

DA

DA

DA



EUROPA-KOMMISSIONEN

Bruxelles, den 25.1.2011
KOM(2011) 16 endelig

**MEDDELELSE FRA KOMMISSIONEN TIL EUROPA-PARLAMENTET, RÅDET
OG DET EUROPÆISKE ØKONOMISKE OG SOCIALE UDVALG**

**om arbejdet i Det Fælles EU-forum for Interne Afregningspriser i perioden april 2009-
juni 2010 og hertil tilknyttede forslag 1. Retningslinjer vedrørende koncerninterne
tjenesteydelser med lav merværdi og 2. Potentielle tilgange til EU-eksterne trepartssager**

MEDDELELSE FRA KOMMISSIONEN TIL EUROPA-PARLAMENTET, RÅDET OG DET EUROPÆISKE ØKONOMISKE OG SOCIALE UDVALG

om arbejdet i Det Fælles EU-forum for Interne Afregningspriser i perioden april 2009-juni 2010 og hertil tilknyttede forslag 1. Retningslinjer vedrørende koncerninterne tjenesteydelser med lav merværdi og 2. Potentielle tilgange til EU-eksterne trepartssager

1. INDLEDNING

Det er den almindelige opfattelse, at øget globalisering giver anledning til praktiske problemer for såvel multinationale virksomheder som for skattemyndigheder, når der i skattemæssigt øjemed skal prissættes grænseoverskridende transaktioner mellem forbundne virksomheder. Den metode, som Den Europæiske Unions (EU's) medlemsstater benytter sig af for at kunne evaluere prisen på sådanne transaktioner korrekt, er baseret på armslængdeprincippet¹. Armslængdeprincippet er baseret på en sammenligning af de vilkår, der er fastsat af forbundne virksomheder, og de vilkår, der ville have været gældende for uafhængige virksomheder.

Men fortolkningen og anvendelsen af armslængdeprincippet varierer såvel mellem skattemyndighederne som mellem skattemyndigheder og erhvervsliv. Det kan skabe usikkerhed, øgede omkostninger og potentiel dobbeltbeskatning eller endog ingen beskatning. Det kan betyde, at det indre marked ikke fungerer efter hensigten.

Til at afhjælpe dette blev der af Kommissionen i oktober 2002² nedsat et Fælles EU-forum for Interne Afregningspriser (JTPF), en ekspertgruppe, som skulle finde pragmatiske løsninger på problemer, som måtte opstå i forbindelse med anvendelsen af armslængdeprincippet, især inden for EU.

I denne meddelelse berettes der om arbejdet i JTPF i perioden april 2009 til juni 2010, og der drages konklusioner om det kommende arbejde i ekspertgruppen.

2. OVERSIGT OVER AKTIVITETER I DET FÆLLES EU-FORUM FOR INTERNE AFREGNINGSPRISER

JTPF mødtes fire gange i perioden april 2009 til juni 2010. Der blev afsluttet drøftelser om to emner. Det ene emne har tilknytning til koncerninterne transaktioner, og det andet omhandler løsning af tvister i forbindelse med dobbeltbeskatning, når en EU-ekstern forbundet virksomhed er involveret i en transaktion (EU-eksterne trepartssager). Der blev udarbejdet rapporter om hvert af disse emner. Der blev også foretaget overvågning for at vurdere, i hvor høj grad

¹ Armslængdeprincippet fremgår af artikel 9 i modeloverenskomsten for Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (OECD). OECD har også udarbejdet retningslinjer for koncerninterne afregningspriser for multinationale virksomheder og skattemyndigheder.

² Meddelelse fra Kommissionen til Rådet, Europa-Parlamentet og Det Økonomiske og Sociale Udvalg: ”På vej mod et indre marked uden skattemæssige hindringer - En strategi for fastsættelse af et konsolideret selskabsskattegrundlag for erhvervsvirksomheders aktiviteter overalt i EU”, KOM(2001) 582 endelig af 23.10.2001, s. 21.

tidligere JTPF-initiativer var blevet gennemført. De drøftelser, der blev påbegyndt i perioden, men som endnu ikke er afsluttet, vedrører små og mellemstore virksomheder og en særlig koncernintern ordning, en såkaldt omkostningsbidragsordning. JTPF er også begyndt at overveje sit kommende arbejdsprogram.

2.1. JTPF's konklusioner vedrørende koncerninterne tjenesteydelser med lav merværdi

Et særligt træk ved den stigende globalisering af multinationale virksomheder er væksten i en bred vifte af koncerninterne tjenesteydelser. Da denne form for ydelser voksede, blev det også nødvendigt at afsætte ressourcer til at sikre, at armslængdeprincippet blev overholdt. Det blev også efterhånden klart, at dobbeltbeskatningsincidensen i forbindelse med disse ydelser var stigende.

Det var især evalueringen af en specifik kategori af koncerninterne tjenesteydelser, i det følgende benævnt "koncerninterne tjenesteydelser med lav merværdi", på baggrund af armslængdeprincippet, der blev fremhævet som værende årsag til problemer. Kernen i problemet er, at det kan blive nødvendigt at afsætte store midler til dokumentation for og revision af disse ydelser med lav værdi, og at de eksisterende retningslinjer er mangelfulde hvad angår denne form for ydelser. Målet var derfor, at der skulle opnås større effektivitet. I JTPF-rapportens tillæg I er der en dobbeltsporet tilgang. For det første bliver det fastslået, hvor omfattende og indgående en evaluering bør være for en bestemt kategori af koncerninterne tjenesteydelser. For det andet giver rapporten mere specifik rådgivning i, hvordan en evaluering kan gennemføres. Den kombinerede tilgang resulterer i et sæt af retningslinjer vedrørende koncerninterne tjenesteydelser med lav merværdi.

I betragtning af at der er en bred vifte af koncerninterne tjenesteydelser, giver rapporten nogle indikationer på, hvilke former for ydelser det kan være nyttigt at bruge den foreslåede tilgang på.

I rapporten er der fremhævet visse grundlæggende principper. For eksempel at alle relevante omkostninger kan fradrages efter indenlandske lovbestemmelser, at der bør være god og relevant information, og at der bør benyttes en fleksibel tilgang, når koncerninterne tjenesteydelser af lav merværdi skal kontrolleres.

I rapporten ses der nærmere på, hvordan disse principper bør anvendes, og der gives rådgivning om anliggender, der normalt kan give vanskeligheder. Eksempler på sidstnævnte er analyse af en omkostningspulje, definition af aktionæromkostninger og vurdering af, hvor stor belastningen er ved armslængdeprincippet og dokumentation.

En vurdering, der foretages i overensstemmelse med retningslinjerne, vil også kunne være nyttig på andre områder. For eksempel til at løse tvister om dobbeltbeskatning eller fastsætte sanktioner i forbindelse med dokumentation for interne afregningspriser.

Rapporten konkluderer, at med de foreslåede retningslinjer vil det blive lettere at vurdere visse koncerninterne tjenesteydelser. Det blev fremhævet, at nogle af de foreslåede elementer ligeledes vil kunne anvendes på vurderingen af andre kategorier af ydelser. Endelig blev det fastslået, at overvågningen af, hvordan implementeringen

af retningslinjerne vil virke, hvis de bliver accepteret af medlemsstaterne, vil være en vigtig opgave for JTPF fremover.

2.2. JTPF's konklusioner vedrørende EU-eksterne trepartssager

Ved trepartssager er den interne afregning mellem to forbundne virksomheder i EU meget kompliceret, fordi der er en tredje forbundet virksomhed i et tredjeland, som har haft en betydelig indflydelse, som har ført til, at den fastsatte pris ikke er i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Der kan skelnes mellem to former for trepartssager. Trepartssager, hvor der kun er involveret forbundne virksomheder, der er beliggende i medlemsstater, og trepartssager, hvor der er involveret en forbunden virksomhed, der er beliggende uden for EU. JTPF har allerede udarbejdet en rapport om førstnævnte sager, som er blevet indarbejdet i den reviderede adfærdskodeks for den faktiske gennemførelse af voldgiftskonventionen³. I JTPF's rapport fokuseres der i tillæg II på sidstnævnte type af trepartssager, som benævnes EU-eksterne trepartssager.

Først gives der i rapporten en nyttig definition af forskellige former for trepartssager. Dernæst går den videre til at se på og foreslå nogle potentielle tilgange, som vil kunne være nyttige til løsning af tvister om dobbeltbeskatning

Af potentielle tilgange kan der være tale om forbedring og udbygning af netværket af skatteaftaler, efterregulering af resultaterne af en forhåndsaftale om interne afregningspriser og en fleksibel anvendelse af visse procedurer, der er knyttet til den gensidige aftaleprocedure.

Denne rapport er vigtig af to årsager. For det første giver den pragmatiske forslag til, hvordan spørgsmålet kan behandles, som situationen ser ud nu. For det andet giver den et godt grundlag for den videre debat om spørgsmålet, i lyset af hvilke erfaringer der gøres fremover.

2.3. Overvågningsaktiviteter

En af JTPF's løbende opgaver er at overvåge og sørge for en effektiv implementering af de rapporter, den udarbejder.

Under en gennemgang af den statistiske rapport over sager, der er åbnet under voldgiftskonventionen, viste det sig, at der stadig er mange uløste sager. Det vil være nyttigt at have nærmere oplysninger om, hvad årsagerne til forsinkelsen kan være, og det betyder, at rapportens format skal ændres.

Der er specifikt blevet set på, hvordan gennemførelsen af adfærdskodeksen har indvirket på dokumentation for interne afregningspriser for forbundne virksomheder i Den Europæiske Union (EU TPD). JTPF har anført, at kodeksen er anerkendt som et standard- eller referencepunkt. Det er også tilfældet, selv om multinationale virksomheder ikke officielt vælger kodeksen, da den er frivillig for dem.

³ Meddelelse fra Kommissionen til Rådet, Europa-Parlamentet og det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalg om arbejdet i det Fælles EU-forum for Interne Afregningspriser i perioden marts 2007-marts 2009 og et forslag til revideret adfærdskodeks for den faktiske gennemførelse af voldgiftskonventionen (90/436/EØF af 23. juli 1990, KOM(2009) 472 endelig, s. 7 og 10.

Blandt forslagene til en forbedring af kodeksen var der brug af et fælles sprog til udarbejdelse af rapporter og større accept af paneuropæiske parametre til evaluering af prisfastsættelse.

Den vigtigste konklusion var dog, at kodeksen først skulle revideres, når den var blevet bedre afprøvet. Fra vedtagelsen af kodeksen i 2006 til den har fået virkning på revisioner er der gået en del tid. JTPF har besluttet at tage sagen op igen efter to eller tre år, når der skal foretages en ny overvågning.

2.4. Ajourføring af det nuværende og kommende arbejdsprogram

Arbejdsprogrammet, som danner grundlag for det nuværende mandat for JTPF, blev godkendt i september 2007. Der var enighed om at tage fem emner op. Det første punkt, overvågning, er et tilbagevendende punkt. I to afsluttede rapporter, den ene om forbedring af voldgiftskonventionen og den anden om koncerntjerne tjenesteydelser, er det andet og tredje programpunkt blevet behandlet. Det er ikke længe siden, at arbejdet med det fjerde og femte punkt om små og mellemstore virksomheder og om omkostningsbidragsordninger startede, og det forventes afsluttet i 2011.

Ud over de vedtagne programpunkter vil der blive medtaget to ekstra punkter: alternativ løsning af tvister og risikovurdering. I Kommissionens meddelelse om den faktiske gennemførelse af voldgiftskonventionen⁴ blev det anført, at det var nødvendigt med yderligere drøftelse af følgende to emner: oprettelse af et uafhængigt, permanent sekretariat for voldgiftskonventionen og vekselvirkningen mellem voldgiftskonventionen og artikel 25, stk. 5, i OECD's modeloverenskomst. Dem skal der ses på i fremtiden.

JTPF har allerede identificeret tre andre emner, som kan tages op i kommende arbejde. Der er tale om indvirkningen af de seneste revisioner af artikel 7 i OECD's modeloverenskomst, udligningsjusteringer og sekundære justeringer.

Endelig har Kommissionen foretaget en offentlig høring om "Dobbeltbeskatningsaftaler og det indre marked: konkrete eksempler på dobbeltbeskatning" i maj og juni 2010. Ved en foreløbig gennemgang af svarene ser det ud til, at problemet med interne afregningspriser fortsat spiller en stor rolle i forbindelse med dobbeltbeskatning. Svarene vil blive analyseret yderligere, og JTPF vil eventuelt kunne blive inddraget i arbejdet hermed.

3. KOMMISSIONENS KONKLUSIONER

Kommissionen anser fortsat JTPF-ekspertgruppen for at være et værdifuldt forum til behandling af spørgsmål om interne afregningspriser, som kan komme med pragmatiske løsninger på en lang række spørgsmål i den forbindelse.

⁴ Meddelelse fra Kommissionen til Rådet, Europa-Parlamentet og det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalg om arbejdet i det Fælles EU-forum for Interne Afregningspriser i perioden marts 2007-marts 2009 og et forslag til revideret adfærdskodeks for den faktiske gennemførelse af voldgiftskonventionen (90/436/EØF af 23. juli 1990, KOM(2009) 472 endelig, s. 9.

Kommissionen bemærker især, at rapporten om koncerninterne tjenesteydelser med lav merværdi direkte tager fat om en af de nøgleopgaver, som Kommissionen havde peget på, da JTPF blev oprettet, nemlig at nå frem til en mere ensartet anvendelse af reglerne om interne afregningspriser inden for Den Europæiske Union.

Kommissionen støtter fuldt ud JTPF's konklusioner og forslag vedrørende koncerninterne tjenesteydelser med lav merværdi i de vedhæftede retningslinjer. Kommissionen anser navnlig retningslinjerne for at være en god køreplan for en mere hensigtsmæssig evaluering af den omhandlede type af ydelser.

Kommissionen opfordrer Rådet til at godkende de foreslåede retningslinjer om koncerninterne tjenesteydelser med lav merværdi og opfordrer medlemsstaterne til hurtigt at implementere anbefalingerne i retningslinjerne i deres nationale lovgivning eller administrative forskrifter.

Kommissionen støtter også fuldt ud JTPF's konklusioner og forslag om EU-eksterne trepartssager. I den forbindelse er Kommissionen meget tilfreds med, at JTPF har behandlet og fulgt op på udviklingen af disse aktuelle emner. Kommissionen er af den opfattelse, at hvis de i rapporten foreslåede tilgange til trepartssager og de proceduremæssige overvejelser anvendes, når som helst det er muligt, vil det kunne være med til at løse EU-eksterne trepartssager.

Kommissionen opfordrer Rådet til at godkende den foreslåede rapport om EU-eksterne trepartssager og opfordrer medlemsstaterne til at implementere en praksis, som er på linje med de i rapporten foreslåede tilgange til trepartssager og de proceduremæssige overvejelser, i deres nationale lovgivning eller administrative forskrifter.

Medlemsstaterne opfordres til årligt at aflægge rapport til Kommissionen om enhver foranstaltning, som de træffer på grundlag af disse retningslinjer, og om deres anvendelse i praksis. Kommissionen vil på grundlag af disse rapporter regelmæssigt se nærmere på retningslinjerne.

I den forbindelse noterer Kommissionen sig konklusionerne af overvågningen og ser frem til resultatet af punkterne i JTPF's nuværende arbejdsprogram om små og mellemstore virksomheder og omomkostningsbidragsordninger.

Kommissionen mener også, at JTPF's mandat bør forlænges, når det nuværende mandat ophører i marts 2011.

Tillæg I

RETNINGSLINJER OM KONCERNINTERNE TJENESTEYDELSER MED LAV MERVÆRDI

I. INDLEDNING

1. Kapitel VII i retningslinjerne fra OECD (Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling) for koncerninterne afregningspriser for multinationale virksomheder og skattemyndigheder (OECD's retningslinjer) ser på spørgsmål, der opstår i forbindelse med intern prisfastsættelse, om hvorvidt et medlem af en multinational koncern har leveret tjenesteydelser til andre medlemmer af koncernen, og i så fald om hvorvidt armslængdeprincippet er blevet anvendt til prisfastsættelsen af disse koncerninterne tjenesteydelser. Dernæst går kapitlet videre med at se på, om der er leveret en ydelse, og hvad den koncerninterne pris for denne ydelse i skatteøjemed bør være på grundlag af armslængdeprincippet.
2. I OECD's retningslinjer anerkendes der en bred vifte af ydelser, og ligeledes at der er eller kan være mange fordele forbundet med leveringen af sådanne ydelser. Det Fælles EU-forum for Interne Afregningspriser (JTPF) mente, at det kunne være nyttigt at supplere listen over de tjenesteydelser, som er anført i OECD's retningslinjer. I bilag 1 er der en liste over almindelige koncerninterne tjenesteydelser, som vil kunne falde ind under anvendelsesområdet for nærværende dokument.
3. JTPF fandt under gennemgangen af retningslinjerne, at der er visse aspekter, som er vigtige for alle kontrollører (ordet kontrollør går her på kontrollørfunktionen, som enten udøves af skatteyderen eller skattemyndigheden), når de vedrører koncerninterne tjenesteydelser. Der er tale om følgende aspekter: stigende globalisering og hermed forbundne centralt leverede tjenesteydelser; stigende efterspørgsel efter ressourcer; muligheden for, at omkostninger går "tabt", fordi de ikke kan accepteres af nogen som helst skattemyndighed; og erkendelse af, at nogle former for tjenesteydelser er behæftet med lavere risiko end andre, selv om det ikke ser ud til at have haft en indvirkning på kontrollørernes praktiske anvendelse af OECD's retningslinjer.
4. I dette dokument fokuseres der på, hvordan disse spørgsmål bedst kan behandles. Der vil hverken blive gjort forsøg på at indskrænke skattemyndighedens ret til at foretage en revision eller et multinationalt selskabs ret til at fremføre alle forhold og omstændigheder i deres sag, som vil kunne understøtte, at en specifik tjenesteydelse skal anerkendes eller udelukkes. Det forventes dog, at der for de koncerninterne tjenesteydelser, der er omhandlet i dette dokument, vil blive færre fuldstændige revisioner.

II. OVERBLIK

5. Hele dokumentet er baseret på den antagelse, at multinationale virksomheder og skattemyndigheder handler i god tro, og at OECD's principper bliver efterlevet fuldt ud, når der er tale om koncerninterne tjenesteydelser. Hovedvægten i dokumentet

ligger derfor i, hvordan en kontrollør mest hensigtsmæssigt og effektivt kan konkludere, at armslængdeprincippet er blevet anvendt i forbindelse med leveringen af visse koncerninterne tjenesteydelser.

6. Det er vigtigt, at forslagene i dette dokument anvendes kumulativt, da spørgsmål, som kunne være relevante i begyndelsen af proceduren, i det videre forløb bliver besvaret tilfredsstillende, når der senere fremkommer andre oplysninger. Der kan for eksempel ved leveringen af en tjenesteydelse rejse sig et legitimt spørgsmål, som vil blive løst ved de oplysninger, der fremgår af redegørelsen om dokumentation. (Se afsnit VI).
7. Dette dokument er baseret på følgende nøgleelementer eller -principper:
 - i) Alle omkostninger kan allokeres, men indenlandsk lovgivning tillader ikke nødvendigvis fuldt fradrag af disse omkostninger.
 - ii) Der skal benyttes bestemte kritiske forudsætninger, når det fastsættes, hvad der skal være udgangspunkt for enhver kontrol.
 - iii) Der skal være præcise, specifikke oplysninger, så det kan fastslås, hvilken type tjenesteydelse der er leveret, og gennem hvilken struktur disse ydelser er leveret.
 - iv) Det skal være fleksibelt, hvor omfattende og dybtgående kontrollen skal være, når leveringen af tjenesteydelsen evalueres ud fra armslængdeprincippet.

III. OMHANDLEDE SPØRGSMÅL I DOKUMENTET

8. Det er hverken muligt eller ønskværdigt at give en udtømmende definition af, hvilke tjenesteydelser dette dokument gælder for. Det skyldes de mange forskellige ydelser, der leveres internt i koncernen, og de forskellige kommercielle indvirkninger, som ydelserne kan få inden for en bestemt kommerciel aktivitet. I øvrigt ville ethvert forsøg på at give en endelig definition kunne betyde mindre fleksibilitet, når forslagene i dette dokument skal anvendes.
9. Det er imidlertid muligt at opstille forskellige parametre for den omhandlede type af koncerninterne tjenesteydelser ved at henvise til, hvilke ydelser der normalt kan være omfattet eller udelukket, og hvordan disse ydelser allokeres og faktureres.
10. Nogle af elementerne i dette dokument kan det være nyttigt at anvende på hele spektret af koncerninterne tjenesteydelser, men de er i højere grad rettet mod nogle former for ydelser end mod andre.
11. De tjenesteydelser, som dokumentet fokuserer på, er ydelser, som kommentatorer i forskellige sammenhænge har beskrevet som den lim, der holder selskabsstrukturen sammen og støtter de vigtigste funktioner, eller som værende af administrativ art, som en hjælp for modtagerens virksomhed, og almindeligt tilgængelige og nemme at opnå. Kernen i tjenesteydelsen er, at den er nødvendig, men af rutinemæssig art, og at den ikke skaber høj merværdi hverken til leverandøren eller modtageren. I dokumentet skelnes der mellem tjenesteydelser, som, selv om de har en lav merværdi, alligevel kan generere en høj omsætning og kan omfattes af denne tilgang,

og tjenesteydelser, som har en høj merværdi, selv om de ikke nødvendigvis genererer en høj omsætning og ikke vil være omfattet af dette dokument.

12. Dokumentet fokuserer ikke på direkte fakturerede ydelser, da forholdene i disse tilfælde normalt er indlysende. Dokumentet går heller ikke ind på tjenesteydelser, som reelt tilføjer høj værdi. Hvad der skal forstås ved høj merværdi afhænger af ydelse, leverandør og modtager. Det vil dog være exceptionelt, hvis tilgangen i dette dokument vil kunne være nok for en kontrollør til at vurdere tjenesteydelser inden for innovativ forskning og udvikling, intellektuel ejendom, finansielle transaktioner eller andre ydelser, som har et signifikant kommercielt indhold. Heller ikke aktiviteter, som reelt afhænger af, om de har potentiale til at give en stor bonus, hvis de er forbundet med en høj risiko, vil falde ind under de omhandlede parametre. Dokumentet omhandler specifikt ikke omkostningsbidragsordninger.
13. Det er også vigtigt at bemærke, at der skelnes mellem almindelige fakturerings- og leveringsmekanismer og mere komplekse ordninger. Det er ikke meningen, at en enkel centralt leveret ydelse med lav merværdi, som faktureres flere forbundne enheder ved hjælp af en let identificerbar fordelingsnøgle, skal kunne give problemer. Dette dokument koncentrerer sig derfor om de mange tjenesteydelser med lav merværdi, som ofte leveres gennem en enkelt kontrakt, og som normalt indebærer en omkostningspulje og fordelingsnøgler.

IV. REVISION OG CENTRALT LEVEREDE KONCERNINTERNE TJENESTEYDELSER

14. Det er helt rimeligt, at en kontrollør forventer, at leveringen af tjenesteydelser er i overensstemmelse med OECD's principper, at alle reelle omkostninger er medtaget og irrelevante omkostninger er udelukket, samt at armslængdeprisen er blevet anvendt. Forventningen kan opfyldes på mange måder alt efter de særlige omstændigheder, og hvordan skattemyndighedens almindelig tilgang er til revision af interne afregningspriser
15. Ved behandlingen af disse spørgsmål foreslås der i dokumentet alternative tilgange, så der kan opnås en passende tillid til, at armslængdeprincippet er blevet anvendt. Ligeledes søges der en balance mellem tilgængelige ressourcer, belastningen ved at skulle opfylde armslængdeprincippet og den potentielle justering.
16. Det er klart, at en fuldstændig revision af et særligt tilfælde vil tilfredsstillende enhver kontrollør, men den tilgang, der foreslås i dette dokument, forsøger at finde en mere hensigtsmæssig måde at nå samme mål på i de fleste tilfælde, som man normalt støder på, og som er omhandlet i dette dokument.
17. I stedet for en fuldstændig revision er nogle skattemyndigheder begyndt at opbygge tættere bånd til de multinationale virksomheder. Formålet hermed er for begge parter at nå til en bedre forståelse af den enkeltes synspunkter, og at opbygge tillid. Hertil er det nødvendigt med en åben, løbende dialog, som ikke er led i en revision, mellem skattemyndigheder og multinationale virksomheder. For eksempel i forbindelse med centralt leverede koncerninterne tjenesteydelser vil skattemyndigheden bede om en forklaring på, hvordan den multinationale virksomheds system fungerer (ikke som led i revision). Den multinationale virksomhed vil indgå en åben dialog med skattemyndigheden for at sikre, at rammerne herfor fuldt ud bliver forstået, og om nødvendigt gives der ekstra information. Det anbefales også, at der regelmæssigt

afholdes møder, hvor der foretages opdatering. Resultatet kan være, at skattemyndigheden vil anse visse aspekter af den multinationale virksomheds aktiviteter for at være i overensstemmelse med reglerne og derfor være behæftet med lav risiko. Hvis det efterfølgende skulle blive nødvendigt med en revision, så vil problemområderne lettere kunne indkredses. Desuden er der visse grundlæggende spørgsmål (f.eks. om der er leveret en ydelse), som kan afklares, måske blot ved en besked fra virksomheden, takket være det tillidsforhold, der er blevet opbygget mellem skattemyndigheden og den multinationale virksomhed.

18. Men i erkendelse af at den ovenfor beskrevne tilgang endnu ikke er udbredt i hele Europa, og at en tilgang med fuld revision ikke vil forbedre den nuværende situation, anbefales det, at følgende retningslinjer bliver fulgt, når der skal ses nærmere på centralt leverede koncerninterne tjenesteydelser.

V. KRITISKE FORUDSÆTNINGER

19. Der er tale om følgende:

- a) Tjenesteydelserne er forretningstransaktioner med lav merværdi, som er behæftet med lav risiko.
- b) Tjenesteydelsen overholder OECD's armslængdeprincip, den er reelt blevet leveret og har for modtageren en økonomisk eller kommerciel værdi.
- c) En multinational virksomhed har sit eget ledelsessystem og egne revisionsprocedurer, og alle leverede tjenesteydelser vil være omfattet af denne virksomhedsledelse.
- d) Der vil efter anmodning blive forelagt relevante informationer.

20. Under proceduren vil nogle eller alle af ovenstående kritiske forudsætninger kunne blive afprøvet.

VI. REDEGØRELSE OM DOKUMENTATION

21. Alt efter forholdene og omstændighederne i en sag vil en kontrollør på baggrund af sin erfaring og viden om den pågældende multinationale virksomhed kunne benytte forskellige tilgange og anmode om de oplysninger, som de mener vil kunne bekræfte, at en leveret tjenesteydelse er i overensstemmelse med armslængdeprincippet. For at kunne træffe en velfunderet beslutning er det vigtigt, at der er tilstrækkeligt med relevante informationer til rådighed. I dette dokument foreslås det, at dette dokumentationsbehov i vid udstrækning vil kunne opfyldes ved levering af en redegørelse.

22. I betragtning af at tjenesteydelserne er rutinemæssige og har en lav merværdi, bør redegørelsen give kontrolløren tilstrækkelig vished om, at tjenesteydelsen set fra leverandørens side er blevet leveret, og at tjenesteydelsen set fra modtagerens side giver en økonomisk og kommerciel værdi, samt at modtageren – hvis vedkommende var uafhængig – ville have betalt for aktiviteten eller selv have udført

tjenesteydelsen. Derfor bør spørgsmålet om, hvorvidt en tjenesteydelse er blevet leveret, ikke give anledning til problemer.

23. Hvilket indhold og omfang en redegørelse om dokumentation nøjagtigt skal have kan variere, men en fyldestgørende dokumentation bør være relativt kortfattet. Det er især vigtigt, at der er en balance mellem de krævede informationer, den med de pågældende tjenesteydelser behæftede lave risiko og de potentielle omkostninger, der er forbundet med overholdelse af reglerne. Alt efter sagens art vil alle eller nogle af følgende ikke-udtømmende punkter blive taget op:
- a) Som led i en kontrol af, om tjenesteydelserne er sat in i den rette kontekst, kan der blive anmodet om forskellige indikative parametre (f.eks. omkostninger til koncerninterne tjenesteydelser sammenlignet med de samlede driftsudgifter, eller de koncerninterne tjenesteydelser set i forhold til den samlede omsætning). Alle sådanne parametre skal ses på baggrund af, hvilken form for handelsaktivitet den forbundne virksomhed udøver.
 - b) Forklaring på en ydelse, der leveres som led i den multinationale virksomheds aktiviteter som helhed, for at forstå, hvorfor den er vigtig for såvel leverandøren som for modtageren. Det kan for eksempel være fornuftigt for et datterselskab af hensyn til besparelser, at løn- og personaleforvaltning foregår centralt. Det kan også være økonomisk mere hensigtsmæssigt at have en "on demand"-adgang til it-ydelser.
 - c) En tilnærmelse af den multinationale virksomheds overordnede prisafregningspolitik til den faktisk centralt leverede ydelse.
 - d) En opgørelse over, hvilke ydelser der leveres og til hvem.
 - e) Nærmere oplysninger over de faktiske eller forventede fordele for modtageren. Fordelene ved nogle af ydelserne vil være selvindlysende (f.eks. lønudbetalinger). Ved andre ydelser, hvor fordelene ikke er så umiddelbart indlysende, kan det være nødvendigt med yderligere forklaringer. Hvis der for eksempel er tale om en verdensomspændende annonsekampagne, hvilken fordel har den så for et bestemt datterselskab?
 - f) En forklaring på den struktur, som ydelsen leveres igennem. Der kan være én central afdeling, der leverer ydelsen, eller også forskellige datterselskaber, der leverer specifikke koncerninterne tjenesteydelser. Der kan også være tale om en blanding af to systemer, og det skal i så fald klart fremgå, hvordan disse to systemer fungerer sammen.
 - g) En beskrivelse af koncernens standarder hvad angår revision og anvendelsen heraf på tjenesteydelserne. Hvilke direkte og indirekte omkostninger kan for eksempel indgå i omkostningspuljen? Hvordan sikres det, at en fordelingsnøgle for en bestemt tjenesteydelse bliver anvendt ensartet overalt? Hvordan sikres det, at en tjenesteydelse kun bliver faktureret én gang?
 - h) En beskrivelse af, hvordan omkostningspuljerne er opbygget.
 - i) En beskrivelse af fordelingsnøglen(erne).

- j) Armslængdebegrundelsen for det anvendte avancetillæg eller også, hvorfor der ikke er anvendt et avancetillæg.
 - k) En redegørelse for, hvordan tjenesteydelser bliver bogført, herunder faktureringsystem, frister, betalingsmetoder og budget over for faktiske justeringer.
 - l) En beskrivelse af, hvordan fusioner eller overtagelser bliver integreret i systemet til levering af tjenesteydelser.
 - m) En forståelse af, hvordan nye tjenesteydelser bliver integreret i systemet, og hvordan en tjenesteydelse bliver bragt til ophør.
 - n) Hvordan on demand-tjenesteydelser bliver håndteret.
 - o) Hvordan systemet til levering af tjenesteydelser bliver vedligeholdt og opdateret.
 - p) Hvilken dokumentation, der kan stilles til rådighed.
24. Ovennævnte oplysninger kan gøres tilgængelige og leveres på mange forskellige måder. Der kan naturligvis leveres en skriftlig redegørelse. Nogle af oplysningerne kan i givet faldt leveres mundtligt. Det er også muligt, at der ved gennemgang af skriftlige aftaler opnås en indsigt i den overordnede kontekst, og at det vil give de fleste af oplysningerne i en redegørelse. Alle disse fremgangsmåder eller en kombination heraf kan bruges. Det vigtigste er, at der opnås en forståelse af, hvordan et system til levering af tjenesteydelser fungerer.
25. Når redegørelsen om dokumentationen er blevet afleveret, er det næste skridt at se på, om der eventuelt er brug for yderligere forklaringer, og hvordan de skal gives.

VII. SPECIFIKKE OMRÅDER

26. I redegørelsen gives der et overblik og forskellige detaljer. Nogle områder er vigtigere end andre, når der skal gives en begrundet beslutning, og derfor uddybes følgende.

VII.1. Er der blevet leveret en tjenesteydelse?

27. Det er vigtigt, at kontrolløren er tilfreds med, at der set fra leverandørens side er leveret en tjenesteydelse, og at tjenesteydelsen set fra modtagerens side giver en økonomisk eller kommerciel værdi, som fremmer den kommercielle stilling, samt at modtageren ville have betalt for aktiviteten eller også have udført ydelsen selv.
28. Det er ikke altid muligt at give et uomstødeligt bevis for, at en bestemt forbundet virksomhed har haft fordel af en bestemt ydelse. Der bør være en fornuftig fortolkning af tilgængelig dokumentation, som kan understøttes af kommentarer fra den multinationale virksomhed. Det må ikke glemmes, at alle omkostninger skal kunne allokeres, og hvis omkostningen til en tjenesteydelse ikke kan tildeles en bestemt forbundet virksomhed, skal den tildeles en anden virksomhed i medfør af den respektive nationale lovgivning, som ikke nødvendigvis tillader fuldt fradrag for denne omkostning.

29. Som tidligere nævnt vil den sikkerhed, som en kontrollør kan kræve for at acceptere, at der er leveret en tjenesteydelse efter armslængdeprincippet, variere fra sag til sag. I betragtning af at tjenesteydelse er rutineprægede, almindelige og med lav merværdi, hvortil kommer en forklarende redegørelse, bør kontrollen af den type tjenesteydelse, som er omhandlet i retningslinjerne i dette dokument, ikke kunne give anledning til problemer.

VII.2. Omkostningspuljer

30. Et område, der ofte giver anledning til problemer, er det kvantitative og kvalitative indhold af en omkostningspulje.
31. En kontrollør vil altid kræve en vis form for sikkerhed for, at alle relevante omkostninger er med i puljen og alle irrelevante omkostninger er udelukket herfra, alt afhængig af omstændighederne i sagen. Inden der bliver set på spørgsmålet om avancetillæg og allokering, er det nødvendigt at sikre, at aktionæromkostninger og omkostninger til direkte fakturerede ydelser er udelukket (dvs. at de omkostninger, der skal allokeres, er de samlede omkostninger minus aktionæromkostninger og minus direkte fakturerede omkostninger). Det er også vigtigt at forstå, hvilke omkostninger der bliver tilbage i puljen. Der kan være tale om direkte og indirekte omkostninger samt om alle relevante driftsudgifter for virksomheden som helhed (f.eks. kontrolomkostninger, generalomkostninger og administrative omkostninger), for så vidt som de ikke allerede er bogført under de enkelte omkostningskategorier.
32. I denne del af retningslinjerne er der anført mulige mere eller mindre detaljerede tilgange til at kontrollere en omkostningspulje. Der bliver desuden set nærmere på visse specifikke aspekter til kontrol af en omkostningspulje.
33. Der forsøges opnået en balance mellem en passende sikkerhed og det nødvendige detailniveau. Hver enkelt tilgang kan benyttes isoleret eller kombineres, og der kan naturligvis også benyttes andre relevante tilgange for at nå til enighed om opstilling af en omkostningspulje.
34. En kontrollør kan vælge at foretage en tilbundsående vurdering af en omkostningspulje og vurdere integriteten af bogførings- og revisionssystemerne. Det kræver en god forståelse af de systemer, som den multinationale virksomhed støtter sig til, for at kunne kontrollere integriteten af dens omkostningspulje. Det vil være nødvendigt med en forklaring på revisionskriterierne, reglerne for anvendelse af disse kriterier og begrundelsen for de anvendte avancetillæg og fordelingsnøgler. Denne tilgang har en klar forbindelse til den tidligere omtalte løbende dialog med den multinationale virksomhed.
35. En anden kontrollør kan vælge at foretage ekstra, selektive eller stikprøvebaserede undersøgelser af omkostningerne for at opnå den fornødne sikkerhed. Denne tilgang er en udvidelse af den første, i og med at det stadig er nødvendigt med en indgående forståelse af de procedurer, der ligger bag opstillingen af omkostningspuljen, men det anses for nødvendigt med en supplerende, begrænset undersøgelse.
36. Også her kan en kontrollør anse det for nødvendigt at få flere detaljer end dem, der opnås gennem to ovennævnte tilgange. I så fald vil der skulle gives en mere detaljeret beskrivelse af, hvordan omkostningspuljen fungerer. Det vil dog være exceptionelt, at der inden for rammerne af dette dokument vil skulle foretages en

fuldstændig revision af omkostningspuljen. Det kan under alle omstændigheder blive nødvendigt at få flere detaljer inden for visse relevante områder.

37. Afhængigt af hvilken af ovenstående tilgange der passer bedst til forholdene og omstændighederne i sagen, vil det kunne kræves, at alle eller nogle af følgende oplysninger om omkostningspuljen bliver indsendt, hvis de ikke allerede fremgår af en redegørelse:
- a) Selskabets/Koncernens revisionsstandard for puljen, f.eks. væsentlighedsgrænser, beviskrav.
 - b) En forklaring af den anvendte omkostningsopgørelsesmetode til fordeling af direkte og indirekte omkostninger til puljen. Der skal gives en beskrivelse af, hvordan omkostninger bliver behandlet, når der er centre, der leverer flere tjenesteydelser.
 - c) Grundlaget for, at omkostninger, der er henført under aktionæromkostninger, specifikt bliver udelukket fra puljen. For fuldstændigheds skyld kan der blive foretaget en separat analyse af disse omkostninger.
 - d) En beskrivelse og analyse af omkostningspuljekategorierne (f.eks. it, bogføring, personale).
 - e) Oprindelsen til alle avancetillæg og identifikation af omkostninger allokeret uden avancetillæg.
 - f) En beskrivelse og analyse af allokerede omkostninger. Det er særligt nyttigt med detaljer her, når individuelle forbundne virksomheder får tildelt globale serviceomkostninger.
 - g) En udligning af de samlede puljeomkostninger efter de samlede tildelte omkostninger for at sikre, at de tildelte omkostninger ikke er større end de samlede omkostninger.

VII.3. Fakturering

38. Der skal også gøres opmærksom på, hvad der kan beskrives som legitime forventninger under gennemførelsen af en kritisk analyse af en omkostningspulje.
39. Det sker ofte, at der ikke er fakturaer tilgængelige, når de direkte eller indirekte omkostninger er fordelt internt. I sådanne tilfælde skal der gives en forklaring på, hvordan omkostningerne er blevet fordelt. Hvis der ikke foreligger absolutte tal, vil det skulle vurderes, hvorvidt det er rimeligt, at en bestemt omkostning bliver inkluderet i omkostningspuljen, og om beløbet er en rimelige afspejling af den pågældende omkostning.
40. Når der er fakturaer, indeholder de ofte en blanding af eksterne tredjepartsomkostninger og interne omkostninger, der er regnet sammen i en slutfaktura. Slutomkostningen er korrekt angivet i en enkelt slutfaktura, selv om denne faktura er resultatet af tidligere fakturerede omkostninger, som flere virksomheder har haft, og som bidrager til den endelige tjenesteydelse. For eksempel kan koncernvirksomhed A, når den leverer rutinemæssig it-støtte, videregive en del

af kontrakten vedrørende denne støtte til koncernvirksomhed B. Koncernvirksomhed B kan derpå videregive delkontrakten til den uafhængige virksomhed C. Den faktura, der angives i omkostningspuljen for A, vil være fakturaen fra koncernvirksomhed B. I et sådant tilfælde er det rimeligt at forvente, at der bedes om en faktura, og at den kan spores tilbage til oprindelsen, men der kan ikke forventes en fuldstændig opdeling af de enkelte dele af en faktura mellem B og C og eventuelt endnu videre. Det skyldes ikke mindst, at en faktura, som udstedes af en uafhængig virksomhed til en anden virksomhed normalt ikke vil føre til opdeling af originalen og de enkelte dele af denne faktura (eller også vil en sådan opdeling slet ikke være mulig).

VII.4. Aktionæromkostninger

41. I national lovgivning, administrative procedurer og retspraksis er der ikke mange definitioner eller andre oplysninger om aktiviteter, som falder ind under aktionæromkostninger.
42. I OECD's retningslinjer henvises der til visse aktiviteter, som udgør aktionæraktiviteter. I bilag 2 er der en ikke-udtømmende liste, som omfatter elementer fra OECD's retningslinjer og andre tjenesteydelser, som JTPF har gennemgået og anerkender som ydelser, der normalt kan klassificeres som aktionæromkostninger. Klassifikationen vil altid afhænge af specifikke forhold og omstændigheder.
43. Der er dog en vigtig benchmark-test, som kan anvendes til at afgøre, om en omkostning faktisk er en aktionæromkostning.
44. Af dette uddrag fra punkt 7.9 i OECD's retningslinjer fremgår det klart, hvad der menes hermed: *I meget få tilfælde kan det forekomme, at der udføres en koncernintern aktivitet for koncernmedlemmer, selv om de ikke har brug for aktiviteten (og ikke ville være villige til at betale for den, hvis de var uafhængige virksomheder). Der er tale om en aktivitet, som et koncernmedlem (sædvanligvis moderselskabet eller et regionalt holdingselskab) udelukkende udfører på grund af sine ejerandele i en eller flere andre af koncernens virksomheder, dvs. i dens egenskab af aktionær. Det ville ikke være rimeligt, at denne form for aktivitet skulle betales af de modtagende virksomheder.*
45. Der skal foretages en vurdering, når en aktivitet ikke alene er en aktionæropgave, men at den også giver en ekstra fordel. Et bestyrelsesmedlem i et moderselskab kan udføre opgaver, der vedrører moderselskabets ejerinteresser i andre af koncernens virksomheder. Denne aktivitet vil normalt blive kategoriseret som en aktionæromkostning. Når først en aktionæromkostning er blevet identificeret, er det ikke rimeligt at denne omkostning bliver faktureret enten direkte eller gennem en omkostningspulje.
46. Men når bestyrelsesmedlemmet udfører opgaver, som oprindeligt var aktionæraktiviteter, kan det ske, at det gøres på en sådan måde, at der leveres en ekstra tjenesteydelse, og at der opstår en fordel, som går ud over, hvad der kan henføres til moderselskabets ejerinteresser.
47. I så fald er det et spørgsmål, om der reelt er blevet leveret en ekstra tjenesteydelse. Til besvarelse af dette spørgsmål, skal følgende overvejes: er det til fordel for hele koncernen, eller er det til fordel for et bestemt datterselskab? Hvordan bliver

omkostningerne fordelt, og bliver armslængdeprincippet anvendt korrekt? Svaret ligger i fordelingen af omkostninger på henholdsvis moderselskab og datterselskaber. Denne fordeling afhænger af virksomhedens art, selskabstype og den leverede ydelse, hvilket fører til den konklusion, at der kun kan tages stilling fra sag til sag.

VII.5. Fordelingsnøgler

48. Der er to særligt relevante kommentarer i OECD's retningslinjer om fordelingsnøgler:

Enhver metode til indirekte debitering bør tage hensyn til de kommercielle aspekter i den enkelte sag (f.eks. at fordelingsnøglen er hensigtsmæssig under de foreliggende omstændigheder), indeholde sikkerhedsforanstaltninger, som forhindrer manipulation, og følge sunde regnskabsprincipper samt kunne føre til debitering eller allokering af omkostninger, som svarer til de faktiske eller med rimelighed forventede fordele for modtageren af ydelsen (OECD 7.23).

For at opfylde armslængdeprincippet skal den valgte fordelingsmetode føre til et resultat, som er i overensstemmelse med, hvad sammenlignelige uafhængige virksomheder ville have været parate til at acceptere. (OECD 7.24).

49. Anvendelsen af en utvetydig fordelingsnøgle for en enkelt tjenesteydelse bør ikke give uventede problemer for kontrolløren (f.eks. lønudbetaling og antal beskæftigede).

50. Hvis der leveres mere end én ydelse under en enkelt kontrakt, kan det være nødvendigt med flere fordelingsnøgler. Hvilken fordelingsnøgle der anvendes, vil afhænge af de særlige omstændigheder i sagen. Det vil dog ikke være rimeligt at anvende forskellige fordelingsnøgler på forskellige modtagere af samme tjenesteydelse.

51. Det afgørende er, at hver enkelt fordelingsnøgle er underbygget og anvendes ensartet (og at den bliver revideret jævnlige). Der skal være en balance mellem nøglens præcision og den belastning, som ville opstå med en kompleks nøgle, som kun giver en marginal forbedring i forhold til en nøgle, som det er meget lettere at anvende i praksis.

52. Denne pragmatiske tilgang betyder, at uanset hvilken fordelingsnøgle der vælges, skal den kunne begrundes og anvendes ensartet.

53. Anvendelse af en særlig fordelingsnøgle vil afhænge af forhold og omstændigheder i den enkelte sag, men følgende nøgler er almindeligt udbredte:

- a) it: antal computere
- b) Software til virksomhedsledelse (f.eks. SAP): antal licenser
- c) Personale: antal ansatte
- d) Sundhed og sikkerhed: antal ansatte
- e) Ledelsesudvikling: antal ansatte

- f) Skat, regnskabsføring osv.: årlig omsætning eller balance
- g) Markedsføringstjenester: omsætning
- h) Bilpark: antal biler.

54. Det skal bemærkes, at der også kan anvendes mere komplekse fordelingsnøgler.
55. Det kan ske, at der allerede er vedtaget en fordelingsnøgle, som afspejler armslængdevilkårene og den heraf følgende pris. Det er ikke meningen med disse retningslinjer, at der automatisk skal ske en revision af, hvad der allerede er indført.

VII.6. "On call service" (OECD 7.16-7.17)

56. Et andet område, som kan kræve visse overvejelser, er behandlingen af forskellige kontrakter som "on call contracts", "call off contracts" eller "stand by contracts". I situationer, hvor der indgår tredjeparter, er det normalt, at man når til enighed om at benytte en ydelse, når og hvis det bliver nødvendigt. Det giver anledning til tre spørgsmål: Skal der betales blot for at få adgang til en tjenesteydelse? Hvor meget skal der betales ekstra, hvis tjenesteydelsen bliver brugt i praksis? Hvad sker der, hvis tjenesteydelsen ikke bliver brugt inden for et bestemt år?
57. For det første skal der være en infrastruktur på plads for at kunne tilbyde og opfylde de engagementer, der indgår i en on call-ordning. I nogle tilfælde kan det være rimeligt, at der betales til dækning af infrastrukturomkostninger og et avancetillæg. Tilsvarende kan det i andre tilfælde være rimeligt, at en bruger betaler for at have adgang til infrastrukturen, men at der ikke pålægges ekstra betaling, når den aftalte on call-service bliver aktiveret. Noget andet er, når der anmodes om en specifik tjenesteydelse, som går ud over den almindelige on call-service. I så fald er det rimeligt med et separat, ekstra gebyr og en direkte fakturering.
58. Et koncernmedlem har måske ikke brug for en on call-service i et givet år, men det betyder ikke nødvendigvis, at det ikke vil købe tjenesteydelsen det efterfølgende år. Det betyder heller ikke nødvendigvis, at virksomheden vil få ret til en nedsættelse af det årlige gebyr, fordi den ikke har benyttet sig af ydelsen i et givet år. Gebyret vil mere afhænge af den risiko, som leverandøren er udsat for, og af hvilken risiko brugeren er parat til tage med enårige aftaler.

VII.7. Armslængdepris

59. Som det ofte er blevet sagt, er transfer pricing en kunst og ikke en eksakt videnskab, og på baggrund af forslaget kan der foretages et vist skøn over, hvad der er nødvendigt for at kunne evaluere en afregningspris og sikre, at en bestemt metode er egnet til at vurdere en armslængdepris (OECD 1.12-1.13 og 1.68-1.69).

VII.8. Metodik

60. Det kan ske, at der allerede er vedtaget en metodik, som ikke er beskrevet i OECD's retningslinjer, og som afspejler armslængdevilkårene og den heraf følgende pris (OECD 1.68). Det er ikke meningen, at disse retningslinjer skal træde i stedet for sådanne metoder.

61. Hvis der allerede findes en CUP-pris for en bestemt tjenesteydelse, vil det være mest hensigtsmæssigt at benytte denne pris. For eksempel når den pågældende tjenesteydelse er blevet leveret til uafhængige tredjeparter, eller der er modtaget en tilsvarende tjenesteydelse fra en tredjepart.
62. Ved koncerntinterne tjenesteydelser sker det imidlertid ofte, at det ikke er muligt at finde en passende CUP-pris. Alle de andre OECD-metoder kan være nyttige til at kontrollere, om en tjenesteydelse er leveret efter armslængdeprincippet, men det anføres i dette dokument, at en omkostningsbaseret metode vil være den hyppigst forekomne metode (OECD 7.31).

VII.9. Overvejelser over avancetillæg

63. Da de tjenesteydelser med lav merværdi, der behandles i dette dokument, typisk kun vil føre til et beskedent avancetillæg, er det så meget desto vigtigere at fastlægge et passende omkostningsgrundlag.
64. Når omkostningsgrundlaget for en specifik tjenesteydelse er fastlagt, kan det besluttes, hvilket avancetillæg der i givet fald skal anvendes for disse omkostninger. Ifølge OECD's retningslinjer er det ikke altid, at der bør anvendes et avancetillæg (OECD 7.33 og 7.36). Retningslinjerne går endog videre og foreslår, at selv om et avancetillæg i princippet kan være hensigtsmæssigt, kan en cost benefit-analyse føre til, at en skattemyndighed ikke gør andet end se på fordelingen af omkostninger. (OECD 7.37).
65. I de tilfælde, hvor det er hensigtsmæssigt at benytte et avancetillæg, vil det normalt være af beskeden størrelse, og erfaringen viser, at det typisk vil være på mellem 3 og 10 %, som oftest på ca. 5 %. Det afhænger dog af, hvilke forhold og omstændigheder der kan danne grundlag for et andet avancetillæg.
66. De tjenesteydelser, der behandles i disse retningslinjer, er af en sådan art, at en indgående analyse af de fem sammenlignelighedsfaktorer, herunder den funktionelle analyse, sammen med benchmarking, som omfatter en kvantitativ og kvalitativ screening af de potentielle sammenligningselementer, til at fastslå et passende avancetillæg, kan være alt for ressourcekrævende. Det kan derfor tænkes, at en kontrollør vil overveje en mindre omfattende søgning efter oplysninger til at evaluere det foreslåede avancetillæg. En mindre omfattende søgning skal selvfølgelig alligevel gå gennem armslængdetesten. For at nå frem til et endeligt resultat kan en kontrollør i større eller mindre grad benytte sig af følgende ikke-udtømmende liste:
 - a) Begrundelse og dokumentation, som tjenesteyderen har baseret sig på ved fastsættelsen af avancetillægget.
 - b) Erfaring og viden hos kontrolløren om de avancetillæg, der normalt benyttes ved den type tjenesteydelser, der er omhandlet i disse retningslinjer.
 - c) Mere omfattende dokumentation fra statistiske undersøgelser.
 - d) Praksis og erfaring, som er gjort tilgængelig af f.eks. skattemyndigheder.
67. Det sker sommetider, at der anvendes samme avancetillæg for en række tjenesteydelser, der leveres under én og samme kontrakt. Det kan godt være en

acceptabel løsning, hvis det skønnes, at de pågældende tjenesteydelser ville medføre et tilsvarende avancetillæg, og at en eventuel afvigelse forventes at være minimal.

VIII. DOKUMENTATION

68. I OECD's retningslinjer (punkt 5.4) henvises der til anvendelse af principper om forsvarlig ledelse til at kontrollere, at der benyttes korrekte afregningspriser til skatteformål, og at der er den fornødne dokumentation til støtte for afregningspriserne.
69. Dette tema er genoptaget i punkt 2.3.1 i JTPF's rapport om EU TPD, hvori det siges:
- "Princippet om forsvarlig virksomhedsledelse", der er baseret på økonomiske principper, indebærer, at den form for bevis, som er relevant i forbindelse med transaktioner af større værdi, kan være meget forskellig fra den form for bevis, der er relevant for transaktioner, hvor den samlede værdi er signifikant mindre."
70. Når dette princip anvendes på de tjenesteydelser, som disse retningslinjer fokuserer på, kan det ske, at der ikke foreligger dokumentation og heller ikke skriftlige aftaler. Men at der mangler skriftlig dokumentation, bør ikke være en afgørende faktor for afvisning af en tjenesteydelse eller en fordel. Det bør snarere indgå som et element blandt flere, der ligger til grund for den beslutning, der træffes (OECD 7.18).
71. I betragtning af det kumulative aspekt i denne tilgang (behandling af rutinemæssige tjenesteydelser, accept af bestemte kritiske forudsætninger, aflevering af redegørelse om dokumentation og forklaring på omkostningspuljer) kan man gå ud fra, at der allerede er indleveret støttedokumentation.
72. Det kan dog være nyttigt at minde om, hvad der kan indgå i en nyttig og passende dokumentation:
- a) En redegørelse som beskrevet ovenfor.
 - b) Skriftlige aftaler.
 - c) En omkostningspulje som beskrevet ovenfor.
 - d) Begrundelse for den anvendte OECD-metode.
 - e) Kontrol af den anvendte armslængdepris.
 - f) Faktureringsystem og fakturaer – se redegørelsen.
73. Det skal bemærkes, at oplysninger fra en enkelt kilde (f.eks. en skriftlig aftale) også kan omfatte oplysninger, som kræves af en anden kilde (f.eks. en redegørelse). Ved en udstrakt brug af it-systemer er der også mulighed for at få adgang til andre detaljer, hvorved det kan blive unødvendigt at hente mere udførlig primærdokumentation.

IX. EFTER KONTROLLEN

74. Det anbefales, at redegørelsen om dokumentation efter afslutningen af den ovenfor beskrevne procedure bliver et referencedokument for senere sager, og at der regelmæssigt sker opdatering heraf.
75. Hvis der forsat skal være en effektiv ressourceudnyttelse, vil det være hensigtsmæssigt også at se på, hvad der er konstateret ved en tidligere kontrol. Der kan undtagelsesvis vedtages en indberetningsprocedure, som angiver status quo, men med en eventuel prisjustering, bortset fra hvis en skattemyndighed får oplysninger om andet.
76. Skattemyndighederne bør overveje, om det vil være hensigtsmæssigt at udveksle oplysninger, og en multinational virksomhed kan anse det for nyttigt, at lade dette særlige område indgå som en del af sin EU TPD-politik
77. Som det fremgår af adfærdskodeksen om EU TPD bør medlemsstaterne ikke pålægge sanktioner i forbindelse med dokumentation, hvis skatteyderen har handlet i god tro, på fornuftig vis og inden for en rimelig tid med hensyn til at levere de ovennævnte oplysninger.
78. En kontrol kan føre til en justering. Hvis justeringen er en konsekvens af, at en bestemt omkostning er blevet afvist, skal denne beslutning begrundes, således at omkostningen eventuelt kan reallokeres, og at princippet om, at alle omkostninger skal kunne allokeres, opretholdes.
79. En justering kan så danne grundlag for en gensidig aftaleprocedure i en dobbeltbeskatningsaftale og/eller voldgiftskonventionen. I så fald vil det være rimeligt at henlede de kompetente myndigheders opmærksomhed på, at retningslinjerne er blevet anvendt. Hvis der ikke fremkommer nye elementer, kan justeringen accepteres uden yderligere undersøgelser.

X. KONKLUSIONER

80. JTPF konkluderer, at det med disse retningslinjer vil blive lettere at evaluere og godkende, at armslængdeprincippet er blevet anvendt i hovedparten af de sager, som falder ind under anvendelsesområdet for disse retningslinjer.
81. JTPF konstaterer, at denne rapport er specifikt rettet mod tjenesteydelser med lav merværdi, men nogle af de kritiske forudsætninger og elementer vil også kunne anvendes på mere komplekse tjenesteydelser med høj merværdi.
82. JTPF vil løbende holde øje med virkningerne af disse retningslinjer og især være opmærksom på, om de omhandlede avancetillæg bliver ved med at være relevante.

Bilag 1: Liste over almindelige koncerninterne tjenesteydelser, som vil kunne falde ind under anvendelsesområdet for nærværende dokument.

A. Tjenesteydelser inden for informationsteknologi, f.eks.:

- A.1. opbygning, udvikling og forvaltning af informationssystemet
- A.2. undersøgelse, udvikling, installation og regelmæssig/ekstraordinær vedligeholdelse af software
- A.3. undersøgelse, udvikling, installation og regelmæssig/ekstraordinær vedligeholdelse af hardwaresystemet
- A.4. levering og overførsel af data samt
- A.5. backuptjenester.

B. Tjenesteydelser vedrørende personale, f.eks.:

- B.1. lovgivning, kontrakter, administrative anliggender, social sikkerhed og skattemæssige anliggender i forbindelse med almindelig og ekstraordinær personaleforvaltning
- B.2. personaleudvælgelse og -ansættelse
- B.3. vejledning vedrørende karrieremuligheder
- B.4. vejledning vedrørende ordninger om kompensation og andre ydelser (herunder aktieoptionsplaner)
- B.5. definition af personaleevaluering
- B.6. personaleuddannelse
- B.7. levering af personale i kortere perioder
- B.8. koordinering og deling af personale midlertidigt eller permanent samt afskedigelser.

C. Tjenesteydelser inden for markedsføring, f.eks.:

- C.1. undersøgelse, udvikling og koordinering af markedsføringsaktiviteter
- C.2. undersøgelse, udvikling og koordinering af salgskampagner
- C.3. undersøgelse, udvikling og koordinering af reklameaktiviteter
- C.4. markedsundersøgelser
- C.5. udvikling og forvaltning af internetsted
- C.6. udgivelse af blade, der distribueres til kunder i datterselskabet (også når de vedrører hele koncernen).

D. Tjenesteydelser af juridisk art, f.eks.:

- D.1. hjælp til opstilling og gennemgang af kontrakter og aftaler
- D.2. løbende juridisk rådgivning
- D.3. udarbejdelse og bestilling af udtalelser af juridisk og skattemæssig art
- D.4. hjælp til opfyldelse af lovmæssige forpligtelser
- D.5. hjælp i forbindelse med retsstridigheder
- D.6. central forvaltning af kontakter til forsikringsselskaber og forsikringsmæglere
- D.7. skatterådgivning
- D.8. undersøgelser af transfer pricing og
- D.9. beskyttelse af immateriel ejendom.

E. Tjenesteydelser inden for bogføring og administration, f.eks.:

- E.1. hjælp til forberedelse af budget og driftsplaner, føring af obligatoriske bøger og regnskaber
- E.2. hjælp til forberedelse af periodiske regnskaber, årsbalancer og ekstraordinære balancer eller afregninger (bortset fra det konsoliderede regnskab)
- E.3. hjælp til efterlevelse af skattemæssige forpligtelser, f.eks. udfyldelse af selvangivelser, beregning og betaling af skatter osv., databehandling
- E.4. revision af datterselskabets regnskab samt faktureringsstyring.

F. Tekniske tjenesteydelser, f.eks.:

- F.1. hjælp i forbindelse med installationer, maskiner, udstyr, processer osv.
- F.2. planlægning og udførelse af almindeligt og ekstraordinært vedligehold af bygninger og installationer
- F.3. planlægning og udførelse af almindelig og ekstraordinær omstrukturering af bygninger og installationer
- F.4. overførsel af teknisk knowhow
- F.5. retningslinjer for produktinnovation
- F.6. produktionsplanlægning til minimering af overskudskapacitet og effektiv dækning af efterspørgsel
- F.7. hjælp til planlægning og gennemførelse af investeringer
- F.8. effektivitetskontrol og
- F.9. ingeniørtjenester.

G. Tjenesteydelser vedrørende kvalitetskontrol, f.eks.:

- G.1. kvalitetsstrategier og kvalitetsstandarder for produktion og levering af tjenesteydelser
- G.2. hjælp til opnåelse af kvalitetscertifikater (f.eks. ISO 9000) og
- G.3. opstilling og gennemførelse af programmer vedrørende kundetilfredshed.

H. Andre tjenesteydelser:

- H.1. tjenesteydelser vedrørende strategi- og forretningsudvikling, såfremt der er en forbindelse til et eksisterende eller kommende datterselskab
- H.2. virksomhedssikkerhed
- H.3. forskning og udvikling
- H.4. forvaltning af ejendomme og installationer
- H.5. logistiske tjenesteydelser
- H.6. lagerforvaltning
- H.7. rådgivning om transport og distributionsstrategi
- H.8. tjenesteydelser vedrørende oplagring
- H.9. indkøb og anskaffelse af råvarer
- H.10. omkostningsreduktion
- H.11. emballeringstjenesteydelser.

Bilag 2: Ikke-udtømmende og ikke-bindende liste over aktionæromkostninger (afsnit i kursiv er fra OECD's retningslinjer).

Ud fra de diskussioner, der fandt sted på mødet i JTPF i marts 2009, kan det konkluderes, at omkostningerne i denne tabel generelt kan anses for at være til fordel for moderselskabet. JTPF konkluderede dog, at det altid vil være nødvendigt i forbindelse med analysen at stille følgende spørgsmål til hver enkelt af de anførte omkostninger: Er den til fordel for hele koncernen? Er den kun til fordel for moderselskabet? Bør den allokeres ud til datterselskaberne, eller bør den anses for at være til fordel for et bestemt datterselskab? Disse spørgsmål kan kun besvares ved at se på hver enkelt sag.

	Beskrivelse af omkostninger, der skal betragtes som aktionæromkostninger	Kommentarer
a.	<i>Omkostninger til aktiviteter vedrørende den juridiske struktur af selve moderselskabet (se OECD's retningslinjer, pkt. 7.10a)</i>	Generelt aktionæromkostninger, men se nedenfor
a.1.	<i>omkostninger til aktionærmøder i moderselskabet, herunder reklameomkostninger</i>	Aktionæromkostninger
a.2.	<i>omkostninger til udstedelse af aktier i moderselskabet</i>	Aktionæromkostninger
a.3.	omkostninger til direktionen i moderselskabet, som vedrører en direktørs almindelige opgaver som medlem af direktionen	Ifølge OECD's rapport fra 1984 kan direktionsmedlemmer udføre opgaver, som er til fordel for datterselskaberne, således at det kun er en del af omkostningerne til direktionen, der kan betragtes som aktionæromkostninger. Det kan være tilfældet, når en eller flere direktører har kvalifikationer og færdigheder, som går ud over den rene direktionsfunktion og omfatter knowhow og færdigheder, der er relevante for datterselskabernes virksomhed. <u>JTPF's konklusioner:</u> Det er altid hensigtsmæssigt at se på hver enkelt sag, fordi en direktør eller et direktionsmedlem kan udføre opgaver (delvis eller fuldstændigt), som specifikt er til fordel for en eller nogle datterselskaber, og derfor skal allokeres.
a.4.	omkostninger til moderselskabets overholdelse af skattereglerne	Aktionæromkostninger

	(selvangivelser, bogføring osv.)	
b.	<i>omkostninger vedrørende rapporteringskrav for moderselskabet, inklusive konsolideringen af rapporter (se OECD's retningslinjer, pkt. 7.10b)</i>	Aktionæromkostninger
b.1.	Omkostninger til moderselskabets konsoliderede regnskabsrapport	Aktionæromkostninger
b.2.	Omkostninger til koncernens konsoliderede regnskaber	<p><u>JTPF's konklusioner:</u></p> <p>Berørte omkostninger: alle omkostninger, der er nødvendige for konsolidering på alle niveauer.</p> <p>Det kan ske, at omkostningerne vedrører moderselskabet eller datterselskabet, og spørgsmålet er så, hvem der har fordel heraf? Der kan være en parallel fordel for datterselskaberne, men konsolidering er en opgave for koncernen som sådan. Nogle medlemmer har forklaret, at i praksis bliver lokale omkostninger til datterselskaberne ikke debiteret moderselskabet, fordi det ville være alt for bekosteligt at skulle identificere og adskille disse omkostninger</p>
b.3.	omkostninger til anvendelse og overholdelse af grænseoverskridende skattekonsolidering. Skattelovgivningen i nogle medlemsstater omhandler grænseoverskridende skattekonsolidering, som kræver, at moderselskabet indsamler oplysninger fra datterselskaberne og opfylder formelle krav som for eksempel at foretage skattemæssige justeringer i udenlandske datterselskabers regnskaber for at kunne beregne den konsoliderede indtægt med henblik på selskabsskat. Disse omkostninger er udelukkende til fordel for moderselskabet	<p>Aktionæromkostninger</p> <p>Selv om datterselskabet i sjældne tilfælde kan have en fordel af konsolideringen, for eksempel ophævelse af kildeskat, som ellers ville blive anvendt i moderselskabets land ved betalinger, som foretages af moderselskabet.</p>
b.4.	omkostninger til revision i moderselskabet	Aktionæromkostninger
c.	<i>Omkostninger til anskaffelse af kapital til erhvervelse af dets [moderselskabets] interesser (se OECD's retningslinjer,</i>	Aktionæromkostninger

	pkt. 7.10c)	
d.	<i>Omkostninger til forvaltning og kontrol (overvågning) vedrørende forvaltning og beskyttelse af investeringer i interesser, medmindre en uafhængig part ville have været villig til at betale for eller selv udføre opgaven</i>	Anses normalt for at være aktionæromkostninger
d.1.	Omkostninger for moderselskabet til revision af datterselskabets regnskaber, hvis revisionen udelukkende udføres i moderselskabets interesse	Aktionæromkostninger Men hvis revisionen også er i datterselskabets interesse, er der delvis tale om en koncerntjenesteydelse: det er tilfældet, når revisionen er obligatorisk ifølge loven i den stat, hvor datterselskabet er etableret, når revisionsberetningen bliver offentliggjort sammen med regnskabet for datterselskabet eller offentliggjort på datterselskabets websted eller bliver brugt af datterselskabet (f.eks. bliver givet til en bank, når datterselskabet beder om et lån, eller bliver brugt af ledelsen i selve datterselskabet).
d.2.	Omkostninger til udarbejdelse og revision af datterselskabets regnskaber i overensstemmelse med regnskabsprincipperne i moderselskabets stater (f.eks. US GAAP)	Aktionæromkostninger, medmindre denne aktivitet har en positiv indvirkning på datterselskabets virksomhed i sig selv, og ikke blot fordi det tilhører koncernen. Det kan være tilfældet, når et regnskab, der er udarbejdet på grundlag af regnskabsprincipperne i moderselskabet, bliver brugt af moderselskabet selv på tjenesteydelser til datterselskabet, såsom markedsanalyser, budgetlægning osv.
d.3.	Omkostninger til informationsteknologi	<u>JTPF's konklusioner:</u> Disse omkostninger bliver sjældent udelukkende henført til fordel for moderselskabet. Derfor er det nødvendigt at se på hver enkelt sag.
d.4.	Omkostninger til den almindelige gennemgang af de affilerede selskabers resultat, hvis de ikke har forbindelse med levering af rådgivning til datterselskaberne	<u>JTPF's konklusion:</u> Disse omkostninger kan tilskrives udelukkende moderselskabet og er i så fald kun aktionæromkostninger, men i

		mange tilfælde kan det også være med til at forbedre forvaltningen i datterselskabet, og der skal i så fald foretages en allokering
e.	Omkostninger til omorganisering af koncernen, til erhvervelse af nye medlemmer eller til ophør af en afdeling	<p><u>JTPF's konklusioner:</u></p> <p>OECD er for øjeblikket i færd med at drøfte omstrukturering af virksomheder, og konklusionerne herfra kan vise sig at være nyttige.</p> <p>Der blev forslået at se på hver sag for sig, fordi der også ville kunne være en direkte fordel for den omstrukturerede enhed.</p> <p>OECD's kommentarer: OECD konstaterer, at det i TPG 7.12 er anført, at omkostninger til analyse af spørgsmålet om, hvorvidt koncernen skal omorganiseres, om der skal erhverves nye medlemmer, eller om en afdeling skal ophøre. Dette er et signifikant mere snævert anvendelsesområde. OECD er af den opfattelse, at omstrukturingsomkostninger som afskrivninger på aktiver, ophør af ansættelseskontrakter osv. ikke skal behandles som aktionæromkostninger eller som en tjenesteydelse, men at det snarere skal undersøges fra sag til sag, hvilken enhed der skal bære disse omkostninger, afhængigt af især parternes rettigheder og andre aktiver.</p> <p>I OECD's diskussionsoplæg om transfer pricing-aspektet ved omstrukturering af virksomheder, er der en del diskussion om, hvilken enhed inden for en multinational koncern der skal bære omkostningerne til omstrukturering, og OECD kommer til den foreløbige konklusion, at afhængigt af forholdene og omstændighederne i sagen kan det være den omstrukturerede enhed, en anden koncernenhed, som får fordel af en relokalisering af aktiviteter, moderselskabet, flere koncernenheder osv.</p>

f.	Omkostninger til børsintroduktion af moderselskabet og omkostninger til aktiviteter i tilknytning til børsnoteringen af moderselskabet i årene efter introduktionen (f.eks. forberedelse af dokumenter til børsens kontrolinstans).	Aktionæromkostninger
g.	Moderselskabets omkostninger til investorforbindelser	Aktionæromkostninger
g.1.	omkostninger til pressekonferencer og anden kommunikation med i) aktionærer i moderselskabet, ii) finansanalytikere, iii) fonde og iv) andre interessenter i moderselskabet	
h.	Undersøgelse og implementering af datterselskabernes kapitalstruktur	Tilgang sag for sag
i.	Omkostninger til forøgelse af datterselskabets aktiekapital	Tilgang sag for sag
j.	Andre aktiviteter, der kan betragtes som aktionæraktiviteter: Aktiviteter vedrørende vedtagelse og håndhævelse af lovbestemte regler og adfærdsregler vedrørende "god selskabsledelse" i selve moderselskabet eller koncernen som helhed	Aktionæromkostninger

Tillæg II

Rapport om EU-eksterne trepartssager

1. INDLEDNING

1. I overensstemmelse med drøftelserne i Det Fælles EU-forum for Interne Afregningspriser (JTPF) på møderne den 23. oktober 2007 og 21. februar 2008 blev en undergruppe bedt om at drøfte spørgsmålet om interne afregningspriser i trepartssager. Undergruppen mødtes i Bruxelles den 15. januar 2008, den 29. april 2008, den 8. juli 2008 og den 23. januar 2009.
2. Denne rapport er baseret på arbejdet i undergruppen, som blev præsenteret på plenarmødet i marts 2009.
3. I denne rapport fra JTPF er der nogle ikke-bindende forslag til løsning af tvister i forbindelse med sager om interne afregningspriser i EU-eksterne trepartssager, sådan som de er defineret i det følgende, men det betyder ikke noget, om sådanne sager er helt eller delvis dækket af EU's voldgiftskonvention.
4. Det er heller ikke hensigten, at de kompetente myndigheders indsats i EU-eksterne trepartssager skal give større sikkerhed end i EU-trepartssager, og heller ikke, at definitionen af EU-eksterne sager hindrer adgang til voldgiftskonventionen, blot fordi der er involveret et tredjeland.

2. DEFINITION AF TREPARTSSAGER (VED EN GENSIDIG AFTALEPROCEDURE)

5. For at få en mere målrettet diskussion i JTPF blev det foreslået, at der skulle vedtages en definition af trepartssager, som hverken er for bred eller for smal. Den vedtagne definition er den samme som den, der indgår i rapporten om EU-trepartssager.
6. I dette dokument forstås der ved en trepartssag en sag, hvor to stater ved en gensidig aftaleprocedure ikke fuldt ud kan løse problemer med dobbeltbeskatning i en sag om interne afregningspriser, når de anvender armslængdeprincippet, fordi en forbundet virksomhed [som defineret i voldgiftskonventionen], der er beliggende i et tredjeland og identificeret af de to kompetente myndigheder i EU (på grundlag af den sammenlignende analyse omfattende en funktionsanalyse og andre faktuelle elementer) har haft en signifikant indflydelse på, at der er opnået et resultat, som er i strid med armslængdeprincippet, i en kæde af relevante transaktioner eller kommercielle/finansielle forbindelser, og hvor dette anerkendes af skatteyderen, som er offer for dobbeltbeskatningen og har ønsket den gensidige aftaleprocedure.
7. Der kan skelnes mellem to typer af sager:
 - sager, hvor alle berørte forbundne selskaber er beliggende inden for EU (i det følgende benævnt EU-trepartssager)
 - sager, hvor det forbundne selskab, der er identificeret som værende årsagen til, at resultaterne i en kæde af relevante transaktioner eller

kommercielle/finansielle forbindelser var i strid med armslængdeprincippet, er beliggende uden for EU (i det følgende benævnt EU-eksterne trepartssager).

3. POTENTIELLE TILGANGE TIL EU-EKSTERNE TREPARTSSAGER

3.1. Aftalenetværk

3.1.1. Forbedring og udvidelse af aftalenetværket

8. I mangel af en dobbeltbeskatningsaftale eller såfremt en sådan aftale ikke indeholder en bestemmelse om en gensidig aftaleprocedure, er der ingen klar procedure for, hvordan man lettest undgår dobbeltbeskatning. Til at afhjælpe denne situation anses det for helt afgørende, at der er et omfattende netværk af aftaler mellem EU's medlemsstater og med tredjelande, som indeholder en effektiv artikel om den gensidige aftaleprocedure.

3.1.2. Inddragelse af artikel 25, stk. 5, i modeloverenskomsten fra Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (OECD)

9. Ved anvendelse af den gensidige aftaleprocedure i de fleste nuværende dobbeltbeskatningsaftaler er der ikke *krav* om, at de kompetente myndigheder skal nå til enighed for at undgå dobbeltbeskatningen, men kun, at de skal *bestræbe sig* mest muligt for at løse sagen. Hvis de kompetente myndigheder på trods af disse bestræbelser ikke kan nå til enighed, kan resultatet blive påligning af dobbeltbeskatning eller beskatning, som ikke er i overensstemmelse med beskatningsaftalen. Denne situation giver anledning til store bekymringer hos skatteydere og kompetente myndigheder. OECD er under sit arbejde med artikel 25, stk. 5, i modelkonventionen nået frem til, at der skal være mulighed for obligatorisk voldgift.

10. Ifølge punkt 64 i OECD's kommentar til denne bestemmelse er stk. 5 i artikel 25 *...derfor en udvidelse af den gensidige aftaleprocedure, som tjener til at gøre denne procedure mere effektiv ved at sikre, at hvis de kompetente myndigheder ikke kan nå til enighed om et eller flere spørgsmål og dermed forhindrer en løsning af sagen, vil det stadig være muligt at løse sagen ved at henvise disse spørgsmål til en voldgiftsafgørelse ...*

11. Såfremt bilaterale dobbeltbeskatningsaftaler indeholder en sådan klausul, vil effektiviteten af den gensidige aftaleprocedure derfor blive styrket.

12. Det kan også være nyttigt, hvis EU's medlemsstater vil kunne angive, om de i forbindelse med forhandling eller revision af deres beskatningsaftaler vil foreslå indførelse eller ej af artikel 25, stk. 5, i OECD's modeloverenskomst.

13. Der blev også drøftet visse praktiske aspekter af indførelsen af den nye artikel 25, stk. 5. Der blev henvist til, at de kompetente myndigheder ved anvendelsen af artikel 25, stk. 5, i OECD's modeloverenskomst i bilaterale beskatningsaftaler kunne få vanskeligheder med gennemførelsen i mangel af klare regler om, for eksempel hvordan der oprettes en rådgivende kommission, hvordan medlemmerne skal vælges, hvordan omkostningerne skal fordeles, hvilket sprog der skal anvendes, hvordan der udvælges et punkt af helheden osv.). Det vil kunne føre til meget lange procedurer og

risiko for, at voldgiftsproceduren i artikel 25, stk. 5, i sidste instans bliver opgivet. Den anvendelsesmodel ("sample mutual agreement on arbitration"), som findes i et bilag til OECD's opdatering af kommentaren til artikel 25, kan være nyttig i den forbindelse.

3.2. Løsning fra sag til sag

14. Der er følgende muligheder, når der skal findes en løsning, men det skal understreges, at det er forholdene og omstændighederne i de enkelte sager, der i sidste instans vil være afgørende for, hvilken løsning der er den bedste.

3.2.1. Prospektiv løsning af spørgsmålet: Forhåndsaftaler om prisafregning (APA)

15. En mulig tilgang er at indgå en forhåndsaftale om prisafregning vedrørende transaktionerne for at undgå, at spørgsmålet dukker op inden for de kommende år. Ved at indgå en forhåndsaftale kan de kompetente myndigheder desuden blive enige om at anvende forhåndsaf-talen på tidligere år, der er omfattet af de igangværende gensidige aftaleprocedurer, gennem en officiel eller uformel aftale, hvor der bliver taget hensyn til de muligheder, der er ifølge national lovgivning.
16. Hvad angår spørgsmålet om eventuel efterregulering, henviste undergruppen til punkt 8.3 i retningslinjerne for APA i EU, der indgår som et bilag til meddelelsen fra Kommissionen til Rådet, Europa-Parlamentet og det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalg om det arbejde, der i det fælles EU-forum for interne afregningspriser er gennemført om tvistundgåelses- og udredningsprocedurer samt retningslinjer for forhåndsaf-taler om interne afregningspriser i EU (KOM(2007) 71 endelig) af 26. februar 2007, hvor der står:

"8.3. Efterregulering

58. Efterregulering kan – hvis den nationale lovgivning tillader det – overvejes, hvis det afhjælper tvister eller forhindrer dem i at opstå på et tidligere tidspunkt.

Efterregulering bør kun betragtes som et sekundært udfald af APA-aftalen og bør kun foretages, hvis det er formålstjenligt efter sagens omstændigheder. For at efterregulering kan være en hensigtsmæssig løsning, må de forudgående perioders forhold og omstændigheder svare til dem, der gælder for APA-aftalen.

Der bør kun foretages efterregulering i APA-aftalen, hvis skatteyderen er indforstået hermed.

En skattemyndighed kan benytte sig af de gængse nationale foranstaltninger, hvis den som led i APA-processen finder oplysninger, der kan påvirke beskatningen i tidligere perioder. Men skattemyndighederne skal orientere skatteyderen om sådanne påtænkte foranstaltninger, så skatteyderen får lejlighed til at redegøre for tilsyneladende uoverensstemmelser, inden skatten for tidligere perioder omberegnes."

For yderligere kommentarer henvises til punkt 77 i APA-rapporten.

3.2.2. Artikel 25, stk. 3, i OECD's modelkonvention

17. Artikel 25, stk. 3, i OECD's modelkonvention kan, hvis den medtages i de relevante aftaler mellem parterne, fortolkes således, at anvendelsesområdet for artikel 25 udvides til at omfatte løsning af tvister vedrørende justering af afregningspriser i tilfælde af EU-eksterne trepartssager vedrørende afregningspriser, og giver mulighed for en tresidet tilgang, der kan forhindre dobbeltbeskatning. Men ikke alle dobbeltbeskatningsaftaler følger ordlyden i modelkonventionen, hvilket ellers kunne lette fortolkningen.
18. I sådanne tilfælde er der den mulighed, at der indgås en separat og specifik (bilateral/multilateral) protokol / (tillægs-)konvention til at løse sådanne sager. Men for at få godkendt denne protokol / (tillægs-)konvention skal den måske gennem et lovgivende organ for at blive vedtaget, hvilket kan tage lang tid.

3.2.3. Voldgiftskonventionen og tredjelande

19. Det kan være nyttigt at se på i hver enkelt sag, om bestemmelserne i voldgiftskonventionen kan udvides til at omfatte et tredjeland ud fra artikel 35 og 36 i Wienerkonventionen om traktatretten, som forudsætter samtykke fra et tredjeland til sådanne rettigheder eller forpligtelser. Det kan ske, at de kompetente myndigheder overvejer at bruge dette instrument for at inddrage tredjelandet i proceduren. Denne udvidelse vil kun være bindende for de kompetente myndigheder, der er involveret i den specifikke sag.
20. I artikel 35 og 36 i Wienerkonventionen om traktatretten står der:

"Artikel 35: Traktater, der pålægger tredjestater forpligtelser.

En forpligtelse for en tredjestat opstår gennem en bestemmelse i en traktat, hvis deltagerne i traktaten har til hensigt gennem bestemmelsen at skabe forpligtelsen, og tredjestaten udtrykkeligt godkender denne forpligtelse skriftligt.

Artikel 36: Traktater, hvis bestemmelser skaber rettigheder for tredjestater.

En rettighed for en tredjestat opstår gennem en bestemmelse i en traktat, hvis det er deltagernes hensigt med bestemmelsen at tilstå denne rettighed enten til tredjestaten eller til en gruppe af stater, som den tilhører, eller til alle stater, og tredjestaten giver sit samtykke hertil. Medmindre traktaten bestemmer andet, forudsættes dens samtykke at foreligge, så længe det modsatte ikke er tilkendegivet.

En stat, som udøver en rettighed i overensstemmelse med stk. 1, skal overholde de betingelser for dens udøvelse, der måtte være foreskrevet i traktaten eller fastslået i overensstemmelse med traktaten."

3.3. Proceduremæssige aspekter

3.3.1. Skatteyderens rolle

21. JTPF erkender, at skatteyderen spiller en væsentlig rolle i EU-eksterne trepartssager.

22. Selv om den gensidige aftaleprocedure primært er en procedure mellem skattemyndigheder, kan der i betragtning af de særlige forhold i trepartssager ske en større inddragelse af skatteydere i proceduren, for eksempel ved at give flere nødvendige oplysninger og oplysninger, der kan skabe større klarhed over faktuelle forhold
23. I den forbindelse skal det også tilføjes, at det primært er skatteyderen, der skal kunne påvise den eller de kommercielle / finansielle forbindelser, der fører til dobbeltbeskatning. Skatteyderen skal fremlægge en fyldestgørende analyse af alle relevante forhold og give en dokumenteret begrundelse, på grundlag af hvilken de kontraherende stater kan starte den relevante procedure. En vedtagelse af begreberne i Den Europæiske Unions adfærdskodeks for dokumentation om interne afregningspriser for forbundne foretagender (EU TPD) vil kunne være til stor hjælp.
24. Skatteyderen bør snarest muligt informere de kompetente myndigheder om, at der er involveret en eller flere andre parter et eller flere tredjelande. Uden sådanne oplysninger kan det nemlig være umuligt at løse sagen på grund af de forskellige frister, der skal overholdes. Det er i såvel skattemyndighedernes som skatteyderens eller skatteydernes interesse, at de er samarbejdsvillige for hurtigt at kunne nå frem til en løsning. Det indebærer, at oplysninger skal udveksles og dokumentation indleveres i god tid af alle interessenter (herunder skattemyndighederne).

3.3.2. Koordinerede tiltag mellem kompetente myndigheder i EU

25. I en konstateret EU-ekstern trepartssag er det af afgørende betydning, at de kompetente myndigheder fra et tredjeland deltager for at undgå dobbeltbeskatning. De kompetente myndigheder i EU bør blive enige om, hvordan sagen skal drøftes, og hvem der skal tage den første kontakt til den relevante kompetente myndighed i tredjelandet for at indlede en procedure, der kan føre til en effektiv gennemførelse af den gensidige aftaleprocedure.

3.3.3. Udvidelse af toårsfristen

26. For at de involverede kompetente myndigheder får tid nok til at nå frem til en passende, acceptabel løsning, kan det eventuelt overvejes at benytte artikel 7, stk. 4, ifølge hvilken der ved gensidig aftale og med tilslutning fra de berørte forbundne foretagender vil kunne ske en forlængelse af den toårige frist i artikel 7, stk. 1. Hvis denne mulighed/løsning bliver valgt, anbefales det stærkt, at parterne også på forhånd bliver enige om, hvornår den toårige frist ophører, og at de ikke vælger en ubegrænset forlængelse. På den måde er skatteyderens rettigheder sikret, og skattemyndighederne vil kunne arbejde på at finde en rimelig løsning, selv om det skulle tage længere tid end sædvanligt ifølge artikel 7 i voldgiftskonventionen.

4. KONKLUSION

27. Med de praktiske erfaringer, som JTPF har gjort til dato, mener JTPF ikke, at man kan komme længere med diskussionerne. Men situationen kan udvikle sig, og lande og virksomheder kan få mere erfaring på området, og dermed kan punktet igen komme tilbage til JTPF's arbejdsprogram.
- 28.