



EUROPA-KOMMISSIONEN

Bruxelles, den 19.9.2012
COM(2012) 516 final

**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 juli 2010 – juni 2012 og hertil knyttede forslag**

- 1. Rapport om små og mellemstore virksomheder og interne afregningspriser og**
- 2. Rapport om omkostningsbidragsordninger vedrørende tjenesteydelser, der ikke
afføder immaterielle rettigheder**

DA

DA

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 juli 2010 – juni 2012 og hertil knyttede forslag

1. Rapport om små og mellemstore virksomheder og interne afregningspriser og
2. Rapport om omkostningsbidragsordninger vedrørende tjenesteydelser, der ikke afføder immaterielle rettigheder

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.

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

For at afhjælpe dette nedsatte Kommissionen i oktober 2002 et fælles EU-forum for interne afregningspriser (JTPF)², en ekspertgruppe, som skulle finde pragmatiske løsninger på problemer, som måtte opstå i forbindelse med anvendelsen af armslængdeprincippet, især i EU. I 2011 blev JTPF's mandat fornyet og forlænget indtil den 31. marts 2015 ved en afgørelse truffet af Kommissionen³.

I denne meddelelse berettes der om arbejdet i JTPF i perioden juli 2010 til juni 2012, og der drages konklusioner om det kommende arbejde i ekspertgruppen.

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.

³ Afgørelse 2011/C 24/03 af 25. januar 2011 (EUT C 24 af 26.1.2011, s. 3).

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

JTPF mødtes seks gange i perioden juli 2010 til juni 2012. Der blev udarbejdet detaljerede rapporter om to emner. Den ene rapport omhandler konkrete betragtninger om interne afregningspriser og små og mellemstore virksomheder i EU, og den anden omhandler en særlig koncernintern ordning, en såkaldt omkostningsbidragsordning. Der blev også foretaget overvågning for at vurdere, i hvor høj grad tidligere JTPF-initiativer var blevet gennemført. I kølvandet på fornyelsen af dets mandat vedtog forummet i juni 2011 en ajourført forretningsorden og et nyt arbejdsprogram for perioden 2011-2015. I perioden blev der påbegyndt drøftelser, der endnu ikke er afsluttet, om følgende emner i arbejdsprogrammet: risikobaserede strategier for interne afregningspriser, problemer vedrørende dobbeltbeskatning, som skyldes sekundære justeringer og udligningsjusteringer/justeringer i slutningen af året. JTPF vil fortsat drøfte disse problemstillinger og have dem for øje på de kommende møder.

2.1. JTPF's konklusioner vedrørende små og mellemstore virksomheder og interne afregningspriser

Et generelt træk ved interne afregningspriser er den administrative byrde for såvel skatteborgere som skattemyndigheder. De volder især vanskeligheder for de små og mellemstore virksomheder (SMV'er) som følge af deres manglende viden, erfaring med området og ressourceknaphed. Det volder også skattemyndighederne problemer at håndtere SMV'erne, da de skal finde den rette balance mellem at håndhæve skattebestemmelserne ens for alle under hensyntagen til deres egne ressourcer og costbenefitbetragtninger og samtidig undgå administrative byrder og unødvendige skattemæssige konflikter for SMV'er og indbyrdes mellem skattemyndighederne.

JTPF anerkender SMV'ernes afgørende betydning for EU's økonomi, og forummet har derfor gennemført en undersøgelse af udfordringerne og stillet forslag til en forbedring af SMV'ernes vilkår, for så vidt angår interne afregningspriser. Selv om interne afregningspriser langt fra vedrører alle SMV'er, kan det absolutte antal virksomheder, der bliver berørt heraf, imidlertid være ret højt.

Rapporten indeholder adskillige henstillinger til en mere ensartet håndtering af de konkrete krav til SMV'erne i forbindelse med interne afregningspriser. Den omhandler de forskellige faser i SMV'ernes overholdelse af bestemmelserne om interne afregningspriser.

Hvad angår definitionen af SMV'er, præciseres det i rapporten, at formålet med rapporten ikke er at få fastlagt en fælles definition af SMV'er med henblik på beskatning. Der henstilles imidlertid til, at medlemsstaterne bygger videre på de kriterier, der allerede anvendes i Kommissionens henstilling 2003/361/EF⁴ (samlet balance, omsætning, antallet af beskæftigede), når de overvejer, hvordan de skal definere en SMV.

For så vidt angår overholdelsen af bestemmelserne om interne afregningspriser, indeholder rapporten bedste praksis og anbefalede retningslinjer med hensyn til forudgående revision, revision og tvistbilæggelse. I rapporten anføres

⁴ Kommissionens henstilling af 6. maj 2003 om definitionen af mikrovirksomheder, små og mellemstore virksomheder (EUT L 124 af 20.5.2003, s. 36).

proportionalitetsprincippet som en fornuftig strategi, der kan anvendes i forbindelse med overvejelserne om SMV'ernes behov, skattemyndighedernes krav og SMV'ernes mulighed for at opfylde disse krav.

Med hensyn til den forudgående revision henstilles det i rapporten til, at der sikres et informationssted, som er tilgængeligt for SMV'erne, og til at SMV'erne i stigende grad orienteres om processer, der giver sikkerhed på forhånd. I rapporten opfordres medlemsstaterne desuden til at udvikle forenklingsforanstaltninger med henblik på at mindske den byrde, som påhviler SMV'erne i forbindelse med overholdelsen af reglerne. For så vidt angår revisionsfasen henstilles der i rapporten til, at der anvendes pragmatiske løsninger, som kan baseres på andre medlemsstaters erfaringer og tidligere rapporter udarbejdet af JTPF. Når SMV'erne revideres, bør de behandles korrekt. I tilfælde af tvistbilæggelse henstilles der i rapporten til, at der bliver tilskyndet til indførelse af hasteprocedurer for tvistbilæggelse i forbindelse med ukomplicerede småkrav fremsat af SMV'er og til, at mulighederne for indbyrdes kontakt mellem revisorerne bliver undersøgt og gennemført inden for rammerne af den gensidige aftaleprocedure og den såkaldte voldgiftskonvention⁵.

Rapporten afsluttes med en anerkendelse af SMV'ernes særlige behov for så vidt angår overholdelsen af bestemmelserne om interne afregningspriser. Det konkluderes, at det er afgørende, at opfølgningen på rapportens konklusioner og henstillinger sker i overensstemmelse med en fleksibel anvendelse af proportionalitetsprincippet. JTPF vil få til opgave at overvåge virkningerne af de anbefalinger, som rapporten indeholder, og som gennemføres af medlemsstaterne i forbindelse med håndteringen af SMV'er.

2.2. JTPF's konklusioner om omkostningsbidragsordninger vedrørende tjenesteydelser, der ikke afføder immaterielle rettigheder

Multinationale virksomheder anvender ofte omkostningsbidragsordninger vedrørende tjenesteydelser som en omkostningseffektiv metode til gennemførelse af koncernens aktiviteter. Den forretningsmæssige beslutning om at benytte en omkostningsbidragsordning kan være begrundet i en lang række forhold, herunder f.eks. ønsket om stordriftsfordele, risikodeling eller deling af kvalifikationer eller ressourcer. For at undgå at overlappes det igangværende arbejde i OECD vedrørende interne afregningspriser på immaterielle aktiver er JTPF's fokus rettet mod omkostningsbidragsordninger vedrørende tjenesteydelser, der ikke afføder immaterielle rettigheder.

Indledningsvis redegøres der i rapporten for de forskellige begreber vedrørende omkostningsbidragsordninger og koncerninterne tjenesteydelser. Hovedvægten i rapporten er lagt på, hvordan en revisor mest hensigtsmæssigt kan konkludere, at armslængdeprincippet har fundet anvendelse på omkostningsbidragsordninger vedrørende tjenesteydelser, der ikke afføder immaterielle rettigheder.

Derfor præciseres det i rapporten, hvilke generelle betingelser der skal være opfyldt, for at man kan fastslå, om en omkostningsbidragsordning er i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Rapporten indeholder ligeledes en fortegnelse over oplysninger, som bør opfylde de fleste revisorers krav i forbindelse med deres

⁵

Konvention om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders overskud (EFT L 225 af 20.8.1990, s. 10).

vurdering af, om en omkostningsbidragsordning kan anses for at være i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Visse aspekter er beskrevet mere konkret, f.eks. kontrollen af forventet fortjeneste, fordelingsnøgler, der kan anvendes til at beregne hver enkelt deltagers bidrag, metoder til måling af naturaliebidrag, håndteringen af situationer, hvor de angivne omkostninger er de oprindeligt budgetterede og ikke de faktisk afholdte omkostninger, samt den eventuelle anvendelse af regnskabsstandarder, der benyttes i hele koncernen.

Betydningen af rapporten om omkostningsbidragsordninger vedrørende tjenesteydelser, der ikke afføder immaterielle rettigheder, understreges af det forhold, at rapporten udgør et supplement til de gældende retningslinjer vedrørende koncerninterne tjenesteydelser med lav merværdi (JTPF's retningslinjer vedrørende koncerninterne tjenesteydelser) og fuldender JTPF's arbejde vedrørende koncerninterne tjenesteydelser.

I rapporten konkluderes det, at det vil fremme evalueringen og gøre det nemmere for skattemyndighederne at godkende, at armslængdeprincippet faktisk er blevet anvendt, hvis henstillingerne, der for størstedelens vedkommende ligger inden for rapportens anvendelsesområde, bliver fulgt. JTPF vil løbende holde øje med virkningerne af disse retningslinjer.

2.3. Ajourføring vedrørende punkterne i arbejdsprogrammet

I den periode, som er omfattet af denne rapport, har JTPF behandlet de resterende emner fra det forrige arbejdsprogram for 2007-2010 og vedtog i juni 2011 det nye arbejdsprogram for perioden 2011-2015, der ligger til grund for det igangværende arbejde i JTPF. I perioden juli 2010-juni 2011 omhandlede JTPF's aktiviteter hovedsagelig SMV'er og interne afregningspriser. Forummet godkendte rapporten i marts 2011⁶.

Det første punkt på arbejdsprogrammet for perioden 2011-2015 var overført fra det forrige arbejdsprogram og omhandlede udviklingen af en fælles strategi vedrørende omkostningsbidragsordninger. Dette projekt, som omfattede omkostningsbidragsordninger vedrørende tjenesteydelser, der ikke afføder immaterielle rettigheder, blev afsluttet med et godt resultat i juni 2012⁷.

For så vidt angår risikovurderinger, der er en væsentlig faktor i politikken vedrørende interne afregningspriser, som gør det muligt for såvel skattemyndigheder som skatteborgere at udnytte deres begrænsede ressourcer så effektivt som muligt, vil præsentationer forestået af en lang række af forummets medlemmer (både medlemsstater og den private sektor) blive lagt til grund for det fremtidige arbejde. Gruppen vil analysere bedste praksis og således træffe beslutning om EU-retningslinjernes potentielle omfang i denne henseende.

Med hensyn til godtagelsen af udligningsjusteringer/justeringer i slutningen af året er der forskellig praksis i EU. Der blev udsendt et spørgeskema i 2011, som blev afsluttet i 2012. Med denne oversigt er en del af arbejdsprogrammet allerede udført.

⁶ Tillæg I.

⁷ Tillæg II.

JTPF vil ydermere analysere, om der kan udvikles en fælles strategi vedrørende udligningsjusteringer i EU.

I nogle medlemsstater bliver en justering af de interne afregningspriser ledsaget af en yderligere justering. Disse såkaldte "sekundære justeringer" kan resultere i dobbeltbeskatning og blev derfor medtaget i JTPF's arbejdsprogram. Der blev udsendt et spørgeskema i 2011, som blev afsluttet i 2012. Selv om dette betyder, at en del af arbejdsprogrammet allerede er udført, gennemfører JTPF en analyse af virkningerne af de sekundære justeringer i EU med henblik på at forbedre den nuværende situation med hensyn til såvel den potentielle dobbeltbeskatning som en række praktiske aspekter af anvendelsen heraf.

2.4. Overvågningsaktiviteter

En af JTPF's løbende opgaver består i at overvåge og sørge for en effektiv implementering af de resultater, som forummet opnår. Dette gøres ved at udarbejde statistiske årsrapporter og særberetninger. Rapporterne bliver herefter gennemgået af Kommissionens tjenestegrene og JTPF med henblik på at kortlægge, hvor JTPF kan gøre en indsats fremover.

Der bliver årligt udarbejdet og foretaget evaluering af statistiske rapporter om verserende sager inden for rammerne af voldgiftskonventionen og forhåndsftaler om interne afregningspriser. Disse statistiske rapporter format er blevet forbedret og vil blive taget op til fornyet overvejelse på et senere tidspunkt. Der er igen blevet udarbejdet yderligere retningslinjer for udfyldelsen af det årlige spørgeskema om forhåndsftaler om interne afregningspriser.

Da JTPF har eksisteret i 10 år, vil der blive gennemført en vidtrækkende overvågning af forummets resultater. Der vil blive foretaget en samlet revision af adfærdskodekserne vedrørende en effektiv gennemførelse af voldgiftskonventionen og vedrørende dokumentation for interne afregningspriser i EU, retningslinjerne vedrørende forhåndsftalerne om interne afregningspriser samt retningslinjerne vedrørende koncerninterne tjenesteydelser med lav merværdi. Formålet er at vurdere den generelle effektivitet af gennemførelsen af de af JTPF's henstillinger, som medlemsstaterne har godkendt, og at overveje, hvordan der kan gennemføres forbedringer.

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.

Kommissionen bemærker især, at såvel rapporten om små og mellemstore virksomheder og interne afregningspriser som rapporten om omkostningsbidragsordninger vedrørende tjenesteydelser, der ikke afføder immaterielle rettigheder, omhandler centrale opgaver, der blev kortlagt af Kommissionen ved oprettelsen af JTPF, dvs. at opnå en mere ensartet anvendelse af bestemmelserne om interne afregningspriser i EU.

Kommissionen støtter fuldt ud konklusionerne og forslagene i rapporterne i tillæg I: Rapport om små og mellemstore virksomheder og interne afregningspriser og i tillæg

II: Rapport om omkostningsbidragsordninger vedrørende tjenesteydelser, der ikke afføder immaterielle rettigheder.

Kommissionen opfordrer Rådet til at godkende den foreslåede rapport om små og mellemstore virksomheder og interne afregningspriser og opfordrer medlemsstaterne til at implementere en praksis, som er på linje med de i rapporten foreslåede tilgange og proceduremæssige overvejelser, i deres nationale lovgivning eller administrative forskrifter.

Kommissionen opfordrer Rådet til at godkende den foreslåede rapport om omkostningsbidragsordninger vedrørende tjenesteydelser, der ikke afføder immaterielle rettigheder, og opfordrer medlemsstaterne til hurtigt at implementere henstillingerne i rapporten i deres nationale lovgivning eller administrative forskrifter.

Kommissionen er af den overbevisning, at en fremtidig regelmæssig overvågning af gennemførelsen af rapporternes konklusioner og henstillinger og virkningerne heraf vil vise sig at være nyttig feedback med henblik på orientering om enhver nødvendig opdatering.

I den forbindelse tilskynder Kommissionen JTPF til at fortsætte overvågningen og ser frem til resultatet af punkterne i JTPF's nuværende arbejdsprogram om risikovurdering, sekundære justeringer og udligningsjusteringer/justeringer i slutningen af året.

TILLÆG I
RAPPORT OM SMÅ OG MELLEMSTORE VIRKSOMHEDER OG INTERNE
AFREGNINGSPRISER

I. Indledning

1. Det Fælles EU-Forum for Interne Afregningspriser (JTPF) vurderede som led i sit vedtagne arbejdsprogram de interne afregningsprisers indvirkning på små og mellemstore virksomheder (SMV'er). JTPF's tilgrundliggende diskussionsoplæg om dette arbejde kan findes på GD for Beskatning og Toldunions websted sammen med bidrag fra Den Europæiske Revisororganisation og Confédération Fiscale Européenne. Denne rapport er resultatet af dette arbejde.

II. Baggrund

2. Der er omkring 23 mio. SMV'er i EU, som derved udgør 99,8 % af samtlige europæiske virksomheder. Ca. 5 % af disse SMV'er har forbundne foretagender, hvor interne afregningspriser kan være relevante⁸. Disse tal er et tegn på, at interne afregningspriser langt fra vedrører alle SMV'erne, men det absolutte antal virksomheder, der bliver berørt heraf, kan imidlertid være ret højt. I de situationer, hvor det er nødvendigt at anvende interne afregningspriser, løber SMV'erne imidlertid ind i vanskeligheder som følge af deres manglende viden, erfaring med begrebet og ressourceknaphed. Det begrænsede omfang af den internationale koncerninterne handel blandt SMV'erne kan også afspejle det forhold, at de samme vanskeligheder kan afholde SMV'erne fra at deltage i grænseoverskridende koncernintern handel.
3. Det volder også skattemyndighederne problemer at håndtere SMV'erne. Myndighederne skal finde den rette balance mellem at håndhæve deres skattebestemmelser ens for alle under hensyntagen til de ressourcer, de har til rådighed, og costbenefitbetragtninger og samtidig undgå administrative byrder og unødvendige skattemæssige konflikter for SMV'erne og indbyrdes mellem skattemyndighederne. I EU er der hverken en fælles definition af SMV'er med henblik på beskatning eller særligt i forbindelse med interne afregningspriser eller en ensartet behandling af SMV'er.
4. Nogle skattemyndigheder har allerede indført særlige foranstaltninger vedrørende interne afregningspriser for SMV'er. Disse foranstaltninger kan i store træk deles op i enten en generel politisk metode eller særlige administrative tiltag. Et eksempel på en politisk metode er proportionalitetsprincippet. Denne metode er baseret på at skabe den rette balance mellem overensstemmelseskrav og de ressourcer, som SMV'erne har til rådighed for at opfylde dette overensstemmelseskrav. Et eksempel på et administrativt tiltag er et forenklet dokumentationskrav vedrørende interne afregningspriser for SMV'er end for ikke-SMV'er.

⁸ Årsrapporten for 2009 vedrørende de europæiske SMV'er (http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/performance-review/files/supporting-documents/2009/annual-report_en.pdf, s. 15).

5. De multinationale virksomheders synspunkt går på, at de og SMV'erne ofte supplerer hinanden i forbindelse med forretningstransaktioner i EU, og at begge parter har en særlig interesse i en effektiv drift af modpartens virksomhed. Ikke-SMV'erne ønsker imidlertid også nogenlunde ens spilleregler og er modstandere af at blive ringere behandlet som følge af skattemyndighedernes hensyntagen til SMV'ernes behov.
6. Erhvervslivet anerkender, at spørgsmål om ledelsens tid og udgifter til sagkyndige skatterådgivere kan medføre, at SMV'erne afholder sig fra at søge sagkyndig bistand.
7. I sine rapporter om dokumentation for interne afregningspriser og retningslinjer vedrørende forhåndsftaler om interne afregningspriser (APA) anerkendte JTPF, at der var behov for fleksibilitet i forbindelse med håndteringen af SMV'er og interne afregningspriser. I dokumentationsrapporten anføres det, at der bør anvendes en "rimelighedstest", og i APA-retningslinjerne, at "adgangen bør fremmes", når spørgsmålet vedrører SMV'er.

III. Definition af en SMV

8. En fælles definition af en SMV i forbindelse med interne afregningspriser ville resultere i et fælles udgangspunkt med hensyn til fremme af resultaterne og henstillingerne i denne rapport. Der er fastlagt en definition af SMV'er i henstilling 2003/361/EF⁹, men anvendelsen heraf er ikke udbredt blandt skattemyndighederne i forbindelse med direkte beskatning. JTPF gjorde følgende betragtninger om anvendelsen af en definition.
9. I små medlemsstater, der anvender en særlig SMV-definition, kan denne definition indebære, at selv store indenlandske virksomheder/koncerner bliver kategoriseret som SMV'er. Der skal derfor træffes særlige forholdsregler med hensyn til den SMV-definition, der anvendes.
10. En definitionsbaseret tilgang kan påvirke SMV'ernes adfærd. Det kan virke demotiverende for nogle SMV'er, således at de ikke ønsker at udvide deres virksomhed og dermed overskride en fastlagt grænse, som indebærer, at de kan blive pålagt øgede omkostninger, en øget administrativ byrde og miste adgangen til incitamenter.
11. På samme måde mener nogle skattemyndigheder, at der med en alt for bindende EU-definition af SMV'er ikke ville blive taget tilstrækkelig højde for sammensætningen af de enkelte skattemyndigheders beskatningsgrundlag. Hvis det f.eks. forholdt sig sådan, at en stor del af medlemsstaternes skattegrundlag i henhold til en fælles definition udgøres af SMV'er, kan der opstå andre problemstillinger, end hvis SMV'erne kun udgør en lille del af skattegrundlaget.
12. De definitioner af SMV'er, som skattemyndighederne anvender i dag, enten generelt i forbindelse med direkte beskatning eller specifikt i forbindelse med interne afregningspriser, "låner" ofte dele af den definition, der er fastlagt i henstilling 2003/361/EF. Nedenstående kriterier er omfattet af de kriterier, der benyttes i EU: balance, omsætning og antallet af beskæftigede, individuel eller samlet transaktionsværdi. Disse kriterier suppleres nogle gange af bestemmelser om misbrug. Kriterierne kan anvendes i konsoliderede enheder, dvs. på koncernniveau.

⁹ EUT L 124 af 20.5.2003, s. 36.

Hvis skattemyndighederne ikke har offentliggjort en definition af SMV'er, enten i forbindelse med en generel definition eller specifikt i forbindelse med interne afregningspriser, opfordres de til at overveje at anvende de kriterier, der allerede anvendes generelt.

13. Forummet anser det for at være hensigtsmæssigt at samle en beskrivelse af de gældende definitioner af SMV'er, som EU's skattemyndigheder har indført enten generelt i forbindelse med direkte beskatning, interne afregningspriser eller begge disse formål, på et enkelt sted¹⁰.

Henstillinger:

R1. Hvis en skattemyndighed i EU overvejer at definere SMV'er i forbindelse med direkte beskatning eller mere specifikt i forbindelse med interne afregningspriser, henstilles der til, at den overvejer at anvende de kriterier, der allerede anvendes i EU. Dette vil ligeledes bidrage til at mindske hyppigheden af forskellig behandling, som skyldes forskellige definitioner af SMV'er.

R2. De anbefalede kriterier, der for øjeblikket anvendes, omfatter: balance, omsætning, antallet af beskæftigede, individuel eller samlet transaktionsværdi. Det henstilles, at alle målinger foretages på basis af en konsolideret enhed, dvs. på koncernniveau.

R3. De definitioner, som medlemsstaterne anvender for øjeblikket, bør samles på et enkelt sted og jævnlige ajourføres¹¹.

R4. Det anbefales at fastlægge en fælles EU-definition af SMV'er i skattemæssigt henseende, hvilket ville give et fælles udgangspunkt for gennemførelsen af de konklusioner og henstillinger, der er indeholdt i denne rapport, men det anses ikke for at være realistisk at nå til enighed herom inden for en overskuelig fremtid.

IV. SMV'er: overholdelse og interne afregningspriser

14. I EU er overholdelsen af bestemmelserne om interne afregningspriser på nuværende tidspunkt ensbetydende med overholdelse af armslængdeprincippet i henhold til artikel 9 i modeloverenskomsten for Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (OECD). Armslængdeprincippet anvendes ens uanset den multinationale virksomheds størrelse. SMV'erne kan imidlertid have større vanskeligheder med at anvende princippet. Det anerkendes udtrykkeligt flere steder i OECD's retningslinjer for interne afregningspriser ("TPG"), at disse vanskeligheder er til stede. Afsnit 3.80 indeholder f.eks. en særlig bemærkning vedrørende SMV'ernes udgifter til overholdelse. OECD anfører i afsnit 3.83 i TPG, at små og mellemstore virksomheder i stigende grad beskæftiger sig med interne afregningspriser, og at antallet af grænseoverskridende transaktioner er stadigt stigende. Selv om armslængdeprincippet finder ens anvendelse på små og mellemstore virksomheder

¹⁰ Jf. dok. JTPF/001/ANNEX/2011/EN.

¹¹ Jf. dok. JTPF/001/ANNEX/2011/EN.

og transaktioner, kan pragmatiske løsninger være hensigtsmæssige for at gøre det muligt at finde en rimelig løsning på de enkelte sager om interne afregningspriser.

15. Denne rapport indeholder overvejelser om, hvilken bedste praksis og hvilke anbefalede retningslinjer der kan udledes af de igangværende aktiviteter vedrørende overholdelse. Med henblik på denne analyse vil det være hensigtsmæssigt at tage udgangspunkt i de aktiviteter, der gennemføres i forbindelse med forudgående revision, revision og tvistbilæggelse. Det er umuligt at undgå enhver form for overlapninger af disse temmelig brede kategorier.
16. Skattemyndighederne har til stadighed fokus på, at tilgangen til SMV'erne bør stå i rimeligt forhold til skattemyndighedernes krav og SMV'ernes mulighed for at opfylde disse krav. JTPF er enig i, at proportionalitetsprincippet er en fornuftig tilgang til imødekommelsen af SMV'ernes behov. JTPF har ligeledes bemærket, at en strategi, der bygger på proportionalitetsprincippet, passer godt overens med bemærkningen til kapitel IV og V i OECD's retningslinjer.

Henstilling:

R5. JTPF bifalder en strategi, der bygger på proportionalitetsprincippet. Det anses især for at være hensigtsmæssigt at finde den rette balance mellem en skattemyndigheds pligt til at anvende bestemmelserne om interne afregningspriser ens og den byrde, som en overholdelse af disse bestemmelser kan udgøre for SMV'erne.

Forudgående revision

17. Skattemyndighederne ønsker at modtage, og skatteborgerne ønsker at betale, det rigtige beløb i skat på det rette tidspunkt. En forudgående revision er muligvis den mest effektive måde at gøre det muligt for skatteborgerne og skattemyndighederne at overholde bestemmelserne frivilligt, og er samtidig den mest omkostningseffektive form for overholdelse. Den bedste måde at nå dette mål på er gennem en god kommunikation, formidling og forståelse af den relevante information suppleret med let tilgængelig ekspertrådgivning. Hvis dette samspil fungerer, som det skal, får det direkte indvirkning på omfanget af frivillig overholdelse af bestemmelserne og overholdelsesbyrdens tyngde.

Kommunikationen mellem skattemyndighederne og SMV'erne

18. På internationalt plan¹² anerkendes det i stigende grad, at et tættere forhold mellem skattemyndighederne og selskabsskatteyderne i form af en løbende dialog før og efter en revision er til gavn for begge parter. Kommunikationen vil foregå mere smidigt og fremme en bredere og øget forståelse af de respektive synspunkter. Hvis der blev igangsat en revision, ville begge parter forhåndsviden være større.
19. Det er særlig vanskeligt at opbygge et kommunikationsnet med SMV'erne, hvilket ikke mindst skyldes deres begrænsede ressourcer. SMV'ernes repræsentative grupper

¹²

Der kan f.eks. nævnes det arbejde, som OECD's Forum on Tax Administration for nylig har udført.

giver et nyttigt indblik i de spørgsmål, der ligger deres medlemmer på sinde. Det synes imidlertid at være sværere at etablere en direkte kommunikationslinje med førende SMV'er. Skattemyndighederne tilskyndes til at udforske mulighederne for et samarbejde med de enkelte SMV'er, repræsentative grupper og professionelle rådgivere om at opbygge eller styrke et lokalt kommunikationsnet med SMV'er. Et eksempel på et forholdsvis enkelt tiltag er det, som nogle skattemyndigheder allerede har iværksat, nemlig afholdelsen af tekniske workshoper. En lang række SMV'er indbydes til at deltage med henblik på at drøfte og finde løsninger på områder, der volder problemer, og kortlægge bedste praksis. Disse arrangementer kan ligeledes anvendes til at høre SMV'erne om politiske initiativer vedrørende interne afregningspriser, som skattemyndighederne måtte ønske at igangsætte.

Adgang til information

20. Det er forskelligt fra skattemyndighed til skattemyndighed, hvor omfattende og dybtgående informationer SMV'erne får som hjælp til at overholde bestemmelserne om interne afregningspriser. Det ville gavne såvel virksomhederne som skattemyndighederne at give adgang til disse informationer. Dokumentet JTPF/001/ANNEX/2011/EN indeholder nærmere oplysninger om, hvor denne information kan findes på nuværende tidspunkt.
21. JTPF foreslår, at de informationer, som skattemyndighederne har givet med henblik på udarbejdelsen af denne rapport, holdes ajourført. Myndighederne bør overveje, hvordan de bedst kan gøre informationer til SMV'erne elektronisk tilgængelige, måske enten på et selvstændigt websted eller som en integreret del af et allerede eksisterende websted. Denne eller disse websteder ville indeholde oplysninger om definitionerne af SMV'er - generelt og/eller i forbindelse med interne afregningspriser, samt al den øvrige lovgivning om interne afregningspriser vedrørende SMV'er, den administrative praksis eller undervisningsmateriale. Der kan endvidere anføres kontaktadresse(r) til brug for yderligere spørgsmål. Det kan ligeledes være en fordel, hvis disse websider også indeholder andre spørgsmål med relevans for SMV'er, som ikke vedrører interne afregningspriser. JTPF's websted vil indeholde en fortegnelse over disse websider.

Undervisning

22. Det blev drøftet, om det ville være muligt at udvikle en slags model for et undervisningsmodul om interne afregningspriser for SMV'er. En gennemførelse af dette forslag ville lægge beslag på en væsentlig del af forummets ressourcer. Det stod heller ikke klart, hvilke yderligere fordele JTPF kunne tilføre i forhold til materiale, der blev udarbejdet lokalt¹³.

Vished på forhånd om gennemførelse af en transaktion

23. Inden gennemførelsen af en transaktion søger SMV'erne ofte at opnå vished for, at de overholder bestemmelserne om interne afregningspriser, men de er ikke altid klar over, hvordan de kan eller skal gøre det.

¹³

Jf. dok. JTPF/001/ANNEX/2011/EN.

24. Den metode, der generelt benyttes i forbindelse med interne afregningspriser for at opfylde dette krav, er en forhåndsftale om interne afregningspriser. Inden for rammerne af denne proces er der fastlagt en relevant række kriterier efter aftale mellem skattemyndigheden og den pågældende skatteyder med henblik på at fastlægge den interne afregningspris for en kommende transaktion. Forhåndsftaler om interne afregningspriser kan imidlertid omfatte kompleksitetstærsker eller gebyrer, der indebærer, at proceduren bliver utilgængelig eller som minimum mindre tilgængelig for SMV'erne. Som anført i afsnit 4.158 og 4.163 i OECD's TPG, kan den procedure, der ligger til grund for en forhåndsftale om interne afregningspriser, faktisk begrænse adgangen hertil til store skatteydere. Begrænsningen af forhåndsftaler om interne afregningspriser til store skatteydere kan give anledning til spørgsmål om lighed og ensartethed, da skatteydere i ens situationer ikke bør behandles forskelligt. En fleksibel tildeling af analyseressourcer kan afhjælpe disse bekymringer. Det er også muligt, at skattemyndighederne skal overveje muligheden for at indføre en strømlinet adgang for små skatteydere. Skattemyndighederne bør sørge for at tilpasse spørgsmålenes omfang i forbindelse med evalueringen af forhåndsftaler om interne afregningspriser til omfanget af de internationale transaktioner. JTPF har tidligere udstedt retningslinjer om, hvordan man bedst griber spørgsmålet om tilgængelighed an, og det fremgår af disse retningslinjer, at skattemyndighederne bør bruge deres erfaring med de problemer, som SMV'erne støder på, til at fremme SMV'ernes adgang til forhåndsftaler om interne afregningspriser, hvis disse forhåndsftaler kan bidrage til en hindring eller bilæggelse af tvister. Formålet med denne ordlyd er at tilskynde til en fleksibel metode til udvælgelse af sager, der skal omfattes af en forhåndsftale om interne afregningspriser.
25. Nogle skattemyndigheder tilbyder andre muligheder for at opnå en form for vished om beskatningen. Der kan afgives en ikkebindende udtalelse. I denne forbindelse vil en ekspert på vegne af den pågældende skattemyndighed vurdere en transaktion og måske bekræfte, at den vedrører interne afregningspriser, og anerkende, at en foreslået OECD-metode er hensigtsmæssig. Ulempen ved denne tilgang er, at der ikke bliver fastlagt en faktisk afregningspris. Der kan være en ordening vedrørende klarering eller afgørelser, som resulterer i en bindende afgørelse fra skattemyndigheden. Den pågældende klarering eller afgørelse kan opnås inden den relevante selvangivelse.
26. Foranstaltninger rettet mod SMV'er og vedrørende såkaldte småtransaktioner er blevet fastlagt som værende en af de hyppigst forekommende forenklingsforanstaltninger.
27. Adskillige kommentatorer antyder, at anvendelsen af legalitetsformodninger ville udgøre en forenklingsforanstaltning for SMV'erne og samtidig medføre besparelser med hensyn til de administrative ressourcer og mindske overholdelsesbyrden.
28. For at øge klarheden og gennemsigtigheden for både SMV'er og skattemyndigheder henstilles der til, at de enkelte skattemyndigheder oplyser om, hvilke forhåndsvishedsprocedurer for interne afregningspriser der er tilgængelige, hvordan man får adgang til disse procedurer, og hvilke resultater der kan forventes. De oplysninger, der for øjeblikket er tilgængelige, fremgår af dokumentet JTPF/001/ANNEX/2011/EN.

Henstillinger vedrørende forudgående revision:

R6. For at fremme den frivillige overholdelse af bestemmelserne bør medlemsstaterne sikre, at SMV'erne har adgang til ajourførte oplysninger og rådgivning. Der henstilles til, at de enkelte medlemsstater hver især opretter et elektronisk informationssted, der ligeledes indeholder oplysninger om, hvem der kan kontaktes, hvis man har brug for yderligere rådgivning. JTPF's websted vil indeholde en fortegnelse over disse websider og links hertil.

R7. Medlemsstaterne og erhvervslivet bør benytte sig af enhver lejlighed til at opbygge konstruktive forhold til de enkelte SMV'er og deres repræsentative grupper.

R8. Medlemsstaterne bør bestræbe sig på at øge SMV'ernes bevidsthed om og mulighed for at få adgang til procedurer, der gør det muligt for SMV'erne at opnå vished forud for gennemførelsen af en transaktion eller forud for selvangivelsen heraf i forbindelse med beskatning.

R9. Medlemsstaterne opfordres til aktivt at udvikle forenklingsforanstaltninger for at mindske den byrde, der påhviler myndighederne, og den overholdelsesbyrde, der påhviler SMV'erne.

Revision

29. Mindst én medlemsstat mener, at det er en rimelig løsning at undtage de fleste af SMV'ernes transaktioner fra bestemmelserne om interne afregningspriser. Naturligvis medfører denne metode fordele med hensyn til ressourcebesparelser og vished om behandling, men den kan muligvis have negative indvirkninger på skattegrundlaget i det land, der anvender denne metode, og betydningen heraf vil variere afhængig af omfanget af SMV'ernes aktiviteter i det pågældende land. Der være tale om forskelsbehandling, hvis forbundne virksomheder ikke bliver undtaget på samme måde i andre medlemsstater.
30. Andre medlemsstater benytter en mere snæver metode i forbindelse med håndhævelsen af proportionalitetsprincippet. I både revisions- og APA-proceduren er der iværksat specifikke foranstaltninger, som omfatter strømlinede dokumentationskrav, mundtlig formidling af relevante oplysninger, skattemyndighedens udarbejdelse af en begrænset undersøgelse vedrørende interne afregningspriser, skattemyndighedernes bistand til skatteyderen i forbindelse med udarbejdelse af sammenlignelige data og særlige foranstaltninger vedrørende langtidskontrakter. Der findes flere oplysninger om disse igangværende foranstaltninger i dokumentet JTPF/001/ANNEX/2011/EN.
31. JTPF var af den opfattelse, at overholdelsen af proportionalitetsprincippet dannede en overordnet ramme, inden for hvilken der var tilstrækkelig fleksibilitet til, at skattemyndighederne selv kunne iværksætte deres egne specifikke foranstaltninger. Skattemyndighederne tilskyndes til at se på de foranstaltninger, som andre allerede har iværksat, og benytte lejligheden til at indarbejde dem i deres egne bestemmelser, hvor dette er relevant.
32. Der henstilles også til, at metoder, der er tilgængelige i en procedure, giver tilsvarende fordele i en anden procedure. Eksempler herpå er skattemyndighedernes

bistand i APA-proceduren, hvor de udarbejder sammenlignelige data eller en begrænset rapport vedrørende interne afregningspriser for skatteyderen. Denne form for bistand ville også være nyttig i revisionsproceduren.

33. På samme måde kan der med fordel krydshenvises til de allerede eksisterende JTPF-rapporter på dette område. Eksempelvis blev proceduren for evaluering af armslængdeprincippet drøftet i rapporten om koncerninterne tjenesteydelser. I rapporten blev det anerkendt, at costbenefitbetragtninger navnlig er relevante i forbindelse med situationer med en lav afgiftsrisiko. Det foreslås i rapporten, at det i disse tilfælde især er væsentligt, at man finder den rette balance mellem de tilgængelige ressourcer, overholdelsesbyrden og det potentielle justeringsniveau. Kommentaren i rapporten om redegørelsen om dokumentation og armslængdeprisen er ligeledes relevant. I rapporten lægges der vægt på, at der bør arbejdes med en minimal mængde af oplysninger i stedet for en maksimal mængde, når en intern afregningspris skal evalueres. Det foreslås, at der på samme måde kunne lægges vægt på dette forhold, når en SMV's interne afregningspris skal evalueres.
34. Spørgsmålet om sanktioner i forbindelse med dokumentation blev også drøftet. Det ville være selvmodsige, hvis en skattemyndighed havde en strømlinet tilgang til dokumentationskrav i forbindelse med en forudgående revision og derefter indførte sanktioner som følge af manglen på yderligere påkrævet dokumentation, som kun skyldes en revision, hvis den pågældende skatteyder handlede i god tro og i overensstemmelse med den strømlinede tilgang og ikke er i stand til at fremlægge den nødvendige dokumentation.
35. Der blev udtrykt bekymring over, at skattemyndighedernes erfarne medarbejdere, der beskæftiger sig med interne afregningspriser, kun sjældent beskæftiger sig med interne afregningspriser i forbindelse med SMV'er. Dette kunne føre til forskelsbehandling af SMV'er og ikke-SMV'er. Nogle myndigheder undgår de potentielle problemer med, at ansatte med mindre erfaring udpeges til at udføre arbejde, som omhandler interne afregningspriser i forbindelse med SMV'er, ved at iværksætte strukturelle foranstaltninger, som bl.a. omfatter oprettelsen af deciderede SMV-centre, der behandler en lang række sager, men som kun omfatter en forholdsvis lille gruppe ansatte. Andre myndigheder har procedureordninger, hvor der gennemføres en intern "peer group review" af revisioner for at sikre en ensartet behandling. Begge metoder er anbefalelsesværdige.

Henstillinger:

R10. I forbindelse med overvejelserne om SMV-revisionsmetoder tilskyndes medlemsstaterne til at overveje de forenklingsforanstaltninger, som andre allerede har iværksat, og om muligt iværksætte tilsvarende foranstaltninger i deres egne medlemsstater.

R11. Tidligere rapporter udarbejdet af JTPF indeholder relevant materiale om pragmatiske tilgange til spørgsmål om interne afregningspriser. Medlemsstaterne opfordres til at gennemgå disse tidligere rapporter med henblik på at anvende de principper, der er beskrevet i disse rapporter, og som ligeledes kan finde anvendelse i denne forbindelse.

R12. Det ville være u hensigtsmæssigt at indføre dokumentationsrelaterede sanktioner, der vedrører et revisionskrav om fremlæggelse af dokumentation, hvis der ikke blev stillet krav om denne dokumentation i forbindelse med den forudgående revision, såfremt den pågældende skatteyder handlede i god tro og i overensstemmelse med den strømlinede tilgang og ikke er i stand til at fremlægge den nødvendige dokumentation.

R13. Medlemsstaterne bør bestræbe sig på at sikre, at SMV'erne behandles behørigt, når de revideres i forbindelse med interne afregningspriser. Som en økonomisk fornuftig måde at nå dette mål foreslås interne "peer group reviews" eller en strukturel tilrettelæggelse af revisionsressourcerne.

Tvistbilæggelse

36. Når der er blevet foretaget en justering af interne afregningspriser, er der ofte risiko for en potentiel dobbeltbeskatning. Det er muligt at nedlægge påstand om fritagelse fra denne dobbeltbeskatning i henhold til en skatteaftale, den såkaldte voldgiftskonvention¹⁴ eller begge disse aftaler. For så vidt angår SMV'erne, ligger det beløb, der søges godtgjort, generelt i den lave ende af skalaen, men indvirkningen på deres virksomheder er ofte stor. Desuden er tidsforbruget med hensyn til afgørelsen af krav ofte uforholdsmæssigt stort, hvis man sammenligner med kompleksiteten af et krav og de beløb, som kravet vedrører.
37. Det foreslås, at skattemyndighederne i forbindelse med deres behandling af krav vedrørende SMV'er fra enten deres egne revisorer eller andre medlemsstater i højere grad gør brug af deres beføjelse til ensidigt at afhjælpe problemer med dobbeltbeskatning i henhold til enten voldgiftskonventionens artikel 6, stk. 2, eller i henhold til bestemmelserne i deres dobbeltbeskatningsaftaler, som svarer til artikel 9 i OECD's modeloverenskomst.
38. Hvis det ikke er nødvendigt, at en justering, der omhandler en ukompliceret transaktion af en relativt ringe økonomisk værdi, skal køres igennem hele den gensidige aftaleprocedure, der er beskrevet i dobbeltbeskatningsaftalerne, eller den procedure, der er beskrevet i afsnit 3 i voldgiftskonventionen, foreslås det at følge en hasteprocedure. JTPF har ikke udarbejdet en nærmere beskrivelse af en sådan procedure, men bemærker, at den sandsynligvis vil forudsætte, at de kompetente myndigheder er indstillet på at arbejde med meget kortere tidshorisonter, end det er tilfældet i forbindelse med store, komplicerede justeringer. De principper, der ligger til grund for overensstemmelsesmetoden, og som er beskrevet i det ovenstående, kunne ligeledes finde anvendelse i denne sammenhæng. Det drejer sig f.eks. om at træffe beslutninger ud fra så få oplysninger som muligt, at have en fleksibel tilgang til, hvordan oplysninger fremlægges, herunder f.eks. mundtlig formidling af relevante oplysninger i stedet for formelle skriftlige udtalelser. Hasteproceduren kan f.eks. i nogle lande baseres på en de minimis-bestemmelse.
39. Der kan være et mindre behov for formelle tvistbilæggelsesprocedurer, hvis de relevante skattemyndigheders revisorer kommunikerer direkte med hinanden inden for rammerne af den gensidige aftaleprocedure, der er beskrevet i

¹⁴ Konvention om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders overskud(EFT L 225 af 20.8.1990, s. 10).

dobbeltbeskatningsaftalerne, eller inden for rammerne af de procedurer, der er fastlagt i voldgiftskonventionen, for at få en bedre forståelse af baggrunden for en given justering, men denne kommunikation må ikke stride mod bestemmelserne om udveksling af oplysninger. Denne direkte kontakt kan opnås ved at afholde møder, hvor de respektive lokale revisorer, der handler på vegne af de kompetente myndigheder, drøfter visse sager direkte og når til enighed om passende løsninger, muligvis ved kun at inddrage få af den kompetente myndigheds øvrige ansatte.

Henstillinger:

R14. Skattemyndighederne opfordres til at gøre brug af deres beføjelse til at handle ensidigt i forbindelse med behandlingen af dobbeltbeskatningsspørgsmål vedrørende interne afregningspriser, når det drejer sig om SMV'er.

R15. Der tilskyndes til anvendelsen af hasteprocedurer i forbindelse med tvistbilæggelse, når det drejer sig om at behandle ukomplicerede småkrav fremsat af SMV'er med henblik på fritagelse fra dobbeltbeskatning.

R16. Skattemyndighederne bør undersøge og indføre alternative tvistbilæggelsesmetoder, herunder indbyrdes kontakt mellem revisorerne og bestemmelser om de minimis-grænser, hvor dette er relevant inden for rammerne af den gensidige aftaleprocedure, der er fastlagt i dobbeltbeskatningsaftalerne, og de procedurer, der er fastlagt i voldgiftskonventionen.

V. KONKLUSIONER

40. JTPF anerkender, at SMV'erne har særlige behov for så vidt angår kravet om overholdelse af bestemmelserne om interne afregningspriser. JTPF bemærker, at medlemsstaterne allerede har iværksat en række værdifulde foranstaltninger for at imødekomme disse behov, og der bygges videre på disse foranstaltninger i denne rapport.
41. Det er afgørende, at opfølgningen på rapportens konklusioner og henstillinger sker i overensstemmelse med en fleksibel anvendelse af proportionalitetsprincippet. Rapporten indeholder ligeledes forslag til, hvordan SMV'erne kan identificeres, således at der kan ske en effektiv målretning af de foreslåede foranstaltninger.
42. Hvor det er relevant, skal der tages højde for SMV'ernes særlige behov i punkterne på JTPF's fremtidige arbejdsprogram.
43. Der skal gennemføres en regelmæssig overvågning af virkningen af de foranstaltninger rettet mod SMV'erne, som JTPF anbefaler.

TILLÆG II
RAPPORT OM OMKOSTNINGSBIDRAGSORDNINGER VEDRØRENDE
TJENESTEYDELSER, DER IKKE AFFØDER IMMATERIELLE RETTIGHEDER

I. INDLEDNING

1. Multinationale virksomheder anvender ofte omkostningsbidragsordninger som en omkostningseffektiv metode til gennemførelse af koncernens aktiviteter. Den forretningsmæssige beslutning om at benytte en omkostningsbidragsordning kan være begrundet i en lang række forhold, herunder f.eks. ønsket om stordriftsfordele, risikodeling eller deling af kvalifikationer eller ressourcer.
2. Det Fælles EU-forum for Interne Afregningspriser (JTPF) har længe interesseret sig for omkostningsbidragsordninger. Emnet blev overført fra forummets forrige arbejdsprogram, og inden for rammerne af det nye mandat bekræftede JTPF sin tidligere beslutning om at udforske det eventuelle anvendelsesområde samt at undersøge, i hvor stor udstrækning der kunne fastlægges en fælles strategi i EU vedrørende omkostningsbidragsordninger.
3. Omkostningsbidragsordninger drøftes indgående i kapitel VIII i OECD's retningslinjer vedrørende interne afregningspriser (OECD-retningslinjerne), og OECD deltager for øjeblikket i et projekt om aspekter vedrørende interne afregningspriser i forbindelse med immaterielle aktiver. For at undgå en overlappning med OECD's arbejde bliver der i JTPF's arbejde fokuseret på tjenesteydelser, der ikke afføder immaterielle rettigheder. Dette arbejde bør ses som et supplement til de gældende retningslinjer og som en afslutning på JTPF's arbejde vedrørende koncerninterne tjenesteydelser med lav merværdi (JTPF's retningslinjer vedrørende koncerninterne tjenesteydelser).
4. I denne rapport fokuseres der på de spørgsmål, som er vanskelige for revisorerne at behandle i praksis, og der fremlægges forslag til, hvordan de bedst kan behandles. Begrebet "revisor" omfatter både skatteyderen og skattemyndighederne. Hele rapporten er baseret på den antagelse, at både de multinationale virksomheder og skattemyndighederne handler i god tro, og at OECD's principper bliver efterlevet fuldt ud. Hovedvægten i rapporten er derfor lagt på, hvordan en revisor mest hensigtsmæssigt kan konkludere, at armslængdeprincippet har fundet anvendelse på omkostningsbidragsordninger vedrørende tjenesteydelser, der ikke afføder immaterielle rettigheder.
5. I dette dokument er både OECD-retningslinjerne (hovedsagelig kapitel VIII, men også VI og VII i forbindelse med fastlæggelsen af armslængdeprincippet) og JTPF's retningslinjer vedrørende koncerninterne tjenesteydelser blevet taget i betragtning.

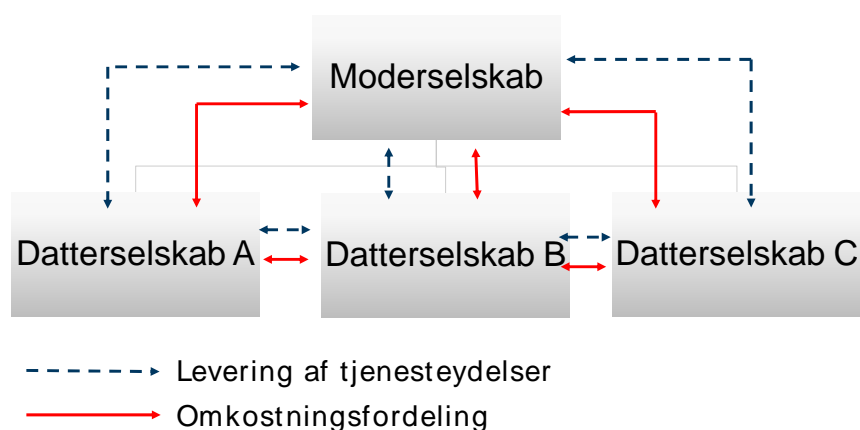
II. TERMINOLOGI

6. Da der kan være forskellige opfattelser af, hvorvidt og hvordan der kan skelnes mellem en omkostningsbidragsordning vedrørende tjenesteydelser og koncerninterne tjenesteydelser, der betales direkte eller ved, at der oprettes en omkostningspulje, er formålet med dette kapitel at fastlægge en fælles fortolkning af den anvendte terminologi. Kapitlet indeholder en beskrivelse af en omkostningsbidragsordning

vedrørende tjenesteydelser og en sondring mellem den og koncerninterne tjenesteydelser.

7. I henhold til punkt 8.3 i OECD-retningslinjerne defineres en omkostningsbidragsordning som "en ramme, som forretningsvirksomheder har fastlagt, og som har til formål at dele de omkostninger og risici, der er forbundet med at udvikle, producere eller skaffe aktiver, tjenesteydelser eller rettigheder, og at fastslå arten og omfanget af den enkelte deltagers interesse i disse aktiver, tjenesteydelser eller rettigheder. En omkostningsbidragsordning er en kontraktlig ordning og ikke nødvendigvis en særskilt juridisk enhed eller permanent organisation, der omfatter alle deltagerne. I en omkostningsbidragsordning vil hver enkelt deltagers forholdsmæssige andel af de samlede bidrag til ordningen stemme overens med deltagerens forholdsmæssige andel af det samlede forventede overskud, som deltagerne modtager inden for rammerne af ordningen, idet der tages højde for, at interne afregningspriser ikke er en eksakt videnskab".
8. Illustration af en omkostningsbidragsordning vedrørende tjenesteydelser:

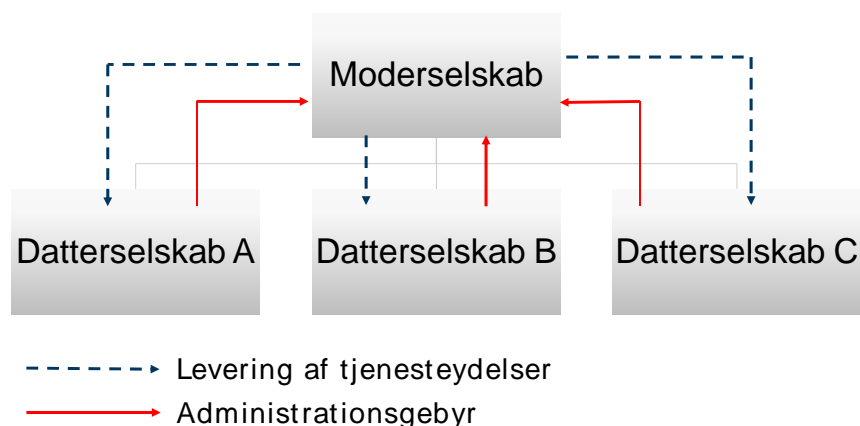
Omkostningsbidragsordning



9. Begrebet "koncerninterne tjenesteydelser" er beskrevet i OECD-retningslinjernes punkt 7.2: "Næsten hver eneste multinationale koncern skal sørge for, at der står en lang række tjenesteydelser til rådighed for deres medlemmer, herunder især administrative, tekniske, finansielle og kommercielle tjenesteydelser", og "de omkostninger, der er forbundet med tilvejebringelsen af disse tjenesteydelser, kan i begyndelsen afholdes af modervirksomheden, af et særligt udpeget medlem af koncernen (et "gruppeservicecenter") eller af et andet medlem af koncernen." I kapitel VII i OECD-retningslinjerne er der fastlagt retningslinjer med henblik på bestemmelse af, om der er leveret koncerninterne tjenesteydelser, om direkte eller indirekte betalingsmekanismer og med henblik på bestemmelse af, under hvilke omstændigheder tjenesteydelser må blive leveret til kostpris, eller hvorvidt eller hvordan en armslængdepris, der omfatter et element af fortjeneste, kan fastsættes.

10. Illustration af koncerninterne tjenesteydelser:

Koncerninterne tjenesteydelser



11. En yderligere variant, der ikke er udtrykkeligt nævnt i OECD-retningslinjerne, men som man ofte støder på i praksis, er ordninger, hvor adskillige medlemmer af en multinational koncern samler de omkostninger, der er forbundet med visse tjenesteydelser, og (direkte eller indirekte) opkræver betaling for disse hos de medlemmer af koncernen, der drager fordel af disse tjenesteydelser. Det er endvidere også muligt, at nogle medlemmer af den multinationale koncern indgår aftale om en omkostningsbidragsordning vedrørende tjenesteydelser, og andre af koncernens medlemmer, der ikke deltager i denne omkostningsbidragsordning, leverer tjenesteydelser til omkostningsbidragsordningens medlemmer. En deltager i en omkostningsbidragsordning kan også bestille en særskilt, uafhængig enhed til at udføre alle eller dele af deltagerens aktiviteter.
12. Nogle gange er det i praksis vanskeligt at skelne mellem (fælles) koncerninterne tjenesteydelser, herunder omkostningspuljer, og omkostningsbidragsordninger vedrørende tjenesteydelser, der ikke afføder immaterielle rettigheder. Formålet med den nedenstående tabel er at bistå revisorerne med at skelne mellem de to begreber.

Omkostningsbidragsordninger vedrørende tjenesteydelser, der ikke afføder immaterielle rettigheder	Koncerninterne tjenesteydelser
Aftale om deling af omkostninger, risici og fortjeneste, hvor alle deltagerne bidrager kontant eller i naturalier.	Koncerninterne tjenesteydelser er begrænset til medlemmer af den multinationale koncerns tilvejebringelse eller anskaffelse af en tjenesteydelse. Tjenesteyderen bærer generelt risikoen i tilfælde af en mislykket og

	ineffektiv tilvejebringelse af den pågældende tjenesteydelse.
Hvis deltagere tilslutter sig eller forlader en omkostningsbidragsordning, skal der foretages en justering/afbalancering af andelen i henhold til armslængdeprincippet.	Hvis en tjenesteydelsesaftale opsiges eller udvides til at omfatte flere deltagere, får det generelt ingen indvirkning på andre modtagere af tjenesteydelser.
Det tilrådes kraftigt at indgå skriftlige aftaler med henblik på skattemyndighedernes godkendelse eller anerkendelse af omkostningsbidragsordningen. I nogle medlemsstater er det sågar obligatorisk. En skriftlig aftale og/eller relevant dokumentation er vigtig for revisoren i forbindelse med undersøgelsen af gennemførelsen/resultaterne af omkostningsbidragsordningen.	I praksis er formelle kontrakter ikke altid til rådighed. Aftalen er ofte begrænset til den direkte forbindelse mellem leverandøren og modtageren af tjenesteydelsen. Det bør fra leverandørens side være muligt at dokumentere, at tjenesteydelsen er blevet leveret, og fra modtagerens side at dokumentere, at den pågældende tjenesteydelse tilfører økonomisk eller handelsmæssig værdi, som forbedrer modtagerens forretningsmæssige position (afsnit VII.1 i retningslinjerne vedrørende koncerninterne tjenesteydelser)
Da alle deltagerne bidrager til en fælles aktivitet og deler omkostningerne, og bidragene afspejler den forventede fortjeneste, værdisættes bidragene almindeligvis til kostpris.	Det element af fortjeneste, som leverandøren af tjenesteydelsen opnår, er almindeligvis et centralt aspekt, da leverandøren ikke vil dele fortjenesten med modtagerne.
Fordelingen af omkostningerne er baseret på den forventede fortjeneste til hver enkelt deltager i omkostningsbidragsordningen.	Fordelingsnøglen er baseret på, i hvilket omfang den enkelte virksomhed har rekvireret/modtaget eller er berettiget til den pågældende tjenesteydelse.

III. ANVENDELSESOMRÅDE

13. Mens fokus i JTPF's retningslinjer vedrørende koncerninterne tjenesteydelser er rettet mod spørgsmål, der er relevante i forbindelse med tjenesteydelser af administrativ karakter, som er underordnet modtagerens forretningsvirksomhed, omhandler dette dokument specifikke betragtninger i situationer, hvor alle former for koncerninterne tjenesteydelser, der ikke afføder immaterielle rettigheder, er forankret i en omkostningsbidragsordning.
14. Det er hverken muligt eller ønskværdigt at give en udtømmende definition af, hvilke tjenesteydelser der kan være omfattet af en omkostningsbidragsordning. Tjenesteydelser, der ligger inden for dette dokumentets anvendelsesområde, kan omfatte aktiviteter såsom it, logistik, indkøb, fast ejendom, finans, skat, HR, regnskab, lønninger og fakturering. Denne fortegnelse over tjenesteydelser er kun illustrativ og indebærer ikke automatisk, at en tjenesteydelse er omfattet af eller udelukket fra dette dokumentets anvendelsesområde.

IV. GENERELLE TRÆK: ER OMKOSTNINGSBIDRAGSORDNINGEN I OVERENSSTEMMELSE MED ARMSLÆNGDEPRINCIPPET?

15. En omkostningsbidragsordning er generelt i overensstemmelse med armslængdeprincippet, hvis de aftalte bidrag svarer til det, som uafhængige virksomheder ville have indvilliget i at bidrage med under sammenlignelige omstændigheder i lyset af den fortjeneste, som de med rimelighed forventer at opnå som følge af ordningen, og som omfatter en deling af omkostninger og risici til fælles gavn. Det relevante spørgsmål for en revisor i henhold til artikel 9 i OECD's modeloverenskomst er, hvorvidt en omkostningsbidragsordning er gennemført/fungerer i overensstemmelse med armslængdeprincippet.
16. Det anføres i OECD-retningslinjerne (9.163), at multinationale virksomheder frit kan tilrettelægge deres virksomhedsdrift, som de finder det hensigtsmæssigt. Hvis det er relevant, kan skattemyndigheder foretage justeringer af interne afregningspriser i henhold til artikel 9 i OECD's modeloverenskomst. Dette betyder, at de multinationale virksomheder bør tage højde for de respektive konsekvenser (f.eks. af at bære risikoen) for hvert af de rimeligt tilgængelige alternativer, når de træffer beslutning om, hvorvidt koncerninterne leveringer af tjenesteydelser skal betales direkte eller indirekte i form af en koncernintern tjenesteydelse (herunder omkostningspuljer), eller om en omkostningsbidragsordning anses for at være mere hensigtsmæssig. Beslutningen bør ikke være en ren rutinemæssig handling (jf. også nedenstående punkt 43). Der skal foreligge dokumentation for de relevante oplysninger. Dette bør ikke give revisoren anledning til at anfægte den forretningsmæssige beslutning eller begrundelsen for valget eller anmode skattemynderen om en analyse af, hvad der var det bedste valg.

En omkostningsbidragsordning, der ikke afføder immaterielle rettigheder, og som er i overensstemmelse med armslængdeprincippet, vil have følgende karakteristika:

- i) Ordningen skal give god mening rent forretningsmæssigt.
- ii) Det økonomiske indhold skal være i overensstemmelse med vilkårene for omkostningsbidragsordningen.
- iii) Der skal overordnet set være opnået enighed om vilkårene for en omkostningsbidragsordning inden påbegyndelsen af aktiviteten.
- iv) Vilkaere for en omkostningsbidragsordning skal være baseret på almindelige markedsvilkår under hensyntagen til de kendte eller rimelig forudsigelige omstændigheder på tidspunktet for indgåelsen af aftalen.
- v) Den enkelte deltager skal have en rimelig forventning om fortjeneste.
- vi) Deltagerens andel af omkostningerne skal være i overensstemmelse med deltagerens andel af de forventede fordele.
- vii) Fortjeneste, der med rimelighed kan forventes, kan vurderes på grundlag af den kvantitative eller kvalitative effekt eller virkning.
- viii) En deltager kan yde sit bidrag kontant eller i naturalier, og derfor stilles derfor ikke krav om aktiv deltagelse. Omfanget af indflydelse på beslutningstagningsprocessen vil afhænge af omkostningsbidragsordningens type, deltagerens kompetencer og størrelsen af de omkostninger, der fordeles mellem de respektive deltagere.

- ix) Hvis en tjenesteydelse, der er omfattet af en omkostningsbidragsordning, også tilvejebringes til eller modtages fra enheder, der ikke deltager i omkostningsbidragsordningen, skal den vurderes på almindelige markedsvilkår.
 - x) Hvis deltagerer tilslutter sig eller forlader omkostningsbidragsordningen, skal der foretages en justering/afbalancering af andelene i overensstemmelse med armslængdeprincippet.
17. Det realiserede resultat kan afvige fra det budgetterede resultat, idet en deltager f.eks. har ydet et for stort bidrag, eller fortjenesten som følge af deltagelsen i omkostningsbidragsordningen er utilstrækkelig. Hvis der forekommer en sådan afvigelse, skal revisoren analysere årsagerne til denne afvigelse, inden det konkluderes, om en deltagers forholdsmæssige bidrag er blevet fastsat korrekt eller ej, eller om deltagerens forholdsmæssige forventede fortjeneste er blevet korrekt vurderet eller ej.
 18. Det påhviler endvidere revisoren at fastslå, om afvigelsen er af en så væsentlig karakter, at en justering er nødvendig, eller om afvigelsen anses for at være af et så begrænset omfang, at en justering kan undgås, i lyset af at det fastslås i OECD-retningslinjerne, at skattemyndigheder skal afholde sig fra at foretage små eller marginale justeringer. Revisoren skal ligeledes tage højde for, at enhver ændring får indvirkning på de øvrige deltagere, hvilket ligeledes er et aspekt der taler for en undgåelse af småjusteringer.
 19. I nogle tilfælde kan forhold og omstændigheder ligeledes være et tegn på, at ordningen reelt afviger fra de vilkår, som deltagerne formentlig er nået til enighed om (8.29 i OECD-retningslinjerne). En revisors beslutning skal til enhver tid være baseret på de forhold og omstændigheder, der vedrører den specifikke ordning i en passende periode, men revisoren skal generelt afholde sig fra at foretage en justering, der er baseret på et enkelt år. En revisor skal ligeledes tage i betragtning, at armslængdeprincippet ikke i sig selv indebærer, at de forventede fordele skal være i fuld overensstemmelse med de realiserede fordele, og selv en væsentlig forskel mellem de faktiske og forventede fordele er ikke automatisk ensbetydende med, at budgetteringen ikke blev foretaget i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Bagklogskab skal undgås i forbindelse med undersøgelsen.
 20. I lyset af det forrige afsnit kan anvendelsen af armslængdeprincippet gøre det nødvendigt at foretage en justering af deltagerens bidrag i form af en udligning, når situationen f.eks. er opstået som følge af en ukorrekt evaluering af de forventede fordele. I nogle tilfælde vil dele af eller alle bestemmelserne i omkostningsbidragsordningen blive tilsidesat, hvis f.eks. forholdene og omstændighederne afviger fra de vilkår, der er fastlagt i omkostningsbidragsordningen (8.26 til 8.30 i OECD-retningslinjerne).
 21. Udligningsbeløb vil blive behandlet som en ekstraomkostning for betaleren og som en omkostningsrefusion for modtagerne.
- V. SAMSTEMMENDE OPLYSNINGER: REDEGØRELSE OM DOKUMENTATION ANGÅENDE EN OMKOSTNINGSBIDRAGSORDNING VEDRØRENDE TJENESTEYDELSER, DER IKKE AFFØDER IMMATERIELLE RETTIGHEDER**
22. På baggrund af de forhold og omstændigheder, der vedrører en sag, erfaringerne med og viden om den pågældende multinationale virksomhed, kan en revisor anvende

forskellige metoder til at anmode om det, der måtte anses for at være tilstrækkelige samstemmende oplysninger til at bekræfte, at en omkostningsbidragsordning vedrørende tjenesteydelser er i overensstemmelse med armslængdeprincippet. For at kunne træffe en velfunderet beslutning er det af afgørende betydning, at der er tilstrækkeligt med relevante informationer til rådighed.

23. I forbindelse med forberedelsen eller revisionen af en omkostningsbidragsordning er det nødvendigt, at en revisor forstår og har tillid til oplysningerne om en række spørgsmål af central betydning. Det centrale spørgsmål er: "Er armslængdeprincippet overholdt"? I de fleste situationer kan dette spørgsmål besvares ved at fremlægge en redegørelse om dokumentation, som indeholder de oplysninger, der anmodes om i nedenstående punkt 24 og 25¹⁵.
24. Det centrale element er selvfølgelig selve aftalen. Der skal være en klar forventning om gensidige fordele for alle parterne i en omkostningsbidragsordning. En uafhængig part ville ikke deltage i en ordning som omkostningsbidragsordningen uden en rimelig forventning om at opnå fordele (jf. VI.1 nedenfor). For det andet skal aftalen sikre, at fordelingen af bidragene afspejler den enkelte deltagers forventede fordele (jf. VI.2 nedenfor).
25. Da alle omkostningsbidragsordningerne vil være forskellige, kan redegørelsen om dokumentation variere i det præcise indhold og omfang, men nedenstående punkter bør opfylde de fleste revisorerers krav. Hvis det er relevant, kan der til enhver tid tilvejebringes yderligere oplysninger.
 - i) Generelle oplysninger om omkostningsbidragsordningen
 - a) En beskrivelse af omkostningsbidragsordningen inden for den multinationale virksomheds generelle kontekst med henblik på at opnå en forståelse af begrundelsen for at deltage i omkostningsbidragsordningen, nemlig den multinationale virksomheds overordnede politik vedrørende interne afregningspriser, den type tjenesteydelser, der er omfattet af omkostningsbidragsordningen, deltagernes gensidige økonomiske interesse, nødvendig viden og kvalifikationer, hvilke bidrag og risici der deles, osv.
 - b) Fortegnelse over deltagere og fordelingen af ansvar og opgaver, der er forbundet med aktiviteterne i omkostningsbidragsordningen, mellem deltagere og andre virksomheder.
 - c) Budgettet for omkostningsbidragsordningen og den forventede varighed.
 - ii) Forventede fordele som følge af omkostningsbidragsordningen
 - d) Den forventede fordel for de enkelte deltagere og den måde, hvorpå den blev vurderet og afspejlet i tildelingsmetoden (herunder anvendt metode og eventuelle forudberegninger).
 - iii) Bidrag til omkostningsbidragsordningen

¹⁵ Fremgangsmåden er tilsvarende i afsnit VI Redegørelse om dokumentation, punkt 21-25, i JTPF's retningslinjer vedrørende koncerninterne tjenesteydelser.

e) Formen og værdien af hver enkelt deltagers bidrag og en detaljeret beskrivelse af, hvordan værdien af de første og de løbende bidrag fastsættes.

f) En beskrivelse af den anvendte regnskabsstandard, og hvordan den anvendes ensartet på alle deltagere i forbindelse med bestemmelsen af udgifter og værdien af bidrag. En beskrivelse af direkte og indirekte omkostninger, der indgår i bidragspuljen, afregningsdatoer, betalingsmåder og eventuelle budgetterede kontra realiserede justeringer.

g) Oplysninger om muligheden for statslige tilskud eller skattemæssige incitamenter, der er knyttet til deltagernes bidrag, og virkningen heraf.

iv) Overvågning/justering af omkostningsbidragsordningen

h) Oplysninger om udligningsbeløb, dvs. betingelserne for foretagelse af udligninger, hvordan udligningsbeløb beregnes, og hvornår de forfalder.

i) En beskrivelse af koncernens standarder hvad angår revision og anvendelsen heraf på omkostningsbidragsordningerne. Hvordan sikres det f.eks., at en fordelingsnøgle for en bestemt tjenesteydelse bliver anvendt ensartet overalt? Sikring mod overlappning af omkostninger/tjenesteydelser.

j) Hvordan vilkårene for omkostningsbidragsordningen bliver overvåget og ajourført.

k) En forståelse af, hvordan nye deltagere integreres i omkostningsbidragsordningen, og hvordan deltagelsen bringes til ophør. Fremlæggelse af den metode, der skal anvendes, når andele i omkostningsbidragsordningen skal justeres/afbalanceres.

v) Forhold til andre enheder

l) En fortegnelse over andre medlemmer af koncernen eller uafhængige virksomheder, der drager fordel af tjenesteydelser, som er omfattet af omkostningsbidragsordningen. Beskrivelse af de gebyrer, der skal betales, og fordelingsnøgle(r) med henblik på fordeling mellem deltagerne.

26. De ovenstående oplysninger kan blive stillet til rådighed og tilvejebragt på forskellige måder, f.eks. i form af en målrettet skriftlig redegørelse om dokumentation, men det kan også være, at den skriftlige aftale allerede indeholder de fleste oplysninger. Det vigtigste er, at revisoren opnår en forståelse af, hvordan omkostningsbidragsordningen fungerer i praksis.

VI. SPECIFIKKE ASPEKTER

27. Dette kapitel omhandler en række konkrete emner, som revisorerne muligvis får brug for yderligere retningslinjer om.

VI.1. Testen af "den forventede fortjeneste"

28. Testen af "den forventede fortjeneste" udgør et væsentligt element i oprettelsen, den relevante overvågning og gennemgang af en omkostningsbidragsordning. Den vil

blive lagt til grund for vurderingen af, hvorvidt deltageres bidrag til omkostningsbidragsordningen er i overensstemmelse med armslængdeprincippet, og vil fungere som begrundelse for fordelingsnøglen.

29. I henhold til armslængdeprincippet skal en deltageres bidrag være i overensstemmelse med de forventede fordele, som deltageren vil opnå som følge af sin deltagelse i omkostningsbidragsordningen. I denne forbindelse menes der med fordele en øget økonomisk eller handelsmæssig værdi såsom udgiftsbesparelser eller en forøget indtjening eller fortjeneste. En relevant påvisning af, at fortjenesten eller indtjeningen kan opretholdes, eller at tab/større tab kan undgås, kan også anses for at være en forventet fordel. Det bør bemærkes, at det, der adskiller koncerninterne tjenesteydelser fra omkostningsbidragsordninger for så vidt angår fordelstesten er, at revisoren i forbindelse med omkostningsbidragsordninger skal kontrollere, om bidragene er i overensstemmelse med de forventede fordele, som deltagerne måtte få som følge af omkostningsbidragsordningen, og desuden skal kontrollere, om de tjenesteydelser, der er omfattet, faktisk er blevet leveret (krav vedrørende koncerninterne tjenesteydelser).
30. Det er vigtigt, at revisoren er overbevist om, at bidraget fra deltagerens perspektiv er i overensstemmelse med de forventede fordele i form af f.eks. stordriftsfordele eller deling af risici og kvalifikationer, og at deltageren ville have betalt for tjenesteydelsen eller udført den selv. Den nøgle, der anvendes til fordeling af omkostninger, skal afspejle den fordel, som deltageren forventer, og den måde, hvorpå deltageren drager fordel af resultatet af omkostningsbidragsordningen i overensstemmelse med ordningen.
31. Den grad af vished, som en revisor stiller krav om for at godkende, at leveringen af en tjenesteydelse inden for rammerne af en omkostningsbidragsordning er i overensstemmelse med armslængdeprincippet, vil være forskellig fra situation til situation og afhænger af en risikovurdering. Selv om den forventede fordel for den respektive deltager i de fleste sager let kan udledes af den relevante påvisning af de overordnede fordele ved omkostningsbidragsordningen og det hensigtsmæssige i valget af fordelingsnøgle, kræver de situationer, hvor den forventede fordel for deltageren er knap så gennemskuelig, et kraftigere fokus fra den individuelle deltager. Afhængig af de givne forhold og omstændigheder kan den forventede fordel desuden også evalueres direkte, dvs. ved at foretage et skøn over den ekstraintjening, der skal genereres, eller de besparelser, der skal opnås, dvs. ved at anvende indirekte indikatorer for den forventede fordel, som f.eks. omsætning, antallet af beskæftigede, bruttofortjeneste osv.

VI.2. De enkelte deltageres bidrag

32. Hver enkelt deltageres bidrag skal være i overensstemmelse med det, som uafhængige parter ville have bidraget med under tilsvarende omstændigheder. Værdiansættelsen af andelen af den forventede fortjeneste er et af de centrale elementer i omkostningsbidragsordninger. Denne værdiansættelse vil danne basis for beregningen af bidragene.
33. Fordelingsnøgler anvendes ofte til at bestemme den enkelte deltageres bidrag, selv om fordelingsmetoden kan være baseret på anslåede omkostninger, som hver enkelt deltager i ordningen vil spare. De retningslinjer for udvælgelse, begrundelse, anvendelse, dokumentation og potentielle fordelingsnøgler, som er anført i punkt 48-

55 i JTPF's retningslinjer vedrørende koncerninterne tjenesteydelser, finder ligeledes anvendelse i forbindelse med omkostningsbidragsordninger vedrørende tjenesteydelser, der ikke afføder immaterielle rettigheder.

34. Størrelsen af hver enkelt deltagers bidrag skal være i overensstemmelse med den værdi, som uafhængige parter ville have betalt under tilsvarende omstændigheder. Der kan ikke frembringes et specifikt resultat til bestemmelse af deltagernes bidrag i alle situationer, og spørgsmålet skal rettere besvares i hver enkelt sag og i overensstemmelse med den generelle anvendelse af armlængdeprincippet. Med hensyn til omkostningsbidragsordninger generelt har landene erfaring med såvel anvendelsen af omkostninger som anvendelsen af markedspriser med henblik på måling af værdien af bidragene til omkostningsbidragsordninger, der fungerer i overensstemmelse med armlængdeprincippet (8.15 i OECD-retningslinjerne). Med hensyn til den type omkostningsbidragsordninger, der er omhandlet i dette dokument, antages det imidlertid, at der ofte er en lille forskel mellem prisfastsættelse til kostpris og til markedspris, og der henstilles derfor af praktiske årsager til at vurdere bidragene til kostpris.
35. Da bidrag er baseret på forventede fordele, indebærer dette generelt, at de oprindeligt baseres på budgetterede omkostninger. I omkostningsbidragsordninger vedrørende tjenesteydelser kan der i praksis være en meget lille forskel mellem de budgetterede og de faktiske omkostninger, og det kan derfor være praktisk at anvende de faktiske omkostninger som målestok for de bidrag, som hver enkelt deltager betaler. Hvis det er nødvendigt at justere bidraget fra anslåede til faktiske omkostninger, foretages dette generelt med tilbagevirkende kraft, dvs. ved at justere de historisk budgetterede omkostninger. Medmindre det er forbudt i henhold til den nationale lovgivning, kan det af praktiske årsager være relevant at foretage en fremadrettet justering. Dette betyder, at der det følgende år tages højde for den eventuelle justering, hvis den kan anses for ikke at have en stor virkning. Spørgsmålet om, hvorvidt en justering af bidragene fra kostpris (til enten den budgetterede eller faktisk værdi) til markedspris¹⁶ er nødvendig for en vurdering af bidragene, behandles i punkt 34.
36. Med henblik på spørgsmålet om justering af bidrag henstilles der i OECD's retningslinjer til, at der bliver udarbejdet et årligt regnskab over udgifterne i forbindelse med omkostningsbidragsordningens aktiviteter, som skal omfatte en detaljeret beskrivelse af, hvordan størrelsen af bidragene fastsættes, og hvordan regnskabsprincipperne anvendes ensartet på alle deltagere med henblik på bestemmelse af udgifterne og bidragenes størrelse. Det kan antages, at også tredjeparter, der bidrager i fællesskab til et givet projekt, vil nå til enighed om en fælles standard for fastsættelsen af deres bidrag. Af praktiske årsager henstilles der derfor til, at de multinationale virksomheder får tilladelse til at anvende de regnskabsstandarder, som generelt bliver anvendt i hele koncernen. Skattemyndigheden er imidlertid berettiget til at stille krav om justeringer, og dette gælder især i tilfælde, hvor der kan forventes store, varige forskelle i forhold til de indenlandske regnskabsstandarder i omkostningsbidragsordningens løbetid.
37. Bidragene skal omfatte alle de relevante omkostninger til anskaffelse, vedligeholdelse eller sikring af de fordele, der opnås som følge af ordningen. Det er nødvendigt, at revisoren forstår, hvilke omkostninger der er blevet anset for at være

¹⁶ I afsnit 8.15 i OECD's retningslinjer vedrørende interne afregningspriser henvises der til vurdering af bidrag til markedspris.

relevante (og som derfor kan fordeles). Nogle gange vil dette være indlysende som følge af den type tjenesteydelser, der er omfattet af omkostningsbidragsordningen. Nogle gange skal deltagerne i ordningen i mere komplicerede situationer redegøre tydeligt for, hvilke omkostninger der ikke er medtaget, og hvordan en overlappning af omkostninger er blevet undgået.

38. Et spørgsmål i forbindelse hermed er behandlingen af skattemæssige incitamenter og statslige tilskud, der behandles i 8.17 i OECD-retningslinjerne. Det centrale spørgsmål er, om de omkostninger, der er medtaget i omkostningsbidragsordningen, kun skal omfatte de omkostninger, der faktisk er afholdt, og som er blevet fratrukket skattemæssige incitamenter og statstilskud. *"Hvorvidt, og i givet fald i hvilket omfang disse besparelser skal tages i betragtning i forbindelse med opgørelsen af værdien af en deltagers bidrag, afhænger af, om uafhængige virksomheder ville have gjort det samme under tilsvarende omstændigheder"*.

VI.3. Forventede kontra faktiske fordele

39. Da omkostningsbidragsordninger er baseret på forventede fordele, kan uafhængige parter måske i lyset af omkostningsbidragsordningens ofte lange varighed medtage en bestemmelse i kontrakten, som gør det muligt at foretage en regelmæssig vurdering af, hvorvidt de forventede fordele er i overensstemmelse med de faktiske fordele, og hvorvidt bidragene bør ændres fremover.
40. Behandlingen af disse to punkter giver anledning til spørgsmålet om, hvorvidt bidrag kan tilpasses den faktiske situation, og om dette kan anses for at være i overensstemmelse med armslængdeprincippet eller i stedet som upassende anvendelse af bagklogskab.
41. Omkostningsbidragsordningen skal analyseres under henvisning til antagelserne om fremtidige fordele, der er baseret på de økonomiske og forretningsmæssige omstændigheder, der er gældende, eller som med rimelighed kan forudses, på tidspunktet for indtrædelsen i ordningen. Hvis en revisor derfor anser de skønnede fordele for at være rimelige, bør fremtidige begivenheder, der påvirker de oprindelige prognoser, ikke føre til en justering af bidragene med tilbagevirkende kraft.
42. Da uventede eller uforudsigelige begivenheder eller omstændigheder kan påvirke de oprindelige antagelser om fordelene, skal revisoren overveje, om uafhængige parter ville have muliggjort en justering eller genforhandling af aftalen i sådanne tilfælde.

VI.4. Deltagelse i en omkostningsbidragsordning

43. Det centrale element i en omkostningsbidragsordning er, at deltagerens bidrag er i overensstemmelse med de forventede fordele for de respektive deltagere som følge af deres deltagelse i omkostningsbidragsordningen. En virksomhed, der alene eller hovedsagelig baserer sin forventede fortjeneste på sin deltagelse i selve omkostningsbidragsordningen, ville ikke blive anset for at være medlem af omkostningsbidragsordningen, men nærmere for at være en tjenesteyder (virksomhed), der føjer et element af fortjeneste til sin beregning, dvs. at den pågældende virksomhed bør anses for at være en virksomhed, der leverer tjenesteydelser i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

VI.5. Indtræden i/udtræden af en omkostningsbidragsordning

44. Det overordnede spørgsmål om enheder, der indtræder i eller udtræder af en omkostningsbidragsordning, er i praksis et meget vanskeligt emne, selv om fusioner og omstruktureringer er en del af de multinationale virksomheders dagligdag. Spørgsmålene om, hvordan der skal foretages vurdering af igangværende arbejde og/eller de specifikke kvalifikationer, der er erhvervet som følge af tidligere aktiviteter, er ofte vanskelige for revisorerne.
45. Da det nuværende anvendelsesområde er begrænset til omkostningsbidragsordninger vedrørende tjenesteydelser, der ikke afføder immaterielle rettigheder, bør undersøgelsen af spørgsmål vedrørende interne og eksterne deltagere være begrænset (eller ikkeeksisterende). En besvarelse af de følgende spørgsmål bør hjælpe revisorerne: Hvilke ekstraomkostninger skal deltagerne betale, når en enhed udtræder, eller i sjældne tilfælde når en enhed indtræder? Er ordningen stadig holdbar, efter den pågældende virksomhed er udtrådt? Bør disse nye elementer (en anderledes omkostningsstruktur eller ekspertise eller kvalifikationer eller risici osv.) kompenseres økonomisk, eller indebærer de blot en revision af de forventede fordele, som vil resultere i vedtagelsen af en ny fordelingsnøgle, eller tilfører den nye deltager specifik viden?
46. Hvis resultatet af de tidligere aktiviteter, der er udført inden for rammerne af omkostningsbidragsordningen, ikke har nogen værdi, bør der ikke ydes kompensation. Imidlertid vil en virksomheds indtræden eller udtræden generelt føre til en justering af de forholdsmæssige andele (fordelingsnøgler).

VI.6. Dokumentation

47. Revisorerne bør være klar over, at omkostningsbidragsordningerne allerede er reguleret i adfærdskodeksen for transfer pricing-dokumentation (EU TPD), hvori det anføres, at multinationale virksomheder i deres fællesdokumentation skal medtage en liste over omkostningsbidragsordninger, såfremt de finder anvendelse på EU-baserede koncernenheder.
48. I OECD's retningslinjer (5.4) henvises der til anvendelse af principper om forsvarlig forretningsledelse til at kontrollere, at der benyttes korrekte interne afregningspriser til skatteformål, og at der er den fornødne dokumentation til støtte for afregningspriserne.
49. Dette gentages i punkt 2.3.1 i EU TPD, hvori det anføres: ""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".
50. En anvendelse af dette princip på omkostningsbidragsordninger ville medføre, at deltagerne udarbejdede eller indhentede materiale om den type tjenesteydelser, der var omfattet, og vilkårene for ordningen samt ordningens overensstemmelse med armslængdeprincippet (herunder de prognoser, der anvendes til at fastlægge de forventede fordele og budgetterede kontra faktiske udgifter).
51. Det skal bemærkes, at oplysninger fra en kilde (f.eks. en skriftlig aftale) kan omfatte oplysninger, der allerede er omfattet i en anden kilde (f.eks. en redegørelse om

dokumentation). 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.

52. Aftaler om omkostningsbidragsordninger, der om nødvendigt suppleres af oplysninger, der er anført i redegørelsen om dokumentation vedrørende omkostningsbidragsordninger, anses af JTPF som værende relevante oplysninger i henhold til kravene i EU TPD.

VI.7. Betragtninger efter revisionen

53. Omkostningsbidragsordninger vil ofte omfatte flere end to enheder og etableres ofte af mange eller alle medlemmerne af en multinational virksomhed. Derfor er det muligt, at justeringer ikke blot påvirker en enkelt enhed, men derimod alle de øvrige deltagere. Undgåelsen af dobbeltbeskatning kan i disse omtvistede tilfælde kræve omkostnings- og ressourceintensive procedurer. Der henstilles derfor til, at skattemyndighederne på den ene side afholder sig fra at anfægte skatteyderens deltagelse eller det bidrag, som skatteyderen har modtaget, hvis det drejer sig om mindre justeringer, og at skatteyderne på den anden side bestræber sig på at følge disse retningslinjer i forbindelse med etableringen af og dokumentationen af deres omkostningsbidragsordninger vedrørende tjenesteydelser, der ikke afføder immaterielle rettigheder.
54. I tilfælde af tvister kan den gensidige aftaleprocedure gennemføres med flere end to kompetente myndigheder. Det vil derfor være nyttigt at anvende den multilaterale metode, der anbefales i adfærdskodeksen om voldgiftskonventionen vedrørende trepartssager.

VII. KONKLUSIONER

55. Hvis henstillingerne i denne rapport, der for de flestes vedkommende ligger inden for anvendelsesområdet, bliver fulgt, vil det fremme evalueringen og gøre det nemmere for skattemyndighederne at godkende, at armslængdeprincippet faktisk er blevet anvendt.
56. 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.
57. JTPF vil løbende holde øje med virkningerne af disse retningslinjer.

BILAG: Sammendrag af den nuværende situation for så vidt angår medlemsstaternes lovgivning om omkostningsbidragsordninger, administrative retningslinjer og bedste praksis

Formålet med dette afsnit er at sammenfatte den nuværende situation for så vidt angår EU's medlemsstaters lovgivning om omkostningsbidragsordninger eller administrative retningslinjer.

Nedenstående afsnit er udarbejdet på grundlag af bidrag tilsendt af EU's skattemyndigheder med henblik på at give et billede af den generelle situation pr. 1. juli 2011.

Spørgsmål 1: Findes der i jeres land en særlig lovgivning om omkostningsbidragsordninger? Hvis nej, er en sådan under overvejelse, og hvornår kan den blive indført?

Kun få medlemsstater har en særlig lovgivning om omkostningsbidragsordninger.

Estland, Spanien, Nederlandene, Portugal og Slovenien anvender særlige lovbestemmelser vedrørende omkostningsbidragsordninger i forbindelse med anskaffelse af aktiver, rettigheder eller tjenesteydelser, mens Polens lovgivning kun indeholder bestemmelser om omkostningsbidragsordninger i forbindelse med immaterielle aktiver. Tyskland har kun særlige bestemmelser for så vidt angår dokumentation for omkostningsbidragsordninger. Andre medlemsstater anvender OECD's retningslinjer vedrørende interne afregningspriser eller deres egne generelle retningslinjer vedrørende interne afregningspriser til evaluering af omkostningsbidragsordninger.

Det er kun Grækenland, som undersøger mulighederne for at indføre nye, specifikke bestemmelser om omkostningsbidragsordninger.

Spørgsmål 2: Har jeres lands myndigheder udstedt interne revisionsretningslinjer med retningslinjer vedrørende omkostningsbidragsordninger? Hvis ja, hvilke centrale elementer omhandler de (f.eks. retningslinjer for anerkendelse af en ordning, revision af en ordning, fremme af udveksling af oplysninger med andre lande osv.)?

Kun få medlemsstater har udstedt interne retningslinjer vedrørende revision af omkostningsbidragsordninger.

Italien, Litauen, Slovenien og Det Forenede Kongerige har retningslinjer vedrørende interne afregningspriser, som også omfatter revision af omkostningsbidragsordninger. Navnlig i Det Forenede Kongeriges retningslinjer fremhæves betydningen af at kortlægge en klar forventning om gensidige, overordnede fordele med henblik på at sondre mellem en omkostningsbidragsordning og en mere normal situation med en enkel overførsel af varer eller tjenesteydelser.

I Ungarn anvendes der en regeringsbekendtgørelse om dokumentationskrav vedrørende aftaler om interne afregningspriser.

Letland har interne generelle retningslinjer vedrørende omkostningsbidragsordninger, der er baseret på OECD's retningslinjer.

Portugal er i færd med at vedtage en revisionsmanual vedrørende interne afregningspriser, som også indeholder interne revisionsretningslinjer inden for områder som f.eks. omkostningsbidragsordninger.

Spørgsmål 3: Har jeres lands myndigheder offentliggjort indenlandske administrative retningslinjer om omkostningsbidragsordninger (retningslinjer, forordninger, rundskrivelser osv.) med en redegørelse for den procedure, som skatteyderen skal følge i forbindelse med forberedelsen af en omkostningsbidragsordning, herunder især for så vidt angår struktur- og dokumentationskrav (hvis ja, ønskes der oplysninger om det elektroniske link til disse dokumenter)?

Kun få medlemsstater har udstedt indenlandske retningslinjer vedrørende omkostningsbidragsordninger.

I Danmark er omkostningsbidragsordninger omhandlet i den danske vejledning om transfer pricing-dokumentation.

Estland har udstedt retningslinjer, der indeholder en kort overblik over OECD's retningslinjer vedrørende interne afregningspriser og eksempler.

I Ungarn anvendes der en regeringsbekendtgørelse om dokumentationskrav vedrørende aftaler om interne afregningspriser.

Tyskland har udstedt administrative retningslinjer, som er bindende for skattemyndighederne, men ikke for domstolene.

De italienske revisionsretningslinjer er offentlige og henvender sig til skattekontrollører, men følges også af skatteyderne.

Det er planen, at de portugisiske forordninger skal indeholde relevante oplysninger om en omkostningsbidragsordning i dokumentet om interne afregningspriser.

Spørgsmål 4: Hvilken omkostningsbidragsordning anvendes hyppigst af virksomhederne i jeres land?

De omkostningsbidragsordninger, som medlemsstaternes skattemyndigheder oftest behandler, vedrører tjenesteydelser, udvikling af intellektuelle ejendomsrettigheder, forskning og udvikling og anskaffelse af aktiver.

Spørgsmål 5-7: Hvilke særlige problemer har vist sig i forbindelse med behandlingen af omkostningsbidragsordninger, og hvordan er disse problemer blevet afhjulpet? Hvilke forhold giver særlig anledning til bekymring for så vidt angår omkostningsbidragsordninger vedrørende tjenesteydelser? Hvor hyppigt opstår der erfaringsmæssigt tvister, der vedrører omkostningsbidragsordninger?

De hyppigst forekommende praktiske problemer, der optræder i forbindelse med omkostningsbidragsordninger, vedrører skatteydernes manglende og rettidige adgang til

tilstrækkelige oplysninger/dokumentation om interne afregningspriser, fordelingsnøglerne egnethed, beregningen af gebyrer i forbindelse med indtræden og udtræden, vurdering af interne/eksterne betalinger, fordeling af omkostninger, kortlægning af sammenlignelige situationer, anvendelse af overskudsmargener samt den faktiske identifikation af en omkostningsbidragsordning.

Skattemyndighedernes specifikke problemer i denne forbindelse omfatter kriterierne for identifikation af en omkostningsbidragsordning, vurdering af omfanget af en deltagers bidrag til en omkostningsbidragsordning og evaluering af de dermed forbundne fordele (forventede og realiserede) og risici med hensyn til fordeling af omkostninger, anvendelse af avancer samt adgang til relevant dokumentation.