrollerede transaktioner efter § 39 eller indsendt revisorerklæring efter § 43, stk. 1, kan told- og skatteforvaltningen efter udløbet af oplysningsfristen i §§ 11-13 for det pågældende indkomstår foretage en skønsmæssig ansættelse, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner for dette indkomstår, i overensstemmelse med ligningslovens § 2, stk. 1. "

Den juridiske vejledning angiver Skattestyrelsens opfattelse af gældende ret på ajourføringsdatoen. Den seneste udgave, version 2019-1, indeholder derfor en beskrivelse af de nye bestemmelser.

Af afsnit C. D. 11.13.1.3.2 frist for at udarbejde og indsende transfer pricing-dokumentation fremgår:

”Dette afsnit handler om frist for at udarbejde og indsende dokumentation for de kontrollerede transaktioner.

Afsnittet indeholder:

- *Frist for udarbejdelse af transfer pricing dokumentation*
- *Frist for indsendelse af transfer pricing dokumentation til Skattestyrelsen*
- *Krav til opbevaring af dokumentationsmateriale fra tidligere år.*

Frist for udarbejdelse af transfer pricing-dokumentation

Den skriftlige transfer pricing-dokumentation skal udarbejdes løbende og senest færdiggøres på tidspunktet, hvor oplysningsskemaet skal indgives til told- og skatteforvaltningen. Se SKL § 39, stk. 3. På dette tidspunkt skal fællesdokumentationen og den landespecifikke dokumentation således under alle omstændigheder foreligge i en færdig form for det pågældende indkomstår. ”

Styresignalet har derfor ikke betydning for indkomstår, der er omfattet af lov nr. 1535 af 19. december 2017. Den ændrede praksis, som er indeholdt i styresignalet, vil som følge heraf ikke blive indarbejdet i Den juridiske vejledning.

5. Genoptagelse

Højesterets dom har betydning såfremt det forhold, at transfer pricing-dokumentationen for de enkelte indkomstår i sin helhed ikke forelå på selvangivelsestidspunktet, i sig selv har medført en skønsmæssig ansættelse i medfør af § 3 B, jf. § 5, stk. 3.

Der kan derfor ske genoptagelse, såfremt der er foretaget en skønsmæssig ansættelse i medfør af § 3 B, stk. 9, jf. § 5, stk. 3, jf. senest lovebekendtgørelse nr. 1264 af 31. oktober 2013, alene med henvisning til, at transfer pricing-dokumentationen for de enkelte indkomstår i sin helhed ikke forelå på selvangivelsestidspunktet, og der ikke var grundlag for en korrektion i overensstemmelse med ligningslovens § 2. Ved en genoptagelse af skatteansættelsen skal prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner ske i overensstemmelse med ligningslovens § 2.

Der fastsættes derfor følgende retningslinjer for genoptagelse:

5.1 Frister for genoptagelse

5.1.1 Ordinær genoptagelse

I henhold til skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2, kan der ske genoptagelse, hvis anmodning herom fremsættes senest den 1. maj i det 4. år efter udløbet af det pågældende indkomstår.

I henhold til skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, udløber fristen i stk. 2 mv., først i det 6. år efter indkomstårets udløb for skattepligtige omfattet af § 3 B i skattekontrollen eller § 13 i tonnageskatteloven, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner.

5.1.2 Ekstraordinær genoptagelse

Hvis fristen i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2, jf. stk. 5, er udløbet, kan der i henhold til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 7, efter anmodning ske ekstraordinær genoptagelse til gunst for den skattepligtige fra og med det indkomstår, der har været til prøvelse i den første sag, der resulterede i en underkendelse af praksis eller fra og med det indkomstår, der er påbegyndt, men endnu ikke udløbet 3 år forud for underkendelse af praksis.

Forældelsesfristen er 10 år for krav afledt af en ekstraordinær ansættelse af indkomst mv., jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, jf. skatteforvaltningslovens § 34 a, stk. 4.

Forældelsesfristen regnes fra skatternes forfaldstidspunkt. Se selskabsskattelovens § 30, stk. 1.

Der vil kunne ske genoptagelse fra og med indkomståret 2008.

5.2 Reaktionsfrist

Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, at en anmodning om ekstraordinær genoptagelse skal fremsættes senest 6 måneder efter, at den skattepligtige er kommet til kendskab om det forhold, der begrundes fravigelsen af fristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 5, jf. stk. 2.

Reaktionsfristen regnes fra offentliggørelsen af dette styresignal på Skattestyrelsens hjemmeside.

5.3 Anmodning om genoptagelse

Anmodning om genoptagelse skal indgives til Skattestyrelsen enten via:

- Tastselv erhverv – mail, eller
- Skattestyrelsen, Nykøbingvej 76, Bygning 45, 4990 Sakskøbing – fysisk post.

Det er en betingelse for genoptagelse, at den skattepligtige fremlægger oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan begrunde en ændring af de kontrollerede transaktioner i overensstemmelse med LL § 2, herunder den skatteansættelse hvoraf det fremgår, at der er foretaget en skønsmæssig ansættelse i medfør af SKL § 3 B, stk. 9, jf. § 5, stk. 3, jf. senest lovebkendtgørelse nr. 1264 af 31. oktober 2013, alene begrundet i, at transfer pricing-dokumentationen i sin helhed ikke forelå på selvangivelsestidspunktet.

6. Gyldighed

Den ændrede praksis, som er indeholdt i styresignalet, vil ikke blive indarbejdet i Den juridiske vejledning.

Den juridiske vejledning angiver Skattestyrelsens opfattelse af gældende ret pr. ajourføringsdatoen. Gældende ret ved sidste ajourføring den 1. januar 2019 af Den juridiske vejledning var lov nr. 1535 af 19. december 2017 om skattekontrol. Styresignalet har derfor ikke betydning for indkomstår, der er omfattet af lov nr. 1535 af 19. december 2017.

Styresignalet vil blive ophevet efter udløbet af reaktionsfristen i pkt. 5.2.

Skatteministeriet, den 12. juli 2019

MORTEN BØDSKOV