Masterafhandling
Master i skat, CBS

”EU-medlemslandenes iagttagelse af statsstøttereglerne i relation til transfer pricing-reguleringen”

Studerende:
Daniel Askbo

Vejleder:
Martin Nors Hansen

Indhold

Indledning 4
1. Emne 5
2. Problemformulering 5
3. Afgrænsning 5
4.1. Afgræsning f.s.v.a transfer pricing-delen 5
4.2. Afgrænsning f.s.v.a statsstøtte-delen 6
4.3. Afgrænsning f.s.v.a. den juridiske analyse 7
4. Juridisk behandling til EU's statsstøtteregler 7
5.1. ad 1) modtageren skal udøve økonomisk virksomhed 9
5.1.2. Sammenfatning 10
5.2. ad 2) støtten skal være ydet af statsmidler og kan tilregnes medlemsstaten 10
5.3. ad 3) der skal foreligge en økonomisk fordel for modtageren 11
5.3.3. Sammenfatning 12
5.4. ad 4) begunstiger visse virksomheder eller produktioner (selektiv) 12
5.5. ad 5) fordrejer eller truer ordningen med at fordreje konkurrencevilkårene 13
5.5.1. Sammenfatning 14
5.6. ad 6) påvirkes samhandlen mellem medlemsstaterne 14
5.6.1. Sammenfatning 15
5.7. Samlet sammenfatning 15
6. Juridisk behandling af Transfer pricing reglerne 16
6.1. Introduktion til transfer pricing 16
6.2. Formålet - "Armslængdeprincippet" 17
6.3. Anvendelsesområdet 18
6.3.1 National ret 18
6.3.2. Bestemmende indflydelse 19
6.3.4. Koncernforbindelse 20
6.3.5. Transaktionstyper 20
6.4. OECD 21
6.4.1. Interessefællesskab 21
6.4.2. Transaktionstyper 21
6.5. Sammenlignelighed 21
6.5.1. Sammenlignelighedsanalysens fire grundlæggende trin 22
6.5.2. Sammenlignelighedsfaktorerne 22
6.5.3. Sammenlignelighedsanalysens ni-trins proces 23

6.5.4. Opsummering 26
6.6. Prisfastsættelsesmetoderne i transfer pricing 26
6.6.1. CUP-metoden 28
6.6.2. Videresalgsmetoden 28
6.6.3. Kostplus-metoden 29
6.6.4. TNMM-metoden 30
6.6.5. Profit split-metoden 31
6.6.ii. Overordnet sammenfatning på prisfastsættelsesmetoderne 32
6.7. De processuelle regler 33
6.7.1. Transfer pricing-dokumentation 33
6.7.2. Virksomhedernes processuelle muligheder 34
6.7.3. Gensidige aftaleprocedure (MAP) 35
6.7.4. EF's voldgiftskonvention 35
6.7.5. Advance Pricing Agreements (APA) 36
6.8. Overordnet opsummering på transfer pricing-delen 38
7. EU-kommissionens statsstøttepraksis vedr. skatteafgørelser om transfer pricing-forhold 39
7.1. Fiat-sagen 39
7.2. Starbucks-sagen 42
7.3. Apple-sagen 44
7.4. Samlet opsummering på EU-kommissionens statsstøttepraksis vedr. skatteafgørelser om transfer pricing 48
8. En juridisk vurdering af EU-kommissionens statsstøttepraksis f.s.v.a. skatteafgørelser om transfer pricing 49
8.1. ad 1) kan EU's statsstøtteregler anvendes på skatteområdet, herunder særligt på sager vedr. medlemsstaternes skatteafgørelser (APA'er) om godkendte transfer pricing-metoder? 51
8.1.1. Sammenfatning 53
8.2. ad 2) I hvilket omfang kan medlemslandene egenhændigt godkende transfer pricing set-ups, herunder afregningspriser, iht. national ret og OECD's TP-guidelines, i de skatteafgørelser (APA'er) der træffes for en virksomhed, uden at det udgør statsstøtte? 54
8.2.1. Sammenfatning 57
8.3. ad 3) Er Kommissionens statsstøttepraksis vedr. skatteafgørelser (APA'er) retssikkerhedsmæssigt forsvarlig? 58
8.3.1. Samlet opsummering 59
9. Konklusion 61
10. Perspektivering 61
11. English summary 63
12. Litteraturliste 64

Indledning

Dansk- og europæisk skatte- og afgiftsret har igennem de seneste årtier oplevet i stor forandring. Forandringen ligger bl.a. i, at de nationale skatte- og afgiftsregler og skattesystemer i den grad er blevet påvirket af det internationale samfund. I en global kontekst har organisationer som FN, OECD og G20-landene haft stor indflydelse på, hvordan danske og andre europæiske landenes skatteregler og skattesystemer har udartet sig. I rammen af EU/EØS har medlemslandene inden for Unionen og Fællesskabet ligeledes oplevet, at EU-retten har haft stor indvirkning på de nationale skatte- og afgiftslove.

På afgifts- og tolddelen (indirekte skatter) er reglerne i det væsentligste harmoniseret fra EU's side. Dette betyder, at medlemslandenes afgifts- og toldregler fastsættes af EU. På beskatningssiden (direkte skatter) er der kun i begrænset omfang sket egentlig EU-harmonisering af reglerne. For så vidt angår beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, er dette sket med Moder-/datterselskabsdirektivet, Rente-/royaltydirektivet, Fusionsskattedirektivet og senest har man gjort tiltag til vedtagelse af en fælles selskabsskattebase med C(C)CTB-forslagene. På området angående udveksling af skatteoplysninger er der ligeledes sket delvis harmonisering, fx med direktiver om administrativt samarbejde på beskatningsområdet, rentebeskatningsdirektivet og inddrivelsesdirektivet. Senest er medlemsstaterne nået til enighed om at vedtagelse af regler, som skal søge af forhindre skatteunddragelse mellem landene inden- og udenfor EU. Dette er ske med henholdsvis Skatteundgåelsesdirektiv I og II (DAC 1 og 2).

På de områder hvor der ikke foreligger EU-harmonisering, hvilket i det væsentligste er på de direkte skatter, har medlemsstaterne i midlertidig også oplevet en ganske stor påvirkning fra EU's side. EU traktatens frihedsrettigheder, herunder og i særdeleshed "etableringsfriheden"[1], har i flere tilfælde tilsidesat nationale skatteregler og -praksisser, idet de har været til hinder for den frie bevægelighed indenfor EU.

EU-Domstolen fandt allerede tilbage i 2003 i sagen "Marks & Spencer[2]" frem til, at en britiske skatteregler var i strid med etableringsretten. EU-domstolen udtalte i denne sammenhæng, at: "… det følger af fast retspraksis, at selv om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, skal disse dog udøve denne under overholdelse af fællesskabsretten". Danmark har (desværre) også flere gange været i skudlinjen for ikke at overholde EU-retten på beskatningsområdet. Senest fandt EU-Domstolen i "Masco Denmark ApS[3]", at de danske regler om tyndkapitalisering selskabsskattelovens § 11, stk. 6 var i strid med etableringsfriheden, da skattefriheden for moderselskabets renteindtægter afhang af, hvor det låntagende datterselskab var beliggende.

[1] TEUF's art. 49
[2] Se sag Marks & Spencer plc mod David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes), C-446/03
[3] Se sag Masco Denmark ApS og Damixa ApS mod Skatteministeriet, C-593/14

Udover EU-Kommissionens fokus på, at medlemslandene overholder de grundlæggende, traktatfæstede frihedsrettigheder i relation til nationale skatteregler og -praksis, er nyeste skud på stammen, hvorvidt skattereglerne og den faktiske beskatning også er i overensstemmelse med statsstøttereglerne i TEUF's art. 107. Spørgsmålet om, hvorledes medlemslandenes skatteafgørelser og -aftaler på transfer pricing området skaber ulige konkurrencevilkår i form af ulovlig statsstøtte synes, at være dette årtis hot topic på den EU-skatteretlige scene.

Denne afhandling vil i lyset af EU-kommissionens seneste praksis forsøge at stille skarpt på, hvilken grad af frihed medlemsstaterne har i relation til, at indgå skatteafgørelser og -aftaler på transfer pricing-området, uden at komme i strid med EU-traktatens statsstøtteregler.

1. Emne

Det valgte specialeemne er overordnet EU-selskabsskatteret i krydsflettet mellem transfer pricing-regulering og (ulovlig) statsstøtte indenfor EU.

Specialet vil efter en juridisk vurdering give en afklaring på, hvornår en medlemsstat har ydet statsstøtte til en virksomhed via en skatteafgørelse eller skatteaftale (Advance Pricing Agreement, herunder benævnt "APA" eller "skatteafgørelse"), hvori medlemsstaten godkender en valgt metode til afregning af koncerninterne priser og vilkår, i overensstemmelse national ret og internationale standarder og anbefalinger.

2. Problemformulering

Kan EU-landenes skattemyndigheder egenhændigt godkende en virksomheds valg af metode for fastsættelse af koncerninterne afregningspriser mv. i en skatteafgørelse (Advance Pricing Agreement), hvis det forudsættes, at afregningspriserne mv. er i overensstemmelse med såvel national ret som OECD's Transfer Pricing Guidelines, uden at komme i strid med TEUF's art. 107, stk. 1 om statsstøtte?

3. Afgrænsning

Dette speciale vil overordnet set behandle samspillet mellem transfer pricing-reguleringen og EU's statsstøtteregler.

4.1. Afgræsning f.s.v.a transfer pricing-delen

På transfer pricing-siden vil specialet afgrænse sig til, at behandle de overordnet transfer pricing-regler og principper. Specialet vil derfor indeholde en kortere behandling af de anerkendte og traditionelle prisfastsættelsesmetoder, som skattemyndighederne og multinationale selskaber anvender i relation til afregning af kontrollerede transaktioner.

Der vil derfor tages udgangspunkt i OECD's Transfer Pricing Guidelines og de eksempelvis danske transfer prcing-regler. Årsagen til den mere overordnet behandling af transfer pricing-reglerne, herunder prisfastsættelsesmetoder er, at en fuld tilbundsgående behandling vil nødvendiggøre omfattende tal- og regnskabsmæssige eksempler og beskrivelser. Det vurderes at ligge udenfor et skattejuridisk speciale. Derudover forudsættes det tilstrækkeligt med en overordnet behandling af transfer pricing-reguleringen til, at man vil kunne anskue og vurdere specialets problemformulering. Det skønnes derfor ikke at være formålstjenligt og nødvendigt (også henset specialets omfang), at der indgår en tilbundsgående behandling af transfer pricing-reguleringens detaljer i dette speciale.

4.2. Afgrænsning f.s.v.a statsstøtte-delen

I relation til statsstøttereglerne vil specialet imidlertid indeholde mere en omfattende behandling af de grundlæggende kriterier, der anvendes for at klarlægge, om en medlemsstats foranstaltning ift. en virksomhed udgør statsstøtte. Kriterierne for hvornår der foreligger statsstøtte vil blive gennemgået grundigt, da det må forudsættes, at disse regler og principper ikke er velkendte for enhver med skatteretligekspertise. Eftersom statsstøtte på skatteområdet er en forholdsvis ny problemstilling, og almindeligvis ikke indgår i den skatteteoretiske lære, vurderes det, at det vil være formålstjenligt og måske nødvendigt, at statsstøttereglerne behandles grundigt, således specialets problemstilling bedre kan anskues og vurderes.

Specialets fokusområde vil være afgrænset til statsstøtte på skatteområdet, og dermed ikke behandle alle de tilfælde, hvor en medlemsstat yder statsstøtte til en virksomhed. Specialet vil desuden udelade de tilfælde, hvor en medlemsstat kan yde lovlig statsstøtte til visse brancher (også på skatteområdet), de processuelle regler om notifikation til EU-Kommissionen, undtagelsesmulighederne via Gruppefritagelsesordningen (GBER) og *de minimis*-ordningen.

Specialet vil herefter behandle EU-Kommissionens seneste praksis vedrørende en række medlemsstater, hvis skatteafgørelser er blevet anset for at udgøre ulovlig statsstøtte, idet virksomhederne, som afgørelserne vedrører, ikke - EU-Kommissionens opfattelse – afspejler uafhængige parters handlemåder. Specialet vil alene behandle de kommissionsafgørelser der er afsagt og anket til EU-domstolen, og som omhandler en medlemsstats skatteafgørelse (APA) vedr. fastsættelse af prisafregningsmetode ift. en multinational koncern. Årsagen til denne afgræsning er, at dette vil give det mest retvisende billede af statsstøtteproblematikken på transfer pricing-området. Endeligt vil specialet afstå fra at efterprøve EU-kommissionens og de nationale skattemyndigheders skøn vedr. eksempelvis valg prisfastsættelsesmetode mv., da dette ligger uden for et juridisk speciale samt vil nødvendiggøre yderligere plads i specialet. Specialet vil udelukkende inddrage sagsdokumenter, der er offentlig tilgængeligt på fx EU-kommissionens hjemmeside mv.

4.3. Afgrænsning f.s.v.a. den juridiske analyse

Specialet vil herefter forholde sig til det hjemmelsmæssige grundlag ift. at kunne tilsidesætte en medlemsstats skatteafgørelse efter statsstøttereglerne. Herefter vil det vurderes, hvorvidt sager om skatteafgørelser vedr. transfer pricing-forhold egner til blive prøvet for evt. udøvet statsstøtte efter TEUF's art. 107.

Efterfølgende foretages en juridisk vurdering af, hvorledes koncerninterne afregningspriser og -vilkår i medlemsstaternes skatteafgørelser må fastsættes, uden det godkendte indhold udgør ulovlig statsstøtte til en virksomhed. På baggrund af den juridiske vurdering vil det konkretiseres, i hvilke tilfælde en medlemsstats skatteafgørelse kan være i strid med EU's statsstøtteregler, og dermed udgøre evt. statsstøtte til en virksomhed. På baggrund heraf vil der opstilles nogle pejlemærker for, hvornår en medlemsstats skatteafgørelse muligvis udgør statsstøtte til en virksomhed, og hvornår skatteafgørelsen antageligt er på sikker grund.

Endelig vil det vurderes, om EU-kommissions praksis på området påkalder sig nogle retssikkerhedsmæssige udfordringer samt medfører nævneværdige uhensigtsmæssigheder for skattemyndighederne og koncernerne. Der vil hertil bl.a. fokuseres på medlemsstaternes fremgangsmåde i forbindelse med indgåelse af skatteafgørelser med andre lande vedr. en virksomheds koncerninterne prisafregninger.

4. Juridisk behandling til EU's statsstøtteregler

De for mange velkendte frihedsrettigheder i TEUF[4], fx etableringsfrihed (*Nordea Bank Danmark A/S mod Skatteministeriet, C-48/13*) og tjenesteydelsernes fri bevægelighed (*Skatteministeriet mod Bent Vestergaard, C-55/98)* skal sikrer, at medlemsstaterne ikke opstiller skatteregler og –praksisser, som skader formålet med det indre marked.

Denne retsstilling er ikke ny, skønt - der noget overraskende – fortsat bliver ved med at dukke nye skattesager op, hvor dansk skattelovgivning eller praksis på en eller anden måde er til hinder for én eller flere af frihedsrettighederne[5].

Det nyeste og måske mest gennemgribende problem i EU-skatteretlig kontekst, er reglerne om statsstøtte. Ved statsstøtteproblematikken er det ikke oplagt, at tænke på medlemsstatens skatter og afgifter. Dette kan dels begrundes med, at skatter og til en vis grad afgifter, henhører til medlemsstaternes selvbestemmelsesret. Derudover leder begrebet "statsstøtte" – efter en lægmandsfortolkning – også en hen på de situationer, hvor en medlemsstat faktisk overdrager én virksomhed økonomiske midler fx. i form af et pengebeløb.

[4] Lissabontraktatens art. 45 (Arbejdskraftens fri bevægelighed), art. 49 (Etableringsrettens fri bevægelighed), art. 56 (tjenesteydelsernes fri bevægelighed og art. 63 (Kapitalens fri bevægelighed)

[5] I 2015 har EU-Kommissionen modtaget 10 klager, der omfatter Skatteministeriets område, mens der i 2016 blev indgivet 9 forelæggelser omhandlende 3 skatteretsområder, jf. Advokatfirmaet Kromann Reumert, 2017.

På trods af, at statsstøtte adskiller sig diametralt fra frihedsrettighederne, tjener statsstøttereglerne langt hen af vejen det samme formål. Mens frihedsrettighederne skal forhindre, at nationale (skatte)regler ikke forvrider det indre marked, skal statsstøttereglerne sikrer, at en medlemsstat ikke forvrider konkurrencen på det indre marked.

Denne beskyttelsesret er fastsat i TEUF's art. 107[6], og har følgende ordlyd (uddrag):

> "Forbud mod statsstøtte og undtagelser fra forbundet
> 1. Bortset fra de i **traktaterne** hjemlede undtagelser er statsstøtte eller støtte, som ydes ved hjælp af statsmidler under enhver tænkelig form, og som fordrejer eller truer med at fordreje konkurrencevilkårene ved at begunstige visse virksomheder eller visse produktioner, uforenelig med **det indre marked** i det omfang, den påvirker samhandlen mellem medlemsstaterne.
> (…) "

Det følger dermed af TEUF's art. 107, stk. 1, at statsstøtte kan foreligge, hvis en medlemsstat på en eller anden måde yder én virksomhed eller produktion økonomisk støtte, via statsmidler, og støtten fordrejer eller kan fordreje konkurrencevilkårene ved at give virksomheden eller produktionen en fordel, som påvirker samhandlen mellem medlemsstaterne. En sådan støtte kan være uforenelig med det indre marked, og dermed udgøre ulovlig statsstøtte i traktatens forstand.

Udgangspunktet i TEUF's art. 107 (som alene vil blive behandlet i dette speciale) er relativt bredt formuleret. Brede formuleringer er ikke et særsyn når det kommer til EU-traktatens bestemmelser, men giver følgelig anledning til visse afgrænsningsmæssige udfordringer. Udover de afgrænsninger, som direkte fremgår af bestemmelsens undtagelsessituationer i art. 107, stk. 2 og 3, synes rækkevidden af statsstøttereglerne ganske bred. Efter en generel læsning af bestemmelsens anvendelsesområde, jf. art. 107, stk. 1 kan stort set samtlige tilfælde falde indenfor statsstøttebegrebet.

Der er imidlertid fra EU-Kommissions side fastlagt en fælles linje[7] for, hvilke kriterier der skal være opfyldt for, at er er tale om (ulovlig) statsstøtte. I EU-Kommissions meddelelse fra 2016 er der opstillet generelle kriterier for, hvornår man befinder sig inden- eller udenfor statsstøttebegrebet. Fra dansk side har man overført EU-Kommissions retningslinjer i Erhvervsministeriets "Statsstøttehåndbog"[8], der er retningsgivende for samtlige danske offentlig og halvoffentlige myndigheder i Danmark. Erhvervsministeriet har på baggrund af EU-

[6] Lissabontraktaten
[7] Kommissionens meddelelse om begrebet statsstøtte i artikel 107, stk. 1, i traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde, 2016/C 262/01
[8] "STATSSTØTTEHÅNDBOG" udarbejdet af Erhvervsministeriet 2017.

Kommissions retningslinjer i deres håndbog gengivet følgende kriterier for, hvornår en "støtte" udgør statsstøtte i EU-traktatens forstand.

De af EU-Kommissionens fastlagte kriterier er:

1. Modtageren skal udøve økonomisk virksomhed
2. Støtten skal være ydet af statsmidler og kan tilregnes medlemsstaten
3. Der skal foreligge en økonomisk fordel for modtageren
4. Begunstiger visse virksomheder eller produktioner (selektivitet)
5. Fordrejer eller truer med at fordreje konkurrencen
6. Påvirkes samhandlen mellem medlemsstaterne.

De ovenstående seks kriterier skal alle være opfyldte (kumulative) for, at medlemsstaten kan anses for at have ydet statsstøtte. Nedenfor følger en grundig, men ikke udtømmende behandling af, hvad de enkelte kriterier nærmere indebærer.

5.1. ad 1) modtageren skal udøve økonomisk virksomhed

Helt grundlæggende og som et ufravigeligt kriterium, skal modtageren af støtten udøve "økonomisk virksomhed". Det betyder, at TEUF's art. 107 om statsstøtte alene finder anvendelse, såfremt modtageren er en juridisk person fx selskaber, foreninger eller fond mv. Dermed kan fysiske personer, der evt. måtte modtage økonomisk støtte fra en medlemsstat, ikke anses for at have modtaget statsstøtte i EU-retlig forstand.

For at TEUF's art. 107 overhovedet kan bringes i anvendelse, skal støtten som sagt være rettet mod virksomheder. Disse virksomheder skal være omfattet af TEUF's virksomhedsbegreb, som kort beskrives nedenfor.

Overordnet skal den virksomhed, den aktivitet eller det projekt, der tiltænkes med støtte, udøve økonomisk aktivitet. I EU-traktaten er der ingen fast definition på virksomhedsbegrebet, men kun en række henvisninger hertil.

EU-Domstolen har imidlertid forsøgt at fortolke og udvikle begrebet således, at begrebet har fået et funktionelt indhold. Det er derfor den herskende opfattelse, at en enhed, uanset dens retlige status og finansieringsmåde, omfattes af virksomhedsbegrebet, så længe enheden udøver økonomisk virksomhed, jf. EU-Domstolens praksis[9]. Samtidig har EU-Domstolen tilkendegivet, at det ikke har betydning, om den pågældende enhed er en

[9] Se præmis 21 i Klaus Höfner og Fritz Elser mod Macrotron GmbH, C-41/90 samt Statsstøttehåndbogen

del af den offentlige forvaltning, eller er en non-profit virksomhed. Det afgørende synes imidlertid at være, om aktiviteten udøves i konkurrence med andre virksomhederne, der kan kvalificeres som "markedsdeltagere[10]". Denne praksis kan desuden spores i generaladvokat Maduros forslag til afgørelse i Fenin-sagen og fremgår også af Eurocontrol-dommen[11]. I generaladvokatens analyse fremgår det, at EU-Domstolen anser "markedsdeltagelse" som det bærende element for, om det er tale om "økonomisk virksomhed".

EU-Domstolen synes at have en klar holdning om, at det afgørende for en om en virksomhed udøver "økonomisk aktivitet", skal måles på hvorvidt der foreligger markedsdeltagelse, og om deltagelsen sker på markedsvilkår"[12]. Ved markedsvilkår forstås overordnet en adfærd, der består i at udbyde varer eller tjenesteydelser mod vederlag[13].

5.1.2. Sammenfatning

Sammenfattende kan det fastslås at en enhed såvel privat som offentlig, der deltager på markedet og udbyder deres tjenesteydelser eller varer på markedsvilkår, som udgangspunkt vil falde inden for virksomhedsbegrebet i TEUF's forstand, idet enheden betragtes at udøve økonomisk virksomhed.

Den skattepligtige, der omfattes medlemslandenes skatteafgørelse vil uomtvisteligt være virksomheder, der omfattes af traktatens virksomhedsbegreb.

5.2. ad 2) støtten skal være ydet af statsmidler og kan tilregnes medlemsstaten

Den første betingelse – efter grundforudsætningen om "økonomisk virksomhed" – er, at støtten enten ydes af medlemsstaten eller ved hjælp af statsmidler.

Ydes støtten direkte fra statens budgetter, vil der utvivlsomt være tale om statsmidler og kan selvsagt tilregnes medlemsstaten.

I de tilfælde hvor støtten ikke kommer direkte fra statens budgetter, har EU-Kommission og EU-Domstolen også fortolket "statsmidler" bredt, fx i Stardust-dommen[14].

[10] Se sag, Steinike og Weinig mod Tyskland, C-78/76
[11] Se Federación Española de Empresas de Tecnología Sanitaria (FENIN) mod Kommissionen, C-205/03 P og SAT Fluggesellschaft mbH mod Eurocontrol, C-364/92
[12] Se præmis 27 i Motosykletistiki Omospondia Ellados NPID (MOTOE) mod Elliniko Dimosio, C-49/07
[13] Se generaladvokats Maduros forslag til afgørelse i præmis 13 i Fenin-sagen,C-205/03 P
[14] Se sag, (Stardust) Den Franske Republik mod Kommissionen, C-482/99, saml. 2002 s. I-4397

For det første skal "staten" fortolkes bredt. Dette omfatter udover lokale-, centrale- og regionale myndigheder, også organer, institutioner og virksomheder mv. der kontrolleres[15], støttes, administreres, ejes eller er udpeget af det offentlige.

For det andet fortolker EU-Kommission og EU-Domstolen også "midler" bredt. Det betyder, at med ordet "midler" omfattes ikke blot traditionelle overførelser fra enheden til en virksomhed, men også situationer af mere indirekte karakter, fx tilfældet, hvor en offentlig-ejet virksomhed sælger en byggegrund til en privat virksomhed på fordelagtige vilkår, eller hvor en offentlig myndighed giver afkald på indtægter, som myndigheden ellers ville kunne have oppebåret[16].

EU-Domstolen har imidlertid afgrænset "statsmidler" til, at det som minimum skal kunne tilregnes til staten og ligger indenfor dens varetægt. Det betyder fx at en "støtte", der gives ved, at staten i henhold til lov fastsætter minimumspriser på en privat virksomheds ydelser (som aftages af private forbrugere), ikke udgør statsstøtte i TEUF's art. 107's forstand. Årsagen er, at ved fastsættelse af minimumspriser sker der hverken en direkte eller indirekte overførsel af statsmidler, idet "pengene" på intet tidspunkt er indenfor statens varetægt[17]. Der skal således foretages en test af, i hvilket omfang midlerne kommer direkte eller indirekte fra staten, og hvorledes staten efter overdragelsen har beføjelser og kontrol ift. midlernes anvendelse.

Det er uomtvisteligt, at fjernelse eller lettelse af skatter og afgifter vil ske med direkte statsmidler, da skatter og afgifter som bekendt pålægges af staten eller kommuner o.l.

5.3. ad 3) der skal foreligge en økonomisk fordel for modtageren

Dernæst skal det vurderes, om der er tildelt en fordel. Helt utvivlsomt vil et økonomisk bidrag i form af et kapitaltilskud eller andre direkte tilskud til en virksomhed, udgøre en fordel. Derudover kan det også udgøre en fordel, hvis en virksomhed fritages for byrder af økonomisk karakter eller lign. Det gælder derfor helt overordnet at alle de fordele, der gives en virksomhed, som virksomheden ikke ville kunne opnå på normale markedsvilkår, udgør fordele i art. 107, stk. 1's forstand[18].

Afvejningen af, om der foreligger en direkte fordel – som ovenfor - synes ikke vanskelig. Derimod kan billedet blive en smule kompliceret, hvis der foreligger en "indirekte" fordel. En indirekte fordel kunne fx være, at staten med statsmidler tildeler en forbruger, patient eller anden fysisk eller juridisk person et tilskud eller fjerner en

[15] Se sag, (Stardust) Den Franske Republik mod Kommissionen, C-482/99, præmis 57
[16] Se sag, Europa-Kommissionen mod Kongeriget Nederlandene, C-279/08 P. Se også til sammenligning sag, (præjudiciel afgørelse) Eventech Ltd mod Parking Adjudicator, C-518/13
[17] Se sag, PreussenElektra AG mod Schhleswag AG, C-379/98
[18] Se U.1995B.301, side 301 om "Forbuddet mod statsstøtte i EF-Traktatens art. 92, stk. 1" af Henrik Mørch og Lena Sandberg

økonomisk byrde, som dermed giver en afledt fordel for virksomheden. En sådan fordel vil omfattes af art. 107 stk. 1, da bestemmelsen ikke undtager støtte, som ydes indirekte af staten. EU-Kommission har bl.a. statueret, at en regionallov på Sicilien om en støtteordning til fordel for turistoperatører og til italienske og udenlandsk rejsebureauer, hvis formål var at mindske turisters rejseomkostninger til øen, udgjorde en fordel i art. 107, stk. 1's forstand. Årsagen var, at selvom forbrugerne fik en direkte fordel i form af sparede rejseomkostninger, var det EU-Kommissionens opfattelse, at foranstaltningen havde en indirekte effekt på og fordel for rejseoperatører, i form af øget efterspørgsel[19].

Det kan således anføres, at det afgørende for vurderingen er, om staten letter en økonomisk byrder, som virksomheden almindeligvis selv skulle bære. En modifikation til de tilfælde, hvor staten yder en virksomhed en økonomisk fordel, er det "markedsøkonomiske aktørprincip[20]", der indebærer, at offentlige tiltag iværksættes på lige vilkår for med private aktørers eller tiltaget følger EU's udbudsprincipper. Princippet nødvendiggør ikke behandling i den fremstilling.

5.3.3. Sammenfatning

Det kan sammenfattende anføres, at en offentlig enhed hverken – direkte eller indirekte – må yde en virksomhed en økonomisk fordel. Det er næppe diskutabelt, at en skatte- eller afgiftsbegunstigelse vil udgøre en økonomisk fordel, da virksomhedens samlet økonomi ellers ville blive tyndet uden denne begunstigelse.

5.4. ad 4) begunstiger visse virksomheder eller produktioner (selektiv)

Det skal herefter vurderes, om "støtten" alene begunstiger enkelte virksomheder eller produktioner (dvs. er selektiv) eller er af generel karakter.

Generelle støtteordninger, der omfatter alle virksomheder på lige, objektive, ikke-diskriminerende vilkår, er som hovedregel forenelige med EU's statsstøtteregler. Derimod vil støtteordninger, der er selektive, være omfattet af statsstøttebegrebet og muligvis være i strid med TEUF art. 107, stk. 1. En støtteordning, der umiddelbart er generel, kan alligevel være selektiv og dermed omfattet af art. 107, stk. 1. Det kan fx ske ved, at en myndighed overlades en skønsbeføjelse eller et bestemt budgetloft, som potentielt kan medfører, at støtteordningen blive selektiv. Det er således i denne sammenhæng uden betydning, at myndigheden undlader konkret at anvende skønsbeføjelsen eller budgetloftet, da der er tilstrækkeligt, at ordningen muligvis kan fordreje konkurrencen.

[19] Se Kommissionens beslutning af 3. juni 1998 om regionen Siciliens lov nr. 25/93 (meddelt under nummer K(1998) 1713) (1999/99/EF). Se evt. appeldom C-403/10 P

[20] Se EU-Kommissionens meddelelse om begrebet statsstøtte i art. 107, stk. 1 i TEUF, kap 4.2. (2016/C 262/01)

EU-Domstolen har på baggrund af deres praksis[21] opstillet følgende objektive kriterier til brug for vurderingen af, hvorvidt en medlemsstats ordning er selektiv:

1. Hvis en ordningen fremstår som en undtagelse til det almindelige system, peger det i retning af, at ordningen er selektiv.
2. Ydes de virksomheder, der omfattes af ordningen, en fordel i forhold til de virksomheder, som ikke omfattes af ordningen, er der en klar formodning om selektivitet.
3. Er den støttetildelende myndighed overladt en skønsbeføjelse, vil ordningen også være selektiv.

Af de ovennævnte kriterier kan udledes, at EU-Domstolen anlægger en særdeles bred fortolkning af selektivitetsbegrebet. Det betyder, at en stor del af de støtteordninger, der iværksættes af medlemsstaterne, betragtes som selektive.
Dette er også årsagen til, at der foreligger betydelige vanskeligheder med at skelne selektive ordninger overfor generelle ordninger. I praksis medfører dette, at selektivitetsvurderingen fylder meget i prøvelsen af, om en foranstaltning eller et tiltag udgør statsstøtte i strid med TEUF art. 107, stk. 1.
En afgørelse, såsom en skatteafgørelse vil efter omstændigheder kunne være selektiv, hvis der er foreligger andre virksomheder, der er i samme faktisk og retlige situation som den begunstigede.

5.5. ad 5) fordrejer eller truer ordningen med at fordreje konkurrencevilkårene

Derudover skal det vurderes, om medlemsstatens ordning, tiltag eller foranstaltning fordrejer eller truer med at fordreje konkurrencevilkårene på markedet.

Den støtte, som medlemsstaten påtænker eller allerede har iværksat, skal enten fordreje eller potentielt kunne fordreje konkurrencevilkårene for at udgøre statsstøtte i henhold til TEUF art. 107, stk. 1. Det betyder, at der ikke stilles krav om, at støtten faktisk har påvirket konkurrenceforholdene. Derfor er det heller ikke nødvendigt, at der foretages den samme tilbundsgående analyse af relevante markeder, som det påkræves ved situationer omfattet af TEUF art. 101 og 102.

EU-Domstolen har dog i dens praksis[22] anvendt kriterierne i TEUF art. 101 og 102 i den indledende del af den juridiske vurdering. Domstolen har på dette grundlag fastslået, at når en støtte styrker en virksomheds position i forhold til andre virksomheder, som den støttede virksomhed konkurrerer med i samhandlen inden for fællesmarkedet, må det formodes, at denne samhandel påvirkes af den pågældende støtte. Kriteriet om konkurrencefordrejning vil dermed let kunne opfyldes og vil derfor ikke nødvendiggøre, at den begunstigede

[21] Se bl.a. sag, Adria-Wien Pipeline GmbH mod Finanzlandesdirektion für Kärnten, C-143/99
[22] Se sagerne, Phillip Morris mod Kommissionen, 730/79, Société internationale de diffusion et d'edition mod Kommission, T-155/98

virksomhed påviser omfanget af dens import eller eksport. Kompenserer medlemsstaten de virksomheder, der ikke indledningsvis fik støtte med noget tilsvarende til den oprindelige støtte, medfører det ikke, at den oprindelige støtte eller kompensationen er i overensstemmelse med TEUF art. 107, stk. 1.

5.5.1. Sammenfatning

Det kan dermed fastslås at medlemsstaters støtteordninger, der aktuelt eller potentielt fordrejer konkurrencen på markedet, med undtagelse af visse lovbeskyttet monopoler, kan udgøre statsstøtte i strid med TEUF art. 107, stk. 1. Dette uagtet, hvordan og til hvem støtten gives, så længe støtten udgør en fordel i forhold til de øvrige private aktører på markedet. En skatte- eller afgiftsbegunstigelse vil højst sandsynligt med medvirke til, at den begunstigede virksomhed klarer sig bedre i konkurrence på markedet, da en betydelig udgift i form af skatter er reduceret.

5.6. ad 6) påvirkes samhandlen mellem medlemsstaterne

Hvis og såfremt alle ovennævnte kriterier er opfyldte, skal det afslutningsvis vurderes, om kriteriet om samhandelspåvirkning mellem medlemsstaterne er opfyldt.

Til sammenligning med kriterierne for konkurrenceforvridning (se ovenfor), har EU-Kommissionen traditionelt lagt vægt på mange af de samme ting i vurderingen af, om en medlemsstats tiltag var samhandelspåvirkende. EU-Domstolen har også taget denne praksis til sig, og fortolker dermed kriteriet ganske bredt. Af Domstolens praksis fremgår det, at når en økonomisk støtte, der ydes af medlemsstaten, styrker en virksomheds konkurrenceposition i forhold til andre virksomheder indenfor Fællesmarkedet, må det formodes, at samhandlen også påvirkes af støtten[23].
Det er dermed ikke nødvendigt at bevise, at støtten rent faktisk påvirker samhandlen. Det synes derfor tilstrækkeligt, at det alene formodes, at støtten kan påvirke samhandlen, uanset størrelsen på støtten eller modtagervirksomhedens forhold. Afgørende er, om støtten har en potentiel samhandelseffekt.

Når EU-Kommissionen skal vurdere om samhandlen påvirkes, er det ligesom for vurderingen af konkurrencefordrejning ikke et krav, at der udføres en detaljeret afgrænsning af det relevante marked eller undersøgelse om den konkrete påvirkning af konkurrencesituationen[24]. EU-Kommissionen må imidlertid vurdere de forventede virkninger af tiltaget, og ikke blot henholde sig til en ren hypotetisk og formodet påvirkning af samhandlen[25]. Det betyder, at EU-Kommissionen udover at se på et tiltags umiddelbare effekt på det indre marked, også skal forholde sig til tiltagets mulige og potentielle virkninger på længere sigt[26].

[23] Se sag, Regione Autonoma Friuli.Venezia Guilia mod Kommissionen, T-288/97
[24] Se sag, Philip Morris mod Kommissionen, T-730/79
[25] Se EU-Kommissionens meddelelse om begrebet statsstøtte i art. 107, stk. 1 i TEUF, side 101-107 (2016/C 262/01)
[26] Se de forenede sager, AITEC mod Kommissionen, T-447, T-448 og T-449/93

Efter EU-Kommissionens praksis er samhandelspåvirkning ikke begrænset til de situationer, hvor varer og tjenesteydelser handles på tværs af medlemsstaternes grænser. En støtteforanstaltning til en virksomhed, der udelukkende producerer varer eller leverer tjenesteydelser på det nationale marked, vil ligeledes kunne påvirke samhandlen. Dette skyldes, at støtten kan styrke virksomheden i en sådan grad, at virksomhedens position på det nationale marked gør det sværere for andre EU-landes virksomheder, at få adgang til det nationale marked[27].

Det kan imidlertid bemærkes, at EU-Kommissionen forekommer at have åbnet en smule op for denne ellers restriktive tilgang til kriteriet. Dette ses i syv sager fra 2015[28], hvor EU-Kommissionen fandt, at der ikke var samhandelspåvirkning, hvorfor støtteforanstaltningerne ikke udgjorde statsstøtte efter TEUF art. 107, stk. 1. Begrundelserne i de syv sager var, at støtteforanstaltningerne havde så lokale virkninger, at det ikke kunne antages, at være nogen mærkbar samhandelspåvirkning.

5.6.1. Sammenfatning

Det kan sammenfattende anføres, at kravet om, at støtteforanstaltninger ikke må påvirke samhandlen, fortolkes bredt og i det væsentligste følger samme kriterier som ved konkurrencefordrejning. Det er derfor ikke ualmindeligt, at begge krav (forbud mod konkurrencefordrejning og påvirkning af samhandlen) behandles under ét, når det skal vurderes, om en foranstaltning udgør statsstøtte. I denne fremstilling er kravene dog behandlet særskilt for bedre at kunne illustrere delelementerne. Det er ligeledes højst sandsynligt, at en skattebegunstigelse vil have samhandelspåvirkning, idet virksomheden fx kan sænke udsalgspriserne og øge efterspørgslen.

5.7. Samlet sammenfatning

På baggrund af ovenstående behandling fastslås, at i det tilfælde, hvor medlemsstatens foranstaltninger opfylder alle ovenstående kriterier 2) - 6) og modtageren udøver økonomisk virksomhed i TEUF's forstand, vil foranstaltningen som udgangspunkt udgøre (ulovlig) statsstøtte efter TEUF art. 107, stk. 1.

Hvorvidt foranstaltningen er lovlig efter Gruppefritagelsesordningen eller *de-minimis*-ordningen, jf. procedurerne i TEUF's art. 108 eller per automatik undtages efter art. 107, stk. 2 må derefter beror på selvstændig prøvelse og vil ikke behandles yderligere i dette speciale.

Formålet med den længere behandling af statsstøttereglerne er at påvise omfanget og kompleksiteten i bestemmelsen, som også alle myndigheder i medlemsstaten, herunder skatteforvaltningen, skal iagttage. De

[27] Se bl.a. sag, Frankrig mod Kommissionen, 102/87
[28] Se sagerne; Amatørgolfklubber, SA.38208.2014, Wirthschaftsbüro Kiel Gaarden, SA.33149.2014, Glenmore Lodge, SA.37963.2014, Investment aid for Lauwersoog port, SA.39403.2014, samt sagerne om sundhedsfaciliteter; SA.44942, SA.43983, SA.44692, SA.38920 og SA.45512 alle fra 2014.

ovennævnte kriterier skal selvsagt også være opfyldte for, at en medlemsstats skatteafgørelse vedr. transfer pricing-forhold, kan tilsidesættes af EU-kommissionen med henvisning til, at indholdet udgør statsstøtte til én bestemt virksomhed eller koncern.

6. Juridisk behandling af Transfer pricing reglerne

Der vil i det følgende foretages en nærmere behandling af transfer pricing-delen, herunder hjemmelsgrundlaget, reguleringen samt de internationale standarder og anbefalinger til fastsættelse af koncerninterne priser og vilkår bl.a. i medlemsstaternes skatteafgørelser.

6.1. Introduktion til transfer pricing

Helt grundlæggende handler transfer pricing om, at prisfastsætte transaktioner indgået mellem koncernforbundne parter, således det forhindres, at multinationale koncerner vilkårligt udhuler skattebasen ved overførsel af indkomst fra et højskattelande til lavskattelande eller nulskattelande. Medlemsstaterne er derfor – til tider med rette - bekymret for, at indkomstoverførsler indenfor multinationale koncerner udhuler statens skatteprovenu, hvilket typisk afspejler sig landenes restriktive regler. Almindeligvis stiller landenes transfer pricing-regler krav om, at transaktioner mellem kontrollerede parter fx i multinationale koncerner skal ske til markedspriser og –vilkår, jf. det såkaldte "armslængdeprincip".

Omend formålet med transfer pricing kan virke enkelt – at koncerninterne transaktioner indgås på armslængde – er overholdelsen og håndhævelsen af reglerne yderst komplicerede. Årsagen er bl.a., at det for det første kan være svært at identificere de relevante transaktioner, og dernæst fastsætte armslængdeprisen for disse transaktioner. Kompleksiteten af de transfer pricing-relaterede problemstillinger giver sig dels til udtryk ved, at OECD[29] har udgivet separate kommentarer til transfer pricing-bestemmelsen i art. 9 i OECD's modelindkomst[30], i form af særskilte retningslinjer benævnt "Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations" (OECD's TP Guidelines).

En anden ting der bevidner om transfer pricing-problemstillingernes kompleksitet er, at i det netop afsluttet OECD/G20 BEPS-projekt angår fire ud af 15 handlingsplaner transfer pricing-området[31]. De fire transfer pricing-relaterede handlingspunkter angår "immaterielle rettigheder" i aktionspunkt 8, "risici og kapital" i

[29] The Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). Globalt økonomisk samarbejde med 35 medlemslande, herunder Danmark.
[30] "OECD *Model Tax Convention on Income and on Capital"* er den modeloverenskomst som OECD-landene som udgangspunkt danner deres dobbeltbeskatningsoverenskomster (DBO) efter.
[31] OECD/G20-landenes hidtil største skatteprojekt, BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) har bl.a. til formål, at bekæmpe udhuling af skattebasen og flytning af indkomster igennem koncerninterne prisafregninger. Projekt er nu afsluttet og i nu overgået i implementeringsfasen f.s.v.a. visse aftalte minimumsstandarder.

aktionspunkt 9, "andre høj-risikobaserede transaktioner" i aktionspunkt 10 og endelig "land- for land-rapporteringer" i aktionspunkt 13[32].

Overordnet set udgør transfer pricing-reguleringen en række nationale og internationaler regler og retningslinjer af såvel materiel som formel karakter. Nedenfor behandles disse regler og retningslinjer.

6.2. Formålet - "Armslængdeprincippet"

For at starte helt overordnet, så handler transfer pricing om at interesseforbundne parter handler til markedspriser og på markedsvilkår. Det betyder, at interesseforbundne parter skal handle som om, at de var uafhængige parter med modstridende, kommercielle- og skattemæssige interesser. Som altovervejende hovedregel må det antages, at uafhængige parter vil forsøge at opnå den hhv. laveste købspris eller højeste salgspris ved deres transaktionsudveksling. For at skabe den samme forretningsmæssige tilgang blandt interesseforbundne parter, er det blevet en skatteretlig grundsætning, at disse parter skal opretholde en fiktiv armslængdeafstand, når de indgår aftaler med hinanden. Derved er "armslængdeprincippet" født.

Transfer pricing-reglerne har således til formål, at interesseforbundne parters transaktioner med hinanden (kontrollerede transaktioner) afregnes i overensstemmelse med "armslængdeprincippet". I internationalt regi er udbredelsen af armslængdeprincippet sket gennem OECD og i dansk ret efter LL § 2. Begge regelsæt betinger en fiktiv sammenligning med uafhængige parters priser og vilkår f.s.v.a. deres handelsmæssige og økonomiske forbindelser. Grundlæggende indebærer armslængdeprincippet et princip om, at koncernforbundne parter anvender markedspriser og –vilkår, når de handler med hinanden.

Den væsentligste årsag til indførelsen af transfer pricing-reglerne er, at når to (eller flere) samhandlende parter indgår i et slags skattemæssig interessefællesskab og dermed har fælles skattemæssige interesser, opstår der nemt risiko for, at man optimer ved at nedbringe sin beskatning samlet set, fx på koncernniveau. Det står som udgangspunkt de skattepligtige subjekter frit for at tilrettelægge deres økonomiske dispositioner således, at deres samlede indkomstskat nedbringes mest muligt. Der er (på nuværende tidspunkt) intet ulovligt i, at multinationale koncerner til en vis grad inddrager skattemæssige hensyn i deres planlægning og ved udførelsen af deres grænseoverskridende aktiviteter. Skattebetalinger kan i et vist omfang anses som en omkostning på linjer med almindelige driftsomkostninger, og det kan måske ligefrem i yderste konsekvens være en forpligtelse for ledelsen, at iagttage de mest optimale skatteforhold for koncernen. Det er derfor også vigtigt at understrege, at transfer pricing ikke per definition sidestilles med skatteundgåelse og -unddragelse eller skattesvig på trods af, at transfer pricing kan anvendes i til sådanne formål.

[32] Implementeret i 2016 med BEK nr. 1133 af 27/08/2016 efter Rådets EU-direktiv 2016/881/EU af 25. maj 2016

Forestiller man sig derimod, at medlemsstaterne ikke havde (tilstrækkelige) transfer pricing-regler, ville der være en overvejende risiko for, at multinationale koncerner kunne overføre skattepligtig indkomst fra koncernselskaber hjemmehørende i højt beskattede lande, til de øvrige selskaber indenfor koncernen, hjemmehørende i lavt beskattede lande. Indkomsten i højskattelandene ville blive reduceret, mens indkomsten i lavskattelandene tilsvarende ville blive forøget. En sådan mulighed ville indebære, at koncernen samlet set ville få en (betydelig) lavere skattebetaling, og dermed en højere profit på koncernniveau.

Transfer pricing-reglerne tjener derfor som værnsregler og skal sikre, at grænseoverskridende transaktioner mellem koncernforbundne parter ikke sker til priser og på vilkår, der afviger fra det, som uafhængige parter ville have aftalt i en lignende situation. Dette "armslængdeprincip" er nu fastsat i de materielle transfer pricing-regler.

For at sikre overholdelse af reglerne om, at der handles i overensstemmelse med armslængdeprincippet og dermed til markedspriser og –vilkår, er skattemyndighederne udstyret med en række regler til at varetage håndhævelsen af reglerne. Der kan bl.a. nævnes skattekontrollovens § 3 B om dokumentationspligt og skaffeforvaltningslovens § 26, stk. 5 om forlænget ligningsfrist vedr. kontrollerede transaktioner. Disser regler vil ikke blive behandlet yderligere i dette speciale.

Endvidere har transfer pricing-reguleringen også til formål at hindre dobbeltbeskatning samt håndtere de grænseoverskridende uenigheder, der måtte opstå ifm. anvendelsen af armslængdeprincippet. Disse udfordringer kan søges at blive løst efter de formelle regler, fx Mutual Agreement Procedure (MAP), EF's voldgiftskonvention vedr. transfer pricing-sager samt Advance Pricing Agreements (APA). Disse procedurer vil blive behandlet nedenfor.

6.3. Anvendelsesområdet

For at give et fornuftigt overblik over retsområdet, synes det nyttigt at definere, hvilke transaktioner og parter der omfattes af transfer pricing-reguleringen. Nedenfor behandles anvendelsesområdet efter intern dansk ret og OECD's modeloverenskomst.

6.3.1 National ret

Hovedparten af den danske transfer pricing-regulering er fastsat i ligningslovens (LL) § 2[33]. Bestemmelsen er ganske kompleks, og regulerer dels hvilke parter og transaktioner, der undergives transfer pricing-reguleringen.

[33] LL § 2 er indsat ved L 1998 432, efter Skatteministeriets praksis om udstrækningen af SL § 4 blev underkendt i TfS 1998, 199 H (Bagenkop Gullestrup). Højesteret fastslog, at der ikke var den fornødne hjemmel i SL § 4 til at foretage en rentefiksering mellem interesseforbundne parter. Dette affødte LL § 2.

Derudover regulerer bestemmelsen også kontrolkravet og korrektionsmulighederne, hvilket ikke vil blive behandlet yderligere i denne fremstilling.

LL § 2 finder som sagt anvendelse på kontrollerede transaktioner, der omfatter transaktioner mellem personer, virksomheder, faste driftssteder og selskaber inden for et interessefællesskab, som oplistet i LL § 2, stk. 1, nr. 1-6. Helt overordnet foreligger der i medfør af LL § 2 både et interessefællesskab, når en part udøver bestemmende indflydelse over en anden part (vertikal forbindelse), men også i de situationer, hvor parterne er koncernforbundne (søsterselskaber) i kraft af fx et fælles moderselskab (horisontal forbindelse).

Ved vurderingen af, om der eksisterer et interessefællesskab, jf. LL § 2, stk. 1, er det relevant at kende begreberne "bestemmende indflydelse" og "koncernforbundet".

6.3.2. Bestemmende indflydelse

Bestemmende indflydelse kan opnås ved enten direkte eller indirekte ejerskab til mere end 50 % af aktiekapitalen eller rådighed over mere end 50 % af stemmerettighederne, jf. LL § 2, stk. 2.

Ved vurderingen af om en selskabsdeltager - indirekte - ejer mere end 50 % af aktiekapitalen, skal en forholdsmæssig andel af kapitalen, som evt. datterskabet ejer, medregnes. I de tilfælde hvor der både ejes aktier direkte og indirekte, skal begge aktieposter medregnes.

Anderledes forholder det sig ved vurderingen af, om en selskabsdeltager indirekte råder over mere end 50 % af stemmerne. I disse tilfælde skal der opgøres for hvert enkelt "led", når det skal bedømmes, om ejeren råder over mere end 50 % af stemmerne eller ej. Tilsvarende som ved opgørelse af aktiekapital gælder dog, at såfremt selskabsdeltageren både direkte og indirekte råder over stemmer, skal begge poster medregnes.

For at undgå at LL § 2 omgås ved at fordele aktiebesiddelsen og/eller stemmerettighederne, skal der ved vurderingen af, om den skattepligtige kan betragtes for at have bestemmende indflydelse, også medregnes aktier og stemmerettigheder, som besiddes af nedenstående fysiske og juridiske personer:

1. Datterselskaber
2. Koncernselskaber efter LL § 2, stk. 3
3. Personlige aktionærer og deres nærtstående efter LL § 16 H, stk. 6
4. Fonde og trusts (stiftet af moderselskabet eller af de nævnte koncernforbundne selskaber, nærtstående mv.)
5. Nærtstående personer mv. (ægtefælle, forældre, børn mv.)
6. Visse andre selskabsdeltagere, med hvem der er indgået aftale om fælles bestemmende indflydelse

For personer og selskaber gælder, at der i visse situationer skal medregnes kapital og stemmerettigheder fra andre selskabsdeltagere ved bedømmelsen af, om der foreligger bestemmende indflydelse. Dette sker, såfremt der eksisterer en aftale mellem selskabsdeltagerne om udøvelse af fælles bestemmende indflydelse. Om der foreligger en aftale om udøvelse af fælles bestemmende indflydelse eller ej, beror på en konkret vurdering. I vurderingen indgår, om der er indgået aftale om følgende:

1. Fælles rådighed over flertallet af stemmerne.
2. Fælles udpegning eller afskedigelse af bestyrelsesmedlemmer.
3. Fælles bestemmende indflydelse over selskabets driftsmæssige og finansielle ledelse.

I forbindelse med opgørelsen af aktier og stemmerettigheder skal det bemærkes, at koncernforbundne, transparente personselskabers besiddelser også skal medregnes, når det skal vurderes, om der foreligger bestemmende indflydelse.

6.3.4. Koncernforbindelse

Koncernforbindelse opstår, når juridiske personer (selskaber mv.) har samme kreds af selskabsdeltagere med bestemmende indflydelse eller fælles ledelse, jf. LL § 2, stk. 3 (horisontal forbindelse). Koncernbegrebet, der indebærer, at "samme kreds af selskabsdeltagere har bestemmende indflydelse", skal fortolkes i lyset af det tilsvarende koncernbegreb, som forefindes i kursgevinstlovens § 4, stk. 2. Det følger heraf; at samme aktionærkreds direkte og indirekte skal eje mere end halvdelen af aktierne eller råde over mere end halvdelen af stemmerettighederne i begge selskaber, for at der er tale om en koncern.

6.3.5. Transaktionstyper

"Armslængdeprincippet" som knæsat i LL § 2 finder anvendelse på priser og vilkår for handelsmæssige og økonomiske transaktioner. Det betyder, at det som udgangspunkt gælder samtlige transaktionstyper mellem interesseforbundne/koncernforbundne parter, fx levering af varer og tjenesteydelser, låneforhold, overførsel af materielle og immaterielle aktiver, der stilles til rådighed mv. uagtet om transaktionerne er grænseoverskridende eller ej. Kravet om, at der skal foreligge en handelsmæssig eller økonomisk transaktion, indebærer, at udelukkende selskabsretlige dispositioner fx som størrelsen af deklareret udbytte og kapitalforhøjelser ikke reguleres af LL § 2.

Det skal dog bemærkes, at rækkevidden af hvilke transaktioner der omfattes af LL § 2, har været omdiskuteret i litteraturen[34] og prøvet ved flere lejligheder ved landsskatteretten og domstolene. Højesteret har fastslået, at

[34] Se diskussionen i Armslængdeprincippet af Jens Wittendorff, 2009, side 366.

rækkevidden af transaktionerne i LL § 2 ikke går længere end det, som hidtil antaget. Dette element vil ikke blive berørt yderligere i specialet.

6.4. OECD

I international sammenhæng er "armslængdeprincippet" i det væsentligste fastsat i art. 9 i OECD's modeloverenskomst og udgør dermed den generelle transfer pricing-regulering blandt især OECD-landene.

6.4.1. Interessefællesskab

I overensstemmelse med modeloverenskomstens anvendelsesområde i art. 3, stk. 1 litra d, finder art. 9 udelukkende anvendelse på grænseoverskridende transaktioner selvsagt fordi, bestemmelser regulerer beskatningsretten mellem to kontraherende stater. Transaktionerne skal derfor være indgået mellem en forretningsvirksomhed (enkeltmandsvirksomheder, selskaber, faste driftssteder m.fl.), som er hjemmehørende i en af de kontraherende stater, og hhv. en anden forretningsvirksomhed, der er tilsvarende hjemmehørende i den anden kontraherende stat.
Dernæst er det selvsagt en betingelse, at der foreligger et interessefællesskab. Bestemmelse finder derfor anvendelse, når:

- Én forretningsvirksomhed direkte eller indirekte deltager i ledelsen, eller har kontrollen eller kapitalen i anden forretningsvirksomhed hjemmehørende i den anden stat fx ved moder-/datterselskaber (vertikal forbindelse) eller
- Samme person eller forretningsvirksomhed direkte eller indirekte deltager i ledelsen, eller har kontrollen eller kapitalen af såvel en forretningsvirksomhed hjemmehørende i en stat, som i en forretningsvirksomhed i en anden stat fx ved søsterselskaber (horisontal forbindelse).

6.4.2. Transaktionstyper

Art. 9 finder anvendelse på priser og vilkår for kommercielle og finansielle forbindelser, herunder transaktionspriser på varer og serviceydelser. Det fremgår hverken af modeloverenskomsten eller af kommentarer til modeloverenskomsten, hvad der nærmere ligger i begrebet "kommerciel og finansiel forbindelse". På baggrund af art. 9 og de øvrige fordelingsbestemmelsers natur, må det formodes, at afgrænsningen skal ske efter national ret. I en dansk kontekst vil afgrænsningen således ske efter LL § 2 sammenholdt med det andets landes transfer pricing-bestemmelser.

6.5. Sammenlignelighed

Vurderingen af om armslængdeprincippet er opfyldt, sker ved en sammenligning af om priser og vilkår for de kontrollerede transaktioner er på linjer med til priser og vilkår på sammenlignelige transaktioner indgået mellem

uafhængige parter. For at sammenligningen er anvendelig, er det nødvendigt, at de relevante faktorer, der sammenlignes, i virkeligheden er sammenlignelige. Til brug for armslængdepris-vurderingen foretages en såkaldt "sammenlignelighedsanalyse", der bygger på fire forskellige grundlæggende trin. Sammenlignelighedsanalysen er ganske omfattende og kompliceret, og bygger i høj grad på virksomhedernes regnskabsmæssige og finansielle oplysninger. Der vil specialet alene indgå en generel behandling af "sammenlignelighed", da inddragelsen hovedsageligt skal tjene til en forståelse af transfer pricing-reguleringens kompleksiteten samt en grænsedragning i forhold til selektivitetskriteriet under statsstøttereglerne.

6.5.1. Sammenlignelighedsanalysens fire grundlæggende trin

For at give en konstant sammenhæng mellem de forskellige trin i sammenlignelighedsanalysen, er det OECD's anbefaling, at fremgangsmåden er metodisk og konsistent. Dette, for at skabe en brugbar sammenhæng i hele analysen.

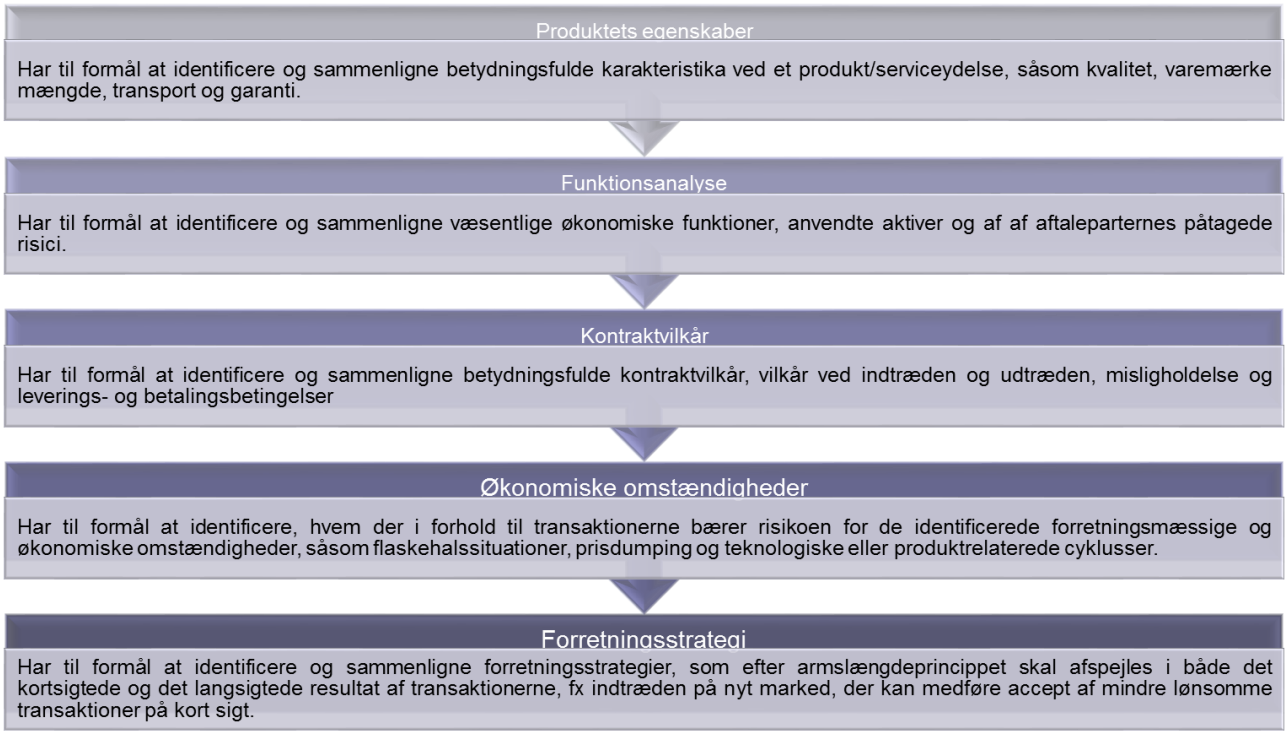
Sammenlignelighedsanalysens fire grundlæggende trin er følgende:

I sammenligningen af en kontrolleret transaktion med en transaktion mellem uafhængige parter (ikke-kontrolleret transaktion), er det afgørende at foretage en prøvelse af, om der overhovedet er en tilstrækkelig grad af sammenlignelighed mellem transaktionerne. Denne vurdering bliver foretaget med afsæt i de faktorer, som konkret har indflydelse på de priser og vilkår, som almindelige markedstransaktioner er undergivet.

6.5.2. Sammenlignelighedsfaktorerne

Ifølge OECD's Transfer Pricing Guidelines er de faktorer, som almindeligvis har indflydelse på vilkårsfastsættelsen mellem uafhængige parter og som udgør graden af sammenlignelighed (sammenlignelighedsfaktorer), de fem kategorier der oplistet nedenfor[35]:

[35] Se "International Skatteret – i et dansk perspektiv" af Peter Oerver Schmidt, m.fl., Hans Reitzels forlag, 2015, side. 303 og OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, afsnit D.1.2



I praksis er betingelsen om sammenlignelighed styrende af tilgængeligheden af data samt hvilken transfer pricing-metode, der anvendes i armslængdevurderingen i sammenlignelighedsanalysen[36]. Uagtet hvilken transfer pricing-metode som anvendes, skal samtlige sammenlignelighedsfaktorer indgå i analysen med den modifikation, at prioriteringen af den fem faktorer afhænger af den anvendte prisfastsættelsesmetode.

Det er selve sammenlignelighedsanalysen, der er det centrale element i anvendelsen af armslængdeprincippet. Det er vigtigt at holde adskilt, at søgningen efter sammenlignelige transaktioner baseret på sammenlignelighedsfaktorerne, jf. ovenfor ikke er at forveksle med sammenlignelighedsanalysen. Søgning efter sammenlignelighedsfaktorerne skal i stedet betragtes som en integreret del af sammenlignelighedsanalysen.

6.5.3. Sammenlignelighedsanalysens ni-trins proces

OECD anbefaler, at sammenlignelighedsanalysen baseres på en ni-trins proces, der som regel medfører en omfattende analyse af komplicerede forhold og omstændigheder[37]. Ni-trins processen er kort beskrevet nedenfor:

[36] Se OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, punkt 1.37
[37] Se OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, kapitel 3

Trin 1: Fastlæggelse af de omfattede år
Formål: At tilstræbe sammenfald mellem perioden for den kontrollerede transaktioner og de sammenlignelige transaktioner.
- Armslængdepriser og –vilkår må ikke fastsættes på baggrund af viden om udvikling af pris, marked, produkt mv., som først har fundet sted efter det tidspunkt, hvor den kontrollerede transaktion foregik
Trin 2: Generel analyse af omstændigheder
Formål: At give et overordnet indblik i generelle forretningsmæssige og økonomiske omstændigheder.
- Omfatter bl.a. brancheanalyse, markedsforhold, konkurrencesituation samt økonomiske og regulatoriske faktorer.
- Skal foretages uden inddragelse af den specifikke kontrollerende transaktion
Trin 3: Analyse af den kontrollerede transaktion
Formål: At identificere de faktorer, som vil påvirke søgningen/udvælgelsen af sammenlignelige transaktioner og transfer pricing-metode.
- Skal baseres på en funktionsanalyse, hvor alle involverede parter i den kontrollerende transaktion identificeres, og deres funktioner, rettigheder, pligter mv. afdækkes.
- Omfatter både hovedydelser, biydelser, delydelser og modydelser
- Er afgørende for valget af sammenlignelige transaktioner og den mest egnede transfer pricing –metode.
Trin 4: Identifikation af uafhængige interne sammenlignelige transaktioner
Formål: At undersøge, om der findes interne uafhængige transaktioner, som kan sammenlignes med den kontrollerede transaktion.
- En sådan foreligger, hvis der mellem et koncernselskab og en uafhængig part er foretaget en sammenlignelig transaktion.
- I vurderingen af, om transaktionerne er sammenlignelige, skal henses til trin 1-3 samt sammenlignelighedsfaktorerne.

I mange tilfælde er det imidlertid ikke muligt at identificere sammenlignelige transaktioner, da visse transaktionstyper typisk ikke indgås mellem uafhængige parter. Derudover kan der også ofte opstå situationer, hvor det ikke er åbenlyst, at der foreligger en egentlig transaktion. Det kan fx forekomme ved anvendelse af immaterielle rettigheder, levering af koncerninterne serviceydelser (management service), koncerninterne

omstruktureringer, aftaler om risikooverførsel, garantiaftaler samt fælles udvikling, produktion eller erhvervelse af aktiver, serviceydelser, rettigheder mv. (cost contribution agreements). For disse særlige transaktionstyper fastlægges armslængdepriser og –vilkår efter en udvidet vejledning, der indgår i OECD's TP Guidelines og de nye BEPS-anbefalinger.

På baggrund ovenstående sker prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner ved at sammenligne med lignende transaktioner indgået mellem uafhængige parter. Det er imidlertid ikke ualmindeligt, at sammenlignelighedsanalysen resulterer i et interval af priser eller avancer, men hvor alle priser og avancer opfylder armslængdeprincippet. Dette medfører typisk, at skatteyder vælger den pris eller avance, der ligger i den modsatte ende af intervallet end det, som landets skattemyndigheder vælger.

6.5.4. Opsummering

På trods af at sammenlignelighedselementet er kompliceret og yderst detaljeret, tjener det ovenstående til en forståelse af kompleksiteten forbundet med reguleringen af transfer pricing-sager samt fastsættelsen af armslængdepriser og –vilkår. Udover at sammenlignelighedselementet er afgørende for armslængdevurderingen, er elementet også er vigtig del af selektivitetsvurderingen ifm. en statsstøttesag.

Ovenstående behandling af sammenlignelighed er derfor relevant i forhold til transfer pricing-reglernes samspil med EU's statsstøtteregler, hvilket vil blive behandlet nedenfor.

6.6. Prisfastsættelsesmetoderne i transfer pricing

Til vurderingen af, om en kontrolleret transaktion opfylder armslængdeprincippet, har OECD anbefalet fem prisfastsættelsesmetoder, hvoraf tre af metoderne betegnes som traditionelle transaktionsbaserede metoder. Disse er følgende:

1. Den frie markedspris-metode (CUP-method)
2. Videresalgsmetoden (resale price method)
3. Kostplusmetoden (cost plus method)

De resterende metoder betegnes som profitmetoderne:

4. Den transaktionsbaserede nettoavancemetode (TNMM)
5. Avancefordelingsmetoden (profit split-metoden)

Fælles for de fem metoder er, at den kontrollerede transaktion skal sammenlignes med en tilsvarende transaktion indgået mellem uafhængige parter.

Herefter adskiller metoderne sig betragteligt, da metoderne indebærer vidt forskellige tilgange til, hvordan sammenligningen skal foretages. CUP-metoden anvendes til at sammenligne priser på de relevante transaktioner, mens videresalgsmetoden og kostplusmetoden bliver anvendt, når man sammenligner bruttoavancer. Derimod bruges TNMM og profit split-metoden, når man sammenligner på nettoavancer. De forskellige prisfastsættelsesmetoder gør således brug af oplysninger på forskellige niveauer i resultatopgørelsen, som illustreret nedenfor:

Nettoomsætning	**200**	← CUP-metoden
Produktionsomkostninger	-90	
Bruttoresultat	110	← Videresalgsprismetoden og kostplusmetoden
Salgs- og administrationsomkostninger	-70	
Resultat af primær drift	**40**	← TNMM og profit split-metoden

[38]

Der findes ikke én prisfastsættelsesmetode, der er anvendelig i samtlige situationer. Det betyder, at der for hver enkelt transaktionstype skal vælges en konkret metode. Det er derfor vigtigt, at ved valg af metode anvendes den, som er den mest egnede metode til fastsættelse af armslængdeprisen for den konkrete kontrollerede transaktion (best method rule). Dette er desuden et vigtig element ift. statsstøttevurderingen.

I forbindelse med, at det i sammenlignelighedsanalysen skal vurderes, hvilke(n) af metoderne der anses for de(n) mest egnede, skal valget træffes efter nedenstående kriterier:

1. Styrker og svagheder ved de enkelte prisfastsættelsesmetoder
2. Hensigtsmæssigheden af metoden i relation til karakteren af den kontrollerede transaktion
3. Mulighederne for at få pålidelige oplysninger om transaktioner indgået mellem uafhængige parter
4. Graden af sammenlignelighed mellem den kontrollerede transaktion og den tilsvarende ikke-kontrollerede transaktion.

Der eksisterer ikke noget formelt hierarki mellem metoderne, men ifølge OECD's Transfer Pricing Guidelines er de traditionelle metoder at foretrække ift. profitmetoderne, såfremt omstændighederne tillader det. Det skyldes, at prisen på den kontrollerede transaktion kan sammenlignes direkte med prisen på den sammenlignelige transaktion indgået mellem uafhængige parter[39]. På trods af at de traditionelle metoder generelt foretrækkes, kan der forekomme situationer, hvor profitmetoderne er mest egnede eller eneste mulige, pga. datatilgængeligheden.

[38] Egen tilvirkning
[39] Se OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, pkt. 1.33

Dette er ligeledes vigtigt at notere sig ifm. vurderingen af, om medlemsstaten har ydet statsstøtte via en skatteafgørelse.

6.6.1. CUP-metoden

"Comparable uncontrolled price method" også benævnt CUP-metoden er kendetegnet ved, at den sammenligner prisen i en kontrolleret transaktioner med prisen i en sammenlignelig transaktion indgået mellem uafhængige parter[40]. Der kan efter CUP-metoden både anvendes en såkaldt "intern CUP" og "ekstern CUP". Forskellen er, at efter den interne CUP foretages sammenligningen med egne transaktioner med uafhængige parter, mens man efter den eksterne CUP foretager sammenligningen på transaktioner mellem to uafhængige parter.

I vurderingen af, om der er tilstrækkelig sammenlignelighed mellem transaktionerne på en intern CUP og en ekstern CUP, er de vigtigste sammenlignelighedsfaktorer produktets egenskaber, kontraktvilkårene og markedsforholdene.

Med CUP-metoden, såvel den "interne" som den "eksterne", betinges en stor produktlighed. Derimod medfører metoden det mest præcise udtryk for en armslængdepris og bør derfor altid anvendes, såfremt det er muligt at finde tilstrækkeligligt sammenlignelige transaktioner[41]. Det er derfor i langt de fleste situationer vanskeligt, at anvende CUP-metoden, da selv den mindste forskel på to produkter/serviceydelser kan være nok til at skabe præference for det ene produkt fremfor det andet, hvilket kan afspejles i prisen[42].

Det må således antages, at den mest oplagte mulighed for at anvende CUP-metoden er, når den skattepligtige ligeledes handler med uafhængige parter, hvor den "interne CUP" kan anvendes. Alternativt, hvis der handles med tilstrækkeligt standardiserede varer, som forhandles af flere udbydere, og som opfattes ens, fx olie, råstoffer, metaller mv.

6.6.2. Videresalgsmetoden

"Resale price method" også benævnt videresalgsmetoden er kendetegnet ved, at sammenligne bruttoavancen ved en kontrolleret transaktion over for bruttoavancen på en sammenlignelig transaktion, indgået mellem uafhængige parter.

Videresalgsmetoden fokuserer på den markedspris, som den skattepligtige opnår ved videresalg af en vare, der er købt af et koncernforbundet selskab. Armslængdeprisen beregnes ved, at der fra det købende koncernselskabs

[40] Se OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, pkt. 2.13
[41] Se OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, pkt. 2.14
[42] Se OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, pkt. 2.15

videresalgspris til uafhængige tredjemand fratrækkes et beløb svarende til bruttoavanceprocenten, der fås ved sammenlignelige uafhængige transaktioner[43]. Der kan derfor både foretages sammenligning af følgende:

1. Den bruttoavance, som koncernen oppebærer ved distribution af varer for en uafhængig part (intern benchmarking),
2. den bruttoavance, som uafhængige parter oppebærer ved distribution af koncernens varer (ekstern benchmarking) og
3. den bruttoavance, som uafhængige parter oppebærer ved distribution af varer for en uafhængig part (ekstern benchmarking).

De vigtigste sammenlignelighedsfaktorer er funktioner, risici og kontraktvilkår, når det vurderes, om der er en tilstrækkelig grad af sammenlignelighed mellem en kontrolleret transaktion og en transaktion mellem uafhængige parter.

Videresalgsmetoden ses oftest anvendt af salgs- og distributionsselskaber, som køber varer fra koncernselskaber uden at tilføre varerne en væsentlig merværdi, inden de videresælges. Pakning, mærkning og simpelmontage anses almindeligvis ikke som funktioner, der tilfører varerne en væsentlig merværdi.

6.6.3. Kostplus-metoden

"Cost plus method" også benævnt kostplus-metoden kendetegnes ved, at sammenligne bruttoavancer ved en kontrolleret transaktion med en bruttoavancen ved en sammenlignelig transaktion indgået mellem uafhængige parter. Denne prisfastsættelsesmetode tager udgangspunkt i de omkostninger, en koncernforbunden part har afholdt i relation til de kontrollerede transaktioner.

I kostplusmetoden beregnes armslængdeprisen ved, at det sælgende selskabs direkte og indirekte produktionsomkostninger tillægges et beløb svarende til bruttoavanceprocenten (mark up), som opnås ved sammenlignelige uafhængige transaktioner[44].

Der kan under kostplusmetoden både foretages sammenligning af den bruttoavancen, som koncernen oppebærer ved salg til en uafhængig part (en intern benchmarking), og den bruttoavance, som uafhængige parter opnår ved salg til en uafhængig part (en ekstern benchmarking)[45].

[43] Se OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, pkt. 2.21

[44] Se OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, pkt. 2.39
[45] Se OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, pkt. 2.40

Ligesom ved videresalgsmetoden er de vigtigste sammenlignelighedsfaktorer funktioner, risici og kontraktvilkår, når det skal vurderes, om der er en tilstrækkelig grad af sammenlignelighed mellem en kontrolleret transaktion og en transaktion mellem uafhængige parter.

Det er som regel produktionsselskaber og serviceselskaber, der fx sælger råvarer eller halvfabrikata, eller som fungerer som kontraktproducenter for andre koncernselskaber, der anvender kostplusmetoden[46]. Derimod egner kostplusmetoden sig ikke til de transaktioner, hvor produktionsselskaber eller serviceselskaber bidrag med væsentlige immaterielle aktiver eller på anden vis tilføjer væsentlig værdi. Dette skyldes, at der sjældent forefindes sammenlignelige uafhængige transaktioner. Det er derfor heller ikke ualmindeligt, at skattemyndighederne (og nu også EU-kommissionen) tilsidesætter selskabernes valg af kost plus-metoden, da metoden formentlig ikke er den mest egnede, hvis der tilføres en betydelig værdi via fx en varemærke eller patent.

6.6.4. TNMM-metoden

"Transactional net margin method" der i daglig tale forkortes og benævnes "TNMM" kendetegnes ved, at sammenligne nettoavancen ved en kontrolleret transaktion med nettoavancen ved en sammenlignelig transaktion indgået mellem uafhængige parter. Metoden baseres på en antagelse om, at sammenlignelige selskaber inden for tilsvarende branche på langt sigt styrer mod at opnå samme indtjening[47].

TNMM-metoden adskiller sig fra de andre metoder ved, at der ikke beregnes en armslængdepris for den konkrete situation. Derimod sammenlignes de(t) relevante nøgletal for den kontrollerede transaktion med tilsvarende nøgletal for en sammenlignelig uafhængig transaktion. Det indebærer, at nettoavancen i stedet beregnes ved hjælp af nøgletal baseret på resultatet af den primære drift målt i forhold til omsætning, aktiver eller omkostninger (profit level indicator).

Valget af nøgletal baseres bl.a. på, hvad der i forhold til den testede transaktion er det mest egnede sammenlignelighedsgrundlag. Derudover skal nøgletallet også i videst mulige omfang afspejle værdiskabelsen i forhold til transaktionen[48].

De hyppigst anvendte nøgletal er 1) overskudsgraden, 2) afkastgraden, 3) berry ratio og 4) net cost plus margin[49]. Nedenfor illustreres, hvorledes disse nøgletal beregnes:

[46] Se OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, pkt. 2.39
[47] Se OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, pkt. 2.58
[48] Se OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, pkt. 2.76
[49] Se OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, pkt. 2.77 – 2-102, Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret, af Jens Wittendorff, Thomson, 2009, side 853 ff. samt Armslængdeprincippet og transfer pricing, Jakob Bundgaard og Jens Wittendorff, Magnus, 2001, side 158-159.

Overskudsgrad =	$\frac{\text{Resultat af primær drift x 100}}{\text{nettoomsætning}}$
Afkastningsgrad =	$\frac{\text{Resultat af primær drift x 100}}{\text{Operative aktiver}}$
Berry ratio =	$\frac{\text{Bruttoresultat}}{\text{Salgs- og administrationsomkostninger}}$
Net cost plus margin =	$\frac{\text{Resultat af primær drift x 100}}{\text{Vareforbrug + salgs- og administrationsomkostninger}}$

[50]

Ligesom ved videresalgsmetoden og kostplusmetoden er de vigtigste sammenlignelighedsfaktorer funktioner, risici og kontraktvilkår, når det skal vurderes, om der er en tilstrækkelig grad af sammenlignelighed mellem en kontrolleret transaktion og en transaktion mellem uafhængige parter. Derudover har produkt og markedsmæssige sammenhæng ofte også en stor betydning.

Både produktionsselskaber, selskaber og serviceselskaber kan anvende TNMM. Ved prisfastsættelsen efter TNMM tages der udgangspunkt i den mest simple af de koncernforbundne parter, hvilket forbedrer muligheden for at finde sammenlignelige uafhængige parter. I praksis udsøges sammenlignelig data som oftest via databaseundersøgelser[51].

I de situationer, hvor det ikke er muligt at finde det perfekte sammenlignelighedsgrundlag (hvilket er ofte), er TNMM-metoden særlig brugbar, da metoden ikke indeholder en indirekte sammenlignelighedsjustering. Derimod er metoden mindre brugbar i de tilfælde, hvor begge parter i den kontrollerede transaktion bidrager med væsentlige immaterielle aktiver eller på anden måde tilfører væsentlig værdi. Det er derfor heller ikke ualmindeligt, at skattemyndighederne (og nu også EU-kommissionen) tilsidesætter selskabernes valg af TNMM-metoden, da metoden formentlig ikke er den mest egnede, hvis der tilføres en betydelig værdi via fx en varemærke eller patent, eller hvis det overhovedet er muligt, at finde en mere direkte metode, fx CUP-metoden.

6.6.5. Profit split-metoden

Den sidste prisfastsættelsesmetode, der er anbefalet af OECD, er profit split-metoden. Metoden kendetegnes ved, at den sammenligner koncernselskabers fordeling af den samlede nettoavance ved en kontrolleret

[50] Egen tilvikning
[51] Fx Bloombergs database

transaktion med uafhængige parters fordeling af den samlede nettoavance ved sammenlignelige transaktioner. Det betyder med andre ord, at metoden tager udgangspunkt i den samlede profit, som skal fordeles mellem de involverede koncernselskaber. Dette indebærer, at der til at starte med skal foretages en identifikation af de involverede koncernselskabers fortjeneste ved transaktionen, almindeligvis nettoavancen (dvs. resultat af primær drift)[52].

Ved anvendelse af profit split-metoden sker der en fordeling af den samlede nettoavance, hvilket medfører, at den ene koncernselskab i en transaktion ikke opnår fortjeneste, men det andet koncernselskab opnår et tab. Det særlige ved metoden er, at der foretages en funktionsanalyse af begge parter i den kontrollerede transaktion. Det er med anvendelse af metoden derfor væsentligt, at identificere hvilke funktioner, aktiver og risici begge parter bidrager med, til den kontrollerede transaktion. Efter OECD's TP-Guidelines angives der to måder, som nettoavancen kan fordeles på. Enten i form af bidragsanalysen (contribution analysis) eller redidualanalysen (residual analysis)[53]. Nettoomsætningen kan dermed fordeles efter enten nøgletal, fx som en 40/60-fordeling, eller på en variable, fx efter værdien af anvendte aktiver, afholdte udgifter til fx forskning og udvikling eller markedsføring, antal medarbejdere eller tidsforbrug. Det afgørende er, at den eller de anvendte fordelingsnøgle(r) er retvisende og afspejler værdiskabelsen af den specifikke kontrollerede transaktion[54].

Profit split-metoden anses for den mest velegnet metode ift. prisfastsættelse af transaktioner, hvor begge koncernforbundne parter bidrager med unikke og værdifulde funktioner (fx brugen af værdifulde immaterielle aktiver), eller hvor der ikke findes sammenlignelige situationer[55]. Årsagen er, at metoden ikke direkte er betinget af, at der findes tæt sammenlignelige transaktioner mellem uafhængige parter. Prisfastsættelsen efter profit split-metoden bygger derimod på en grundig økonomisk analyse af de faktiske forhold i transaktionen.

6.6.ii. Overordnet sammenfatning på prisfastsættelsesmetoderne

Sammenfattende kan det anføres, at de ovenstående metoder, som anbefales af OECD, kan anvendes for stort set samtlige typer af transaktioner, som indgås mellem koncernforbudne parter.

Det kan ligeledes præciseres, at kompleksiteten i metoderne, graden af tilstrækkeligt sammenlignelige transaktioner samt den interne analyse, ofte medfører et vanskeligt analysearbejde for de multinationale koncerner (og deres rådgivere) og skattemyndighederne ift. at klarlægge, om der er anvendt armslængdepriser og -vilkår for de kontrollerede transaktioner. Derudover kompliceres billedet endvidere af, at selvom der forefindes

[52] Se OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, pkt. 2.108

[53] Se OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, afsnit C.3.2
[54] Se OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, pkt. 2.135
[55] Se OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, pkt. 2.109

tilstrækkeligt med sammenlignelighedsmateriale og koncerninternoplysninger mv., kan der anvendes mere end én prisfastsættelsesmetode ift. at fastlægge armslængdeprisen. Eftersom der ikke (længere) eksisterer et egentlig hierarki mellem metoderne, er der dermed en mulighed for, at den multinationale koncern i rimeligt grad kan vælge den metode, som medfører det gunstigste resultat. Valget af den mest egnede prisfastsættelsesmetode har også altafgørende betydning for, om fx indholdet i en skatteafgørelse kan give anledning til en statsstøttesag.

Det kan endvidere bemærkes, at valg af prisfastsættelsesmetode ikke sjældent fører til, at skattemyndighederne og de multinationale koncerner er uenige om den valgte metode, og dermed markedspris og -vilkår for de kontrollerede transaktioner. Uenighederne medfører også fra tid til anden, at de valgte priser og vilkår korrigeres efter LL § 2, stk. 5-6 til en pris, der efter skattemyndighedernes eller landsskatterettens opfattelse i højere grad er i overensstemmelse med armslængdeprincippet (og dermed som regel en højere pris). Selvom proceduren for primær-, sekundær- og korresponderende korrektion er et vigtig element i transfer pricing-regulering, vil dette ikke blive behandlet yderligere.

6.7. De processuelle regler

Nedenfor følger en gennemgang af de relevante processuelle regler indenfor transfer pricing-reguleringen. En behandling af visse processuelle transfer pricing-regler er af stor vigtighed for behandlingen af specialets problemformulering. Dette skyldes bl.a., at skatteafgørelser (Advance Pricing Agreements) indgås efter principperne i de processuelle regler, hvilket behandles afslutningsvist.

6.7.1. Transfer pricing-dokumentation

Efter skattekontrollovens § 3 B gælder der en oplysnings- og en dokumentationspligt for visse skattepligtige, herunder udenlandske selskaber og personer med faste driftssteder i Danmark, der omfattes af LL § 2, for så vidt angår deres kontrollerede transaktioner.

Det betyder, at alle selvangivelsespligtige med kontrollerede transaktioner, herunder rene nationale transaktioner, er omfattet af oplysningspligten, jf. SKL § 3B. Overstiger den samlede årlige kontrollerede transaktioner 5 mio. kr., udvides oplysningspligten til også at gælde en dokumentationspligt. Dokumentationspligten gælder som udgangspunkt alle skattepligtige, der på konsolideret basis har mere end 250 fuldtidsansatte, og enten en balance der overstiger 125 mio. kr. eller en omsætning, der overstiger 250 mio. kr. årligt.

Dette indebærer, at større multinationale koncerner som altovervejende udgangspunkt skal oplyse om deres kontrollerede transaktioner ifm. med selvangivelsen, jf. oplysningspligten. Derudover er koncernens danske moderselskab forpligtede til at udarbejde og opbevare TP-dokumentationer, der kan indgives på skattemyndighedernes forlangende, jf. SKL § 3 B, stk. 5.

TP-dokumentationen består af tre individuelle dokumentationer: 1) en "fællesdokumentation", 2) "lande specifikke dokumentationer" og 3) "land for land-rapporter". Eksempelvis skal "fællesdokumentationen" skal som minimum indeholde følgende:

1. En beskrivelse, der giver overblik over koncernen og de forretningsmæssige aktiviteter
2. En beskrivelse af de kontrollerede transaktioner mv.
3. En sammenlignelighedsanalyse, som kan danne grundlag for en vurdering af, om armslængdeprincippet er iagttaget
4. En overordnet redegørelse for implementeringen af principperne for prisfastsættelsen
5. En liste over eventuelle skriftlige aftaler vedr. kontrollerede transaktioner.

Formålet med hhv. oplysnings- og dokumentationspligten er, at give både skattemyndigheder i det land, hvor koncernens moderselskab er hjemmehørende i og det andre relevante landes skattemyndigheder, væsentligt bedre muligheder for, at identificere kontrollerede transaktioner og efterfølgende vurdere, hvorvidt der er handlet i overensstemmelse med armslængdeprincippet. TP-dokumentationen er derfor tæt på at være et altafgørende redskab til at bekæmpe, at multinationale koncerner udhuler af skattebasen og omflytter deres profit fra højskattelande til lavskattelande.

Der er derfor stort international bevågenhed på, at multinationale koncerner udarbejder og indgiver retvisende TP-dokumentationer til skattemyndighederne. Dette er også årsagen til, at manglende eller mangelfuld TP-dokumentation kan sanktioneres hårdt i form af bødestraf og en evt. tillægsjustering, såfremt det viser sig, at der ikke er handlet til markedspris og -vilkår.

6.7.2. Virksomhedernes processuelle muligheder

Ved grænseoverskridende transaktioner kan der være risiko for både juridisk og økonomisk dobbeltbeskatning.

I transfer pricing henseende begrænser det sig som oftest til den økonomiske dobbeltbeskatning, der indebærer, at samme indkomst beskattes hos eksempelvis to forskellige koncernforbundne selskaber. Den økonomiske dobbeltbeskatningssituationen kan fx opstå, hvis to lande ikke anvender sammen armslængdepris ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, eller hvis det ene lande foretager en priskorrektion, uden det andet land foretager tilsvarende korrektion.

En økonomisk dobbeltbeskatningssituation kan efter dansk ret ophæves efter de almindelige regler om genoptagelse ved anmodning om, at der foretages en transfer pricing-korrektion (korresponderende transaktion), således virksomhedens skatteansættelse genoptages, jf. skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27. Det er dog en

forudsætning, at de danske skattemyndigheder accepterer den udenlandske skattemyndigheds indkomstforhøjelse (den primære korrektion), jf. LL § 2 og OECD's modeloverenskomst art. 9. Når skattemyndighederne har nedsat indkomsten med et beløb tilsvarende det, som den udenlandske skattemyndighed har hævet indkomsten med, er dobbeltbeskatningen ophævet.

6.7.3. Gensidige aftaleprocedure (MAP[56])

For at imødegå, at skattepligtige personer og selskaber udsættes for både juridiske og økonomisk dobbeltbeskatning er der i OECD's modeloverenskomst art. 25 (og stort set alle landes dobbeltbeskatningsoverenskomster) indsat procedurer for, at landenes skattemyndigheder skal forsøge, at løse evt. dobbeltbeskatningssituationer. Proceduren iværksættes ved, at den pågældende skatteyder, der udsættes for dobbeltbeskatning, retter henvendelse til det lands skattemyndighed, hvortil denne er hjemmehørende. Dette skal ske indenfor tre år efter den første meddelelse, der førte til en evt. dobbeltbeskatning.

Landenes skattemyndigheder er efterfølgende forpligtede til at gå i forhandling med hinanden og bestræbe sig på, at nå frem til en aftale om en passende armslængdepris i den pågældende transfer pricing-sag. Den armslængdepris, som skattemyndighederne evt. når frem til, forelægges til godkendelse for skatteyderen. Accepterer skatteyderen ikke skattemyndighedernes nye armslængdepris, opretholdes den oprindelige skatteansættelse, inkl. den økonomiske dobbeltbeskatning. Accepteres derimod den nye armlængdepris, som skattemyndighederne er nået frem til og er enige om, har det altovervejende udgangspunkt været, at denne pris klart er udtryk for den objektive korrekte armslængdepris. Dette er desuden vigtigt at noterer sig, ifm. med en evt. sag om statsstøtte ydet via en skatteafgørelse.

6.7.4. EF's voldgiftskonvention

EF-voldgiftskonventionen har til formål at ophæve dobbeltbeskatning i transfer pricing-sager, og tjener som et supplement ift. ophævelse af dobbeltbeskatning efter MAP-proceduren[57]. Voldgift kan dermed anses som en tilføjelse til ovennævnte MAP-procedure mellem EU-landenes skattemyndigheder.
Konventionens anvendelsesområde omfatter umiddelbart kun dobbeltbeskatning i transfer pricing-sager, men kan evt. udstrækkes til også at gælde andre koncerninterne forhold, fx tynd kapitalisering, hvis begge lande er enige herom. Voldgiftskonventionen indebærer, at såfremt de kompetente skattemyndigheder ikke kan nå til enighed om en aftale, som kan ophæve dobbeltbeskatningen indenfor to år fra den dato hvor sagen blev forelagt, er der skabt mulighed for, at der nedsættes et rådgivende udvalg (voldgift), der skal tage stilling til dobbeltbeskatningstvisten[58]. Herefter har de kompetente myndigheder seks måneder til at træffe en afgørelse, der

[56] Forkortelse for "Mutual Agreement Procedure"
[57] Se 90/436/EØF og adfærdskodeks (Code og Conduct) 2009/C 322/01. Alle EU-landene (undtagen Kroatien) er omfattet af EF-voldgiftskonvention.
[58] Se EF-voldgiftskonvention art. 6, stk. 1-2 og 7, stk. 1 samt SKM2006.40.SKAT

ophæver dobbeltbeskatningen[59]. De kompetente myndigheder er ikke forpligtede til at følge det rådgivende udvalgs udtalelse, men hvis der ikke kan opnås enighed, skal myndighederne handle i overensstemmelse med udvalgets udtalelse[60]. Det resultat myndighederne når frem til, er den armslængdepris, der i det konkrete tilfælde gælder for den skattepligtiges kontrollerede transaktioner.

Ligesom under MAP-proceduren anmodes den skattepligtige om at godkende det resultat, skattemyndighederne er blevet enige om. Afviser den skattepligtige resultatet, opretholdes den oprindelige skatteansættelse, inkl. den økonomiske dobbeltbeskatning. Godkender den skattepligtige derimod skattemyndighedernes resultat ophæves dobbeltbeskatningen, og det pågældende resultat må forudsættes at være den objektive armslængdepris for de kontrollerede transaktioner.

Med procedurerne i EF-voldgiftskonventionen må det antages, at der i endnu højere grad er sikkerhed for, at den objektivt korrekte armslængdepris er fundet. Dette skyldes, at både et uafhængige rådgivende udvalg samt de berørte landes skattemyndigheder – med hver deres ønske om et beskytte deres respektive skattebaser – har forhandlet og nået til enighed om, hvad der udgør den mest korrekte armslængdepris f.s.v.a den kontrollerede transaktion.

Det altovervejende udgangspunkt må derfor være, at når en prisen ift. en kontrolleret transaktioner har fulgt procedurerne i EF-voldgiftskonvention, må prisen uomtvisteligt være i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Dette er endvidere interessant ift. til de transfer pricing-situationer, der giver anledning til en statsstøttevurdering.

6.7.5. Advance Pricing Agreements (APA)

I lyset af at landenes skattemyndigheder til tider har modsatrettede opfattelser til, hvad der er den korrekte armslængdepris, har man indenfor transfer pricing-reguleringen forsøgt at give de skattepligtige muligheden for, at opnå en form for forhåndstilsagn f.s.v.a deres fremtidige kontrollerede transaktioner.
Dette sker med hjemmel i art. 25 i OECD's modeloverenskomst. Muligheden for at give forhåndstilsagn er formentlig også motiveret af, at hhv. MAP- og voldgiftsproceduren ofte er langvarig og ressourcetung for landenes skattemyndigheder.

Det er hovedsageligt virksomheder, der indgår i multinationale koncerner, der ønsker at få et forhåndstilsagn i form af en såkaldt advance pricing agreement (APA), som i dette speciale også benævnes som skatteafgørelse eller skatteaftale. Aftalen kan i en vis grad sammenlignes med et bindende svar, men kan også indgås mellem to

[59] Se EF-voldgiftskonvention art. 11, stk. 1
[60] Se EF-voldgiftskonvention art. 11, stk. 3

(bilaterale) eller flere landes skattemyndigheder (multilateral) efter opfordring fra den skattepligtige. Der er også ligesom ved bindende svar mulighed for, at der træffes en unilateral APA, dvs. mellem ét lands skattemyndighed og den skattepligtige. APA'er kan omfatte alle typer af kontrollerede transaktioner, og forholder sig som udgangspunkt til afregningspriser/marginer for de fremtidige transaktioner.

Fælles for multi- og bilaterale APA'er er, at de skal tjene som en effektiv sikring mod dobbeltbeskatning f.s.v.a. virksomhedens kontrollerede transaktioner. Derimod har unilaterale APA'er til formål, at afdække hele eller dele af transfer pricing-risikoen, der eksisterer i den enkelte jurisdiktion, dog uden at kunne sikre mod økonomisk dobbeltbeskatning. Generelt fastlægger en APA forhånd, hvilke kriterier der skal indgå ved fastlæggelsen af interne afregningspriser f.s.v.a. de kontrollerede transaktioner. Kriterierne kan være følgende:

1. Transfer pricing-metode
2. Definering af de konkrete transaktioner
3. Principper for evt. nødvendige justeringer samt afgørende forudsætninger for, at aftalen finder anvendelse i den aftalte periode.

Derudover indeholder APA'er typisk også krav om, at de pågældende selskaber udarbejder årlige rapporteringer til dokumentation for, at aftalen er overholdt, herunder af aftalte priser/marginer er anvendt/realiseret.

APA'er er særlige ved, at de initieres af den skattepligtige, men indgås mellem skattemyndigheder på linje med andre bilaterale aftaler fx efter OECD's art. 25. APA'er giver således den ansøgende virksomhed en sikkerhed for, at skattemyndighederne i et eller flere lande accepterer virksomhedens transfer pricing-principper i den periode, som APA'en dækker over (typisk op til 5 år[61]). Gyldigheden af en APA er altid betinget af, at koncernen efterfølgende efterlever indholdet af aftalen. Det er selvsagt ikke tilstrækkeligt, at aftalen formaliseres, hvis koncernen efterfølgende udfører bristende forudsætninger, hvilket ikke kun gælder for APA'er. Derudover kan APA'ers gyldighed også påvirkes af, om prisen for tilsvarende transaktioner og markedsforholdene ændres hurtigt[62]. APA'er vil derfor ofte ikke være et brugbart redskab på længere sigt, i brancher med meget dynamiske værdikæder, da hyppige ændringer i funktions- og risikoprofilen besværliggør overholdelsen af APA'ers typisk mere statiske forudsætninger (ligesom for bindende svar).

Det altovervejende udgangspunkt må således være, at såfremt to eller flere landenes skattemyndigheder indgår en APA, på et fuldt ud oplyst grundlag, om en virksomheds kontrollerede transaktioner, må transfer pricing-

[61] I visse tilfælde også med bagudrettede virkning (roll-back), se OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, pkt. 4.123 og 4.135
[62] Se OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, pkt. 4.124 og 4.128

metoden og dermed transaktionens afregningspris være udtryk for den objektive korrekte armslængdepris. Tilslutter og overholder koncernvirksomhederne APA'ens indhold og formaliteter, synes det vanskeligt at hævde, at der ikke er handlet i overensstemmelse med armlængdeprincippet – i hvert fald i en transfer pricing kontekst. Derimod kan det forholde sig anderledes, hvis der er tale om en unilateral APA, hvor det blot er et lands skattemyndighed, som har forholdt sig til virksomheden valg af prisfastsættelsesmetode mv. Formålet og virkningerne af APA'er, såvel bilaterale som unilaterale, har stor betydning ift. til statsstøtteproblematikken, som behandles nedenfor straks.

6.8. Overordnet opsummering på transfer pricing-delen

På de foregående sider er der forsøgt, at give et overordnet overblik over den danske og internationale transfer pricing-regulering, og det skal i denne forbindelse bemærkes, at behandlingen af emnet langt fra er tilbundsgående. Dette bevidner om, at transfer pricing-området er ganske omfangsrigt og kompliceret. Særligt i praksis er det ofte forbundet med store vanskeligheder, at finder den mest korrekte armslængdepris. Det er således ikke blot tilstrækkeligt, at virksomheder sætter priserne "lidt for højt" for på denne måde, at være på den sikre side, da skattemyndighederne i det andet land, formentlig vil opponerer mod den for højt fastsatte pris, eftersom dette lande vil have tilsvarende mindre at beskatte.

Formålet med ovenstående behandling af transfer pricing-reguleringen er at belyse, hvilken grad og omfang af sammenlignelige transaktioner, der skal forelægge, når koncerner og skattemyndigheder skal fastlægge om prisen på en kontrolleret transaktioner er i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Denne sammenlignelighedsvurdering antages at kunne spille en betydelig rolle ift. overholdelsen af EU's statsstøtteregler.

Derudover har formålet med behandlingen af de processuelle transfer pricing-regler været, at give en god forståelse af, hvilke pligter og muligheder fx multinationale koncerner har ift. deres transfer pricing-setup. Særligt kan mulighederne for at få løst en dobbeltbeskatningssituation ifm. en kontrolleret transaktion, igennem procedurerne for gensidige aftaleindgåelse mellem skattemyndighederne (MAP) og EF-voldgiftskonvention, være af stor betydning for overholdelsen af EU's statsstøtteregler. Endvidere forekommer mulighederne for at indgå APA'er, enten bilateralt eller unilateralt, at være relevant ift. statsstøtteproblematikken.

Det har således været vurderingen, at det har været nødvendigt at behandle de relevante elementer i transfer pricing-reguleringen i fornødent omfang, således den juridiske analyse kan ske på et tilstrækkeligt oplyst og behandlet grundlag.

7. EU-kommissionens statsstøttepraksis vedr. skatteafgørelser om transfer pricing-forhold

EU-kommission har for få år tilbage tilføjet det skatteretlige univers en ny dimension. Dette er sket i form af, at man fra EU-kommissionens side – ikke helt uventet – har anvendt EU's konkurrencebeskyttelsesregler på skatteområdet. Nærmere konkret har EU-kommissionen med statsstøttereglerne (som behandlet ovenfor) i hånden truffet afgørelser om, at visse medlemsstaters skatteafgørelser (APA'er) for enkelte virksomheder er i strid med statsstøttereglerne, jf. TEUF's art. 107, stk. 1.

EU-kommissionen har dermed gjort det skatteretlige terræn en smule mere vanskeligt at færdes i. Dette skyldes, at skatteafgørelser og –aftaler, der indgås med et medlemslands skattemyndigheder eller mellem to landes skattemyndigheder, er almindeligvis til at støtte ret på, men kan efter omstændighederne miste deres retsvirkning, såfremt det skønnes, at aftaleindholdet strider mod EU's statsstøtteregler.

Dette har EU-kommissionen forsøgt sig med i flere konkrete sager vedr. multinationale koncerners transfer pricing-relaterede skatteafgørelser indgået med visse EU-landes skattemyndigheder. De enkelte kommisionsafgørelser er i sagens natur ganske komplicerede og detaljerige, og det vurderes derfor ikke nødvendigt ift. til behandle specialets problemformulering, at sagerne behandles tilbundsgående. Derfor er der blot medtaget et passende uddrag fra tre afgørelser, der i tilstrækkelig grad burde give et anvendeligt indblik i sagernes overordnede problematik, f.s.v.a samspillet mellem transfer pricing-reguleringen og statsstøttereglerne.

Nedenfor redegøres der for EU-kommissionens praksis i tre af de mest højprofilerede sager[63], som EU-kommissionen har truffet afgørelse i, og hvor afgørelserne på nuværende tidspunkt er offentlig tilgængelige[64]:

7.1. Fiat-sagen[65]

Den ene af kommissionsafgørelser fra 2014 angår bilproducenten Fiat, og deres koncerninterne finansielle aktiviteter.

[63] Amazon-sagen udelades, eftersom det ikke er offentliggjort, at EU-kommissionen har truffet afgørelse i sagen, men blot indledt en dybdegående undersøgelse. Relevante akter er derfor ikke offentlig tilgængelig endnu, hvorfor en nærmere inddragelse af Amazon-sagen undlades.

[64] Fiat-, Starbucks- og Apple-sagen forefindes i EU-Kommissionens internetbaserede sagsarkiv: http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/index.cfm: Kommissions afgørelse (EU) 2016/2326 af 21. oktober 2015 om statsstøtte SA.38375 iværksat af Luxembourg til fordel for Fiat, Kommissions afgørelse (EU) 2017/502 af 21. oktober 2015 i statsstøttesag SA.38374 Nederlandenes statsstøtte til fordel for Starbucks samt Kommissions afgørelse (EU) 2016/2923 af 30. august 2016 i statsstøttesag SA.38373 iværksat af Irland til fordel for Apple

[65] Kommissions afgørelse (EU) 2016/2326 af 21. oktober 2015 om statsstøtte SA.38375 iværksat af Luxembourg til fordel for Fiat

Fiat Finance and Trade, der er en del af Fiat-koncernen, har hovedsæde i Luxembourg. Fiat Finance and Trade leverer finansielle tjenesteydelser i form af bl.a. koncerninterne lån til de øvrige selskaber i Fiat-koncernen. Det koncerninterne finansieringsselskab, Fiat Finance and Trade, indgik adskillige finansielle transaktioner med de øvrige europæiske søsterselskaber indenfor Fiat-koncernen.

EU-kommissionens undersøgelse fandt frem til, at en skatteafgørelse (APA) truffet af de luxembourgske skattemyndigheder i 2012, gav Fiat Finance and Trade en selektiv økonomisk fordel, som siden 2012 har nedbragt skattebyrden med 20-30 mio. EUR. Baggrund for at EU-kommissionen anså skatteafgørelsen (APA) for at udgøre en selektiv økonomisk fordel var, at afgørelsen medførte, Fiat Finance and Trade betalte en særdeles uforholdsmæssig lav skat i Luxembourg.

EU-kommissionen sammenlignede Fiat Finance and Trade med en bank, hvad selskabets aktiviteter angik. Dermed kunne selskabets skattepligtige overskud også fastsættes på samme måde som for en bank. Dette skete ved en beregning af kastet af den kapital, som Fiat Finance and Trade anvendte til sine finansieringsaktiviteter. Den foreliggende skatteafgørelse indebar imidlertid en kunstig og særdeles kompleks prisfastsættelsesmetode, der ikke var egnet til beregningen af et skattepligtigt overskud, der afspejlede de eksisterende markedsforhold.

Det var navnlig på to områder, skatteafgørelsen fastsatte Fiat Finance and Trades skattepligtige indkomst kunstigt lavt:

1. Det ene element var, at på grundlag af en række antagelser og nedjusteringer, der hverken kunne begrundes forretningsmæssigt eller økonomisk, blev kapitalgrundlag iht. skatteafgørelsen meget lavere end selskabets faktiske kapital.
2. Derudover var det beregnede skattemæssige afkast, som i skattemæssige henseende anvendtes på den i forvejen meget lave kapital, ligeledes betydelig lavere ift. markedsrenten.

Endvidere fandt EU-Kommissionen at den prisfastsættelsesmetode, som Fiat Finance and Trade anvendte for deres koncernintern lån mv. og som de luxembourgske skattemyndigheder havde godkendt i skatteafgørelsen, på ingen måde udtrykte de markedsmæssige forhold. EU-Kommissionen mente, at selskabet skulle have anvendt CUP-metoden frem for TNMM-metoden, eftersom selskabet kunne sammenlignes med uafhængige banker, som der foreslå sammenlignelighedsoplysninger om. Dette burde skattemyndighederne, efter Kommissions opfattelse, have korrigeret i skatteafgørelsen.

På denne baggrund blev Fiat Finance og Trades skattebetaling meget lille, da der kun skulle svares skat af en ganske lille del af selskabets faktiske bogførte egenkapital og på basis af et meget lavt afkast. EU-kommissionen fandt, at såfremt det skattepligtige overskud skulle beregnes ud fra kapital, skulle selskabets kapitaliseringsniveau principielt være tilstrækkeligt i forhold til de finansielle industristandarder. Det beregnede afkast skulle endvidere

have været i overensstemmelse med markedsforholdene, hvilket ikke var tilfældet. På baggrund af EU-kommissionens egne beregninger blev det vurderet, at selskabets skattepligtige overskud i Luxembourg ville have været 20 gange større, såfremt selskabets beregninger af kapital og afkast havde fulgt markedsforholdene, og dermed i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Derudover påstod både selskabets rådgiver og de luxembourgske skattemyndigheder, at skatteafgørelsens indhold ikke udgjorde en selektiv økonomisk fordel, da indholdet hvilede på referencesystemet (skattesystemet) og dermed var et udslag af det eksisterende skattesystem. Dette forkastede EU-Kommissionen med, at der ikke forelå lignende tilfælde, og at visse elementer i den valgte prisfastsættelsesmetode ikke indgik som en del af det luxembourgske skattesystem og –regler. Begrundelsen skyldtes endvidere, at selskabets fastsættelse lå markant ved siden af markedsforholdene. Derudover forsøgte selskabet og landets skattemyndigheder sig med, at der forelå retssikkerhedsmæssige hensyn, herunder at selskabet måtte have en berettigede forventning om, at kunne henhold sig til skatteafgørelsens indhold f.s.v.a. de forudgående år. Dette afslog EU-Kommissionen, eftersom en selektiv økonomisk støtte som i sagen ikke kan forsvares bagudrettet med berettigede forventninger, når skatteafgørelsen ikke var truffet af en EU-institution.

Dette medførte i oktober 2015, at EU-kommissionen traf afgørelse om, at medlemsstaten Luxembourg med den indgåede skatteafgørelse (APA) med bl.a. Fiat Finance og Trade, havde ydet ulovlig statsstøtte efter TEUF art. 107-108 til selskabet. Luxembourg blev derfor tilpligtet at tilbagesøge den manglende skattebetaling fra Fiat-koncernen, hvis endelig beløb fastsættes af medlemsstaten. Det vurderes dog, at beløbet vil ligge i omegnen af 20-30 mio. EUR. Luxembourg har gjort indsigelse over for EU-Kommissions afgørelse, der nu afventer EU-domstolens stillingtagen og afgørelse.

[66]

[66] Kilde: Europa-Kommissionens pressemeddelelse, Bruxelles, den 21 oktober 2015, vedr. Fiats skatteforhold i Europa

7.2. Starbucks-sagen[67]

Den anden af afgørelserne fra EU-Kommissionen fra 2014 angår Starbucks kaffevirksomhed i bl.a. Europa. Starbucks Manufacturing EMEA BV med hovedsæde i Nederlandene, er Starbucks-koncernens eneste kaffevirksomhed i Europa. Selskabet sælger og distribuerer ristet kaffe og andre relaterende produkter, herunder kaffeudstyr og -service, kaffebønner og færdiglavede fødevareprodukter til Starbucks-caféer placeret i bl.a. Europa.

I forbindelse med en undersøgelse iværksat af EU-kommissionen, nåede kommissionen frem til, at en skatteafgørelse (APA), som den nederlandske skattemyndigheder havde afsagt i 2008, udgjorde en selektiv økonomisk fordel for Starbucks Manufacturing. Efter en konkret vurdering af skatteaftalens indhold, fandt kommissionen, at Starbucks Manufacturing siden 2008, uretmæssigt havde nedbragt sin skattebyrde med 20-30 mio. EUR.

Skatteafgørelsen indeholdte særligt på to områder elementer, der på kunstig vis sænkede det beløb, som Starbucks Manufacturing betalte i skat i Nederlandene:

1. Det ene element var, at skatteafgørelsen tillod, at Starbucks Manufacturing betalte en meget høj afgift (royaltybetaling) til Alki LP, der er et britisk søsterselskab i Starbucks-koncernen, der med en efter koncernens egen opfattelse, har en særlig ekspertise inden for kafferistning.
2. Det andet element var, at det endvidere blev tilladt, at Starbucks Manufacturing betalte en ualmindelig høj pris for grønne kaffebønner, som selskabet købte af det schweiziske søsterselskab Starbucks Coffee Trading SARL.

Stridspunkterne i sagen gik således dels på royaltybetalingen for kafferistningsekspertisen samt priserne for de indkøbte grønne bønner, begge ift. selskaberne indenfor Starbucks-koncernen.

EU-Kommissionen nåede i deres vurdering af skatteafgørelsen frem til, at Nederlandene havde accepteret en af Starbucks Manufacturing valgt prisfastsættelsesmetode, der ikke var retvisende ift. markedsforholdene. Kommissionen fandt på baggrund af de modtaget oplysninger fra bl.a. koncernen, at man skulle havde anvendt CUP-metoden frem for TNMM-metoden. Dette skyldtes, at der forelå uafhængige sammenlignelige transaktioner, og dermed tilstrækkeligt med oplysninger, der kunne afstedkomme anvendelsen af CUP-metoden.

[67] Kommissions afgørelse (EU) 2017/502 af 21. oktober 2015 i statsstøttesag SA.38374 Nederlandenes statsstøtte til fordel for Starbucks

Efter kommissionens beregninger iht. CUP-metoden fremfor efter TNMM-metoden, blev resultatet markant anderledes. Undersøgelsen og beregningerne viste, at den afgift (royaltybetaling), som Starbucks Manufacturing betalte til Alki LP, ikke kunne forsvares, da afgiften ikke i tilstrækkelig grad afspejlede markedsværdien. Undersøgelsen røbede, at det i virkeligheden kun var Starbucks Manufacturing, der var forpligtet til at betale for at gøre brug af kafferistningsekspertisen. Hverken de øvrige selskaber i Starbucks-koncernen eller uafhængige risterier, som ristningen udliciteres til, havde en forpligtelse som indebar, at der skulle betales en afgift for at anvende den samme ekspertise i den tilsvarende situation.

Dette betød for Starbucks Manufacturings vedkommende, at med forpligtelsen til at anvende ekspertisen og den dermed høje afgift for denne anvendelse, blev en stor del af selskabets skattepligtige overskud uretmæssigt overført til Alki LP, som hverken var skattepligtig i UK eller i Nederlandene. Dermed undgik en stor del af Starbucks Manufacturings overskud i Europa korrekt beskatning ved, at overskuddet blev videreført i form af en kunstig høj afgift (royalty) til Alki LP i UK.

EU-Kommissionen fandt endvidere i deres undersøgelse, at Starbucks Manufacturings beskatningsgrundlag også var nedbragt uretmæssigt i form af for høje koncerninterne afregningspriser på grønne kaffebønner. Dette fastslog Kommissionen på baggrund af, at der blev foretaget en vurdering efter CUP-metoden fremfor TNMM-metoden, som selskabet selv havde anvendt. Beregningerne vidste, at Starbucks Manufacturing betalte en for høj pris for kaffebønnerne til det schweiziske søsterselskab, og at indtjeningsmargin for bønnerne var steget til mere end det tredobbelte siden 2001.

Den store prisstigning på bønnerne betød, at den kafferistning (brygning), som Starbucks Manufacturing selv foretog, ikke isoleret set gav et overskud, der i tilstrækkeligt omfang kunne betale for afgiften for den kafferistningsekspertise, som Alki LP efter skatteafgørelsen var berettigede til at modtage. Alki LP fik således via afgiften, hovedparten af overskuddet fra salg af øvrige produkter, fx madvarer, udstyr og andre produkter, som Starbucks-caférne også sælger, og som udgør den væsentligste del af omsætning i Starbucks Manufacturing.

EU-Kommissionen fastslog i deres afgørelse af oktober 2015, at skatteafgørelsen (APA'en), som Nederlandene havde indgået med Starbucks-koncernen, indeholdte et kunstigt og komplekst set-up, der med de anvendte metoder og forudsætninger resulterede i priser og betalinger, der ikke afspejlede markedsforholdene, og dermed ikke var i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Kommissionen fandt, at Starbucks-koncernen med skatteafgørelsen havde opnået en selektiv økonomiske fordel i strid med EU's statsstøtteregler, jf. TEUF art. 107-108, i form af de uberettigede skattemæssige fordele. Kommissionen har derfor bedt Nederlandene om at tilbagesøge den manglende skattebetalingen for Starbucks-

koncernen, svarende til forskellen mellem det tilfælde, hvor der ikke foreligger den pågældende skatteafgørelse, og det tilfælde, at der gør. Dette er umiddelbart anslået til et beløb omkring 20 mio. EUR.

Både Nederlandene og Starbucks-koncernen har gjort indsigelse mod EU-kommissionens afgørelse, der således nu er anket og afventer EU-domstolens stillingtagen og efterfølgende afgørelse.

[68]

7.3. Apple-sagen[69]

Den seneste og ubetinget største af EU-Kommissionens afgørelser på transfer pricing-området, er sagen om Apple-koncernens skatteforhold i Europa.
Apple-sagen adskiller sig en smule fra Starbucks og Fiat-sagerne, idet sagen helt overordnet angår indkomstfordeling til et mere eller mindre "kunstigt" opstillet hovedsæde beliggende i en jurisdiktion, hvor der ikke skulle betales skat.

Apple's skattemæssige struktur i Europa

Helt overordnet drejer sagen sig om de to irske kapitalselskaber Apple Sales International og Apple Operations Europe. Begge selskaber indgår i Apple-koncernen og kontrolleres dermed af det amerikanske moderselskab, Apple Inc.
Fælles for begge selskaber var, at de havde lov til at bruge Apples varemærke (IP-rettighed) til at sælge og fremstille Apples produkter (fx mobiltelefoner, computere, musikafspillere mv.) udenfor Nord- og Sydamerika. Dette sket i henhold til en såkaldt aftale om omkostningsfordeling med det amerikanske moderselskab Apple

[68] Kilde: Europa-Kommissionens pressemeddelelse, Bruxelles, den 21 oktober 2015, vedr. Starbucks' skatteforhold i Europa
[69] Kommissions afgørelse (EU) 2016/2923 af 30. august 2016 i statsstøttesag SA.38373 iværksat af Irland til fordel for Apple

Inc. Ifølge aftalen skulle både Apple Sales International og Apple Operations Europe hvert år foretage betalinger til Apple Inc. for finansiering af forskning og udviklingsudgifter (R&D) på vegne af de irske selskaber i USA.

Betalinger lød på ca. 2 mia. USD i 2011, men steg voldsomt i 2014. Betalingerne, der i væsentligste blev afholdt af Apple Sales International, bidrog til at finansiere over halvdelen af Apple-koncernens samlede forskning i USA til udvikling af koncernens immaterielle rettigheder, herunder patent, varemærke mv. på verdensplan. Betalingerne blev anset som driftsmæssige udgifter, der hvert år iht. gældende skatteregler blev fratrukket fra Apple Sales International og Apple Operations Europes omsætning, genereret ved salg af Apple-produkter.

Sagens kernen er, at de skattepligtige overskud for hhv. Apple Sales International og Apple Operations Europe i Irland var reguleret og fastsat i henhold til en skatteafgørelse (APA) indgået med de irske skattemyndigheder, der tillod en særlig opdeling af overskuddet indenfor hver af de to respektive selskaber, Apple Sales International og Apple Operations Europe. Skatteafgørelsen blev indgået i 1991, og dets indhold blev senere videreført i en lignende skatteafgørelse i 2007. (Denne skatteafgørelse er dog senere bragt til ophør, da begge selskaber ændrende struktur i 2015). Nedenfor redegøres der for struktur og opgaver i de to respektive selskaber.

Selskabernes "hovedsæder"

Apple Sales Internationals funktion var, at indkøbe Apple-produkter fra udstyrsproducenter i hele verdenen og videresælger disse i bl.a. Europa. Apple-koncernen havde indrettet sine salgsaktiviteter i Europa således, at kunderne kontraktuelt købte apple-produkterne fra Apple Sales International i Irland, og ikke fra de fysiske forretninger, der solgte og leverede produkterne til kunderne. Efter denne metode kunne Apple-koncernen registrere alle salg, og dermed overskuddet fra disse salg – direkte i Irland, hvor Apple Sales International var hjemmehørende.

De irske skatteafgørelser (APA'er) regulerede den internationale fordeling af overskuddene indenfor Apple Sales International, fremfor den overordnede struktur af Apples salgsaktiviteter på det europæiske marked. Af skatteafgørelserne fremgik det, at de irske skattemyndigheder godkendte opdelingen af overskuddet mhp. beskatningen i Irland. Den godkendte opdelingsmetode indebar, at hovedparten af overskuddet kunne overføres internt fra Irland til et "hovedsæde" i Apple Sales International. "Hovedsædet" lå hverken i noget bestemt land eller jurisdiktion og havde hverken tilknyttet ansatte eller egne kontorlokaler, og aktiviteterne omfattede kun lejlighedsvise bestyrelsesmøder. Skatteafgørelsen tillod, at størstedelen af det resterende overskud blev overført til "hovedsædet", hvor overskuddet forblev ubeskattet.

Med skatteafgørelserne blev resultatet, at kun en beskeden procentdel af Apple Sales Internationals overskud kom til beskatning i Irland, mens den resterende del af overskuddet slet ikke blev beskattet ved "hovedsædet".

I 2011 indberettede Apple Sales International et overskud på omkring 16 mia. EUR, men som følge skatteafgørelsen truffet af de irske skattemyndigheder, blev blot 50 mio. EUR anset for skattepligtig indkomst i Irland, mens de resterende 15,95 mia. EUR forblev ubeskattet ved "hovedsædet". Apple Sales International kunne dermed nøjes med en skattebetaling på knap 10 mio. EUR, svarende til en effektiv skattesats på ca. 0,05 % af selskabets samlede årlige overskud. I de efterfølgende år steg selskabets overskud, men det beskattede overskud i Irland steg ikke, som følge af skatteafgørelsen. Dermed nedbragte selskabet deres effektive skattesats til kun 0,005 % i 2014.

Som følge af lignende skatteafgørelser fra hhv. 1991 og 2007, fik også Apple Operations Europe samme fordel af en tilsvarende skatteordning i denne periode. Apple Operations Europe, der fremstillende bestemte computerserier for Apple-koncernen, kunne således også overføre hovedparten af deres overskud til et internt "hovedsæde", hvor det forblev ubeskattet.

EU-kommissionens vurdering

EU-kommissionen indledte med at fastslå, at skatteafgørelser (APA'er) som udgangspunkt er fuldt ud lovlige. Dette blev begrundet med, at skatteafgørelser henhører under medlemsstaternes selvbestemmelsesret og er administrative afgørelser, der i en konkret situation skaber klarhed omkring en virksomheds skattemæssige forhold, herunder hvorledes virksomhedens skat vil blive beregnet, eller hvordan særlige skatteregler vil påvirke virksomheden fremadrettet. EU-kommissionen udtalte endvidere, at Kommissionens skattestøttekontrol har til formål at medlemsstaterne ikke yder udvalgte virksomheder fx bedre skattemæssige forhold end andre virksomheder, fx via skatteafgørelser (APA'er) eller på anden vis.

I relation til den konkrete sagen præciserede EU-kommissionen, at overskuddet skulle have været fordelt mellem selskaberne i Apple-koncernen, og mellem de forskellige enheder af samme selskab, på en måde, der var på linje med den økonomiske virkelighed. Med dette mente Kommissionen, at den pågældende indkomstfordeling burde have været tilsvarende de fordelingsordninger, som man ville kunne finde mellem uafhængige parter, der selvsagt agerer på markedsvilkår og i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

EU-kommissionen påpegede ifm. deres undersøgelse, at de to skatteafgørelser, truffet af de irske skattemyndigheder, gav Apple-koncernen en uberettiget økonomisk fordel, der udgjorde ulovlig statsstøtte iht. TEUF's art. 107. Begrundelsen var, at de irske skattemyndigheder havde godkendt Apple-koncernens metode til intern fordeling af skattepligtigt overskud for hhv. Apple Sales International og Apple Operations Europe. Efter Kommissionens opfattelse var fordelingsmetoden "kunstig", da fordelingen ikke kunne forsvares faktuelt eller økonomisk.

For så vidt angik Apple Sales International fandt kommissionen, at fordelingsmetoden indebar, at hovedparten af overskuddet fra salg af Apple-produkter blev overført til selskabets kunstige "hovedsæde", som hverken havde operationel kapacitet til at varetage distributionsaktiviteterne eller nogen anden aktivitet af betydning. Det kom ligeledes frem, at det udelukkende var den irske afdeling (filial) i Apple Sales International, som havde kapacitet til at skabe indtægter fra handel, dvs. fra distribution af Apple-produkter, og derfor burde overskuddet fra salget have været forblevet i den irske afdelingen og dermed beskattet i Irland, fremfor videreført til "hovedsædet". Kommissionen anfægtede yderligere "hovedsædet" forretningsmæssige substans med, at det hverken havde ansatte eller egne lokaler. De eneste reelle aktiviteter der kunne henføres til "hovedsædet", var beslutninger med begrænset virkning, truffet af dets direktører (hvoraf mange samtidig var beskæftiget som ledere for Apple Inc.), angående udlodning af udbytte, administrative anliggender og likviditetsstyring, hvilket kun genererede overskud i form af renter, som var det eneste overskud der kunne henføres til "hovedsædet".

For så vidt angik Apple Operations Europe, fandt Kommissionen, at det alene var den irske afdeling (filial), der havde kapacitet til at generere indtægterne fra handel, dvs. fremstilling af visse computerserier for Apple-koncernen. Dermed burde overskuddet fra Apple Operations Europes salg have været forblevet i den irske afdeling (filial), således det var blevet beskattet i Irland.

EU-kommissionen konkluderede, at de irske skatteafgørelser i relation til begge selskaber udgjorde en selektiv økonomisk fordel, og dermed var i strid med EU's statsstøtteregler. Kommission har derfor pålagt Irland at opkræve Apple-koncernen for den manglende betalte skat (hvilket udgør statsstøtten) siden 2013. Den nærmere skatteberegning pålægges de irske myndigheder at foretage, men det er Kommissionens vurdering, at det beløb der i alt skal opkræves ligger i omegnen af 13 mia. EUR plus renter.

Kommissionen anfægtede imidlertid ikke det irske skattesystem i almindelighed eller den irske selskabsskattesats, men alene de to skatteafgørelsers indhold. Kommissionen har heller ikke anfægtet den måde, hvorpå Apple-koncernen har struktureret sig på, på det europæiske marked. Det er derfor ikke usandsynligt at lande, hvori salgene faktisk har fundet sted, vil gøre krav på at beskatte dele af indkomsten, hvilket kan nedsætte størrelsen af det beløb, som Irland skal opkræve svarende til den manglende betalte skat siden 2003.

Både Apple-koncernen og de irske skattemyndigheder har gjort indsigelse over for EU-kommissionens afgørelse. Hovedargumentet er, at skatteafgørelserne, som henhører under medlemsstatens selvbestemmelsesret, er givet på reelle forudsætninger. De irske myndigheder har derfor afslået at indkræve og modtage den manglende skat. Årsagen er, at de irske myndigheder ikke mener, at Apple-koncernen er forpligtet til at betale den påståede "merskat", idet Apples selskabsstruktur og overskudsfordelingsmetode var godkendt af de irske myndigheder. Dermed hævder de irske myndigheder, at Apple-koncernen har et retskrav på at anvende den struktur og

fordelingsmetoder, som blev fastsat i de to skatteafgørelser for Apple-koncernen. Apple-koncernen og Irland har anket Kommissionens afgørelse, og sagen afventer nu EU-domstolens stillingtagen og afgørelse.

[70]

7.4. Samlet opsummering på EU-kommissionens statsstøttepraksis vedr. skatteafgørelser om transfer pricing

Ovenfor er behandlet udvalgte kommissionsafgørelser på transfer pricing-området. Alle tre afgørelser har påkaldt sig stor opmærksomhed i medierne, men har ligeledes sat deres præg i det skattefaglige miljø. Årsagen er ikke kun, at varemærkerne er almenkendte, men også at beløbene på den manglende skattebetaling (statsstøtten) er af eksorbitante størrelser.

Derudover er afgørelserne interessante i en skattefaglig kontekst. Afgørelserne afgrænser nemlig i hvilke tilfælde, en medlemslands skatteafgørelser om transfer pricing udgør en selektiv økonomisk fordel, og dermed efter omstændigheder statsstøtte, jf. TEUF art. 107, stk. 1.

Fælles for afgørelserne er, at EU-kommissionen anfægter koncernkonstruktioner og metoder, der er kunstige og ikke har økonomisk substans (economic substance) eller kan begrundes forretningsmæssigt. Kommissionens vurdering af medlemslandenes skatteafgørelser undergår en benhård armslængdetest, for at klarlægge om forholdene afspejler det, som uafhængige parter ville have gjort i en tilsvarende situation – altså om der er ageret på markedsvilkår. Kommissionsafgørelserne fokuserer hovedsageligt på transaktionen, strukturen og metoden ift. ét konkret medlemsland (Irland, Nederlandene, Luxembourg) og ikke i så høj grad på det samlede billede.

[70] Kilde: Europa-Kommissionens pressemeddelelse, Bruxelles, den 30. august 2016, vedr. Apples skatteforhold i Europa

EU-kommissionen tillægger det ikke så høj vægt, at det andet land (såvel EU-land som tredjeland) i den anden ende af transaktionen mv., har accepteret eller i hvert fald undladt at gøre indsigelse over for den valgte og godkendte pris, struktur og metode, hvilket almindeligvis er udtryk for, at det passerede er i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

EU-kommissionen har ligeledes bemærket, at deres undersøgelser af medlemslandenes skatteafgørelser først lige er i begyndt, og flere andres nu afventer Kommissionens "eftersyn". Med de nyeste EU-tiltag og -initiativer, herunder DAC 3[71] der bl.a. forpligter medlemslandenes skattemyndigheder at foretage automatisk udveksling af skatteafgørelser med hinanden, synes EU-kommissionen at have gode muligheder for, at nå deres bestræbelser på at hindre konkurrencefordrejning via selektive skattebegunstigelser ift. til enkelte virksomheder.

Senest har EU-kommissionen indledt undersøgelser af Luxembourgs skatteafgørelser ift. onlineportalen Amazon og fastfoodkæden McDonalds skatteforhold i Europa i relation til deres transfer pricing-setup. Derudover forløber der også adskillige kommisionsundersøgelser og -sager, der vedrører skatteforhold men ikke nødvendigvis ang. transfer pricing. Eksempelvis medlemslandenes særlige skatteordninger mv., hvilket ligger udenfor dette specialets område.

Ikke uden betydning kan det nævnes, at EU-kommissionen selv har udtalt, at deres praksis, som er retfærdig og lovlig men ambitiøs, fortsat er uprøvet ift. EU-domstolens opfattelse og generelle praksis. Derfor er Kommissionen også indforstået med, at der kan forekomme visse justeringer af deres praksis, efter de første afgørelser har været afgjort ved EU-domstolen indenfor et par år.

8. En juridisk vurdering af EU-kommissionens statsstøttepraksis f.s.v.a. skatteafgørelser om transfer pricing

Det er vigtigt at pointere, at de ovennævnte kommissionsafgørelser ikke er udtryk for den endegyldige retsstillingen.

EU-retten fastsættes dels via direktiver og forordninger og gennem traktatens bestemmelser, hvilket henhører under Rådet og EU-kommissionens opgaver. Derimod er fortolkningen og udstrækningen af direktiverne, forordningerne og ikke mindst traktatens bestemmelser i sidste ende op til EU-domstolen at fastlægge, jf. TEUF's art. 19. Det betyder, at såfremt Kommissionens afgørelse ankes til EU-domstolen af enten

[71] Rådets direktiv 2015/2376/EU af 8. december 2015 (DAC 3) om obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet, implementeret i dansk ret ved lov nr. 1554 af 13. december 2016 med virkning fra 1. januar 2017

medlemsstaten eller den berørte virksomhed, har kommissionsafgørelse kun retsvirkning dersom EU-domstolen stadfæster afgørelsen.

Det har derfor af altafgørende betydning for fx Apple-, Starbucks- og Fiat-koncernens skatteforhold og evt. manglende skattebetaling, hvorvidt EU-domstolen stadfæster, omgør eller afviser Kommissionens afgørelser. Det skal dog bemærkes, at medlemslandet fortsat er forpligtet til at indkræve den manglende skat, der udgør statsstøtten, men kan overføre beløbet til en spærret konto frem til EU-domstolen har truffet endelig afgørelse. Dette indebærer imidlertid, at koncernen under alle omstændigheder påvirkes likviditetsmæssigt frem til tvisten er endelig afgjort.

Det er på nuværende tidspunkt uafklaret, om EU-kommissionens materielle resultat i hhv. Starbucks-, Fiat- og Apple-sagen er korrekt, og hvordan EU-domstolen vil forholde sig.

En nærmere behandling af hvorvidt det materielle resultat er korrekt, vil kræve en tilbundsgående analyse af selskaberne og koncernernes finansielle og økonomiske forhold. En sådan vurdering vil desuden kræve en omfattende transfer pricing-analyse, herunder forudgående kendskab til markedsforhold, produkter og sammenlignelig selskaber og koncerner. Det kan heller ikke udelukkes, at en nærmere vurdering ligeledes vil nødvendiggøre oplysninger, som ikke er offentlig tilgængelige.

Det ligger derfor uden for dette specialets område at foretage en konkret afvejning af, hvorvidt EU-kommissionens materielle resultatet er korrekt i hhv. Starbucks-, Fiat- og Apple-sagen.
Derimod vil det nedenfor behandles, hvordan EU-domstolen – på et generelt plan - formentlig vil forholde sig til sager vedr. medlemslandenes skatteafgørelser på transfer pricing-området ift. statsstøttereglerne. Yderligere kan de bemærkes, at EU-domstolens behandling normalt ikke indebærer en efterprøvelse af kommissionens vurderinger, der er af teknisk eller kompleks karakter, herunder hvor der er foretaget komplicerede økonomiske vurderinger[72]. Derfor vil det ikke være formålstjenligt, at der i dette speciale efterprøves Kommissions skøn, men alene vurderes, hvordan EU-domstolen generelt vil forholde sig til lignende sager. Nedenfor vil følgende spørgsmål og elementer behandles:

1. Kan EU's statsstøtteregler anvendes på skatteområdet, herunder særligt på sager vedr. medlemsstaternes skatteafgørelser (APA'er) om godkendte transfer pricing-metoder?
2. I hvilket omfang kan medlemslandene egenhændigt godkende transfer pricing set-ups, herunder afregningspriser, iht. national ret og OECD's TP-guidelines, i de skatteafgørelser (APA'er) der træffes for en virksomhed, uden at det udgør statsstøtte?

[72] Se bl.a. sagerne British Aggregates mod Kommissionen, C-487/06 P, præmis 114 og Kommissionen med Scott, C-290/07 P, præmis 66

3. Er Kommissionens statsstøttepraksis vedr. skatteafgørelser (APA'er) retssikkerhedsmæssigt forsvarlig?

8.1. ad 1) kan EU's statsstøtteregler anvendes på skatteområdet, herunder særligt på sager vedr. medlemsstaternes skatteafgørelser (APA'er) om godkendte transfer pricing-metoder?

Traditionelt har skatter og afgifter ikke været et stridspunkt ift. statsstøttereglerne, da skatter og afgifter typisk pålægger virksomheder en økonomisk forpligtelse i form af en betaling til staten. Dette har imidlertid viste sig at være anderledes med henvisning til EU-kommissionens seneste praksis i fx Apple-, Starbucks og Fiat-sagen.

Man kan indledningsvis stille spørgsmålstegn ved, om medlemslandenes skatte- og afgiftssager kan omfattes af EU-statsstøtteregler. Argumentet for at skatte- og afgiftssager ikke skulle omfattes kunne være, at skatte- og afgiftsreguleringen og varetagelsen heraf henhører under medlemslandenes selvbestemmelsesret, dvs. medlemsstaten ud fra sine egne overvejelser om skatteevne, omfordeling, prioriteringer mv. selv kan udforme og fastsætte deres skatte- og afgiftssystem, dog med undtagelse af toldområdet og andre harmoniserede skatteområder fx via rente-/royalty direktivet m.fl. Derfor må udgangspunktet være, at medlemslandene har frihed i forhold til TEUF til at indføre skatter og afgifter, så længe de ikke er diskriminerende og dermed mere byrdefulde for virksomheder fra andre EU-lande end medlemsstatens egne[73], jf. bl.a. TEUF's kapital 2 om fiskale bestemmelser. Ligeledes kan der henvises til de mere generelle bestemmelser i TEUF, der fastslår, at virkeliggørelsen og opretholdelsen af Det indre marked efter art. 26 og 27 ikke som udgangspunkt har indflydelse på medlemsstaternes skattelovgivning, jf. TEUF's art. 114 stk. 1-2 om. Dette overordnede udgangspunkt har EU-domstolen imidlertid modificeret med hensynet om fair og lige konkurrencemæssige forhold på Det indre marked. EU-domstolen har derfor i en række afgørelser fastslået, at TEUF's art. 107 om statsstøtte også omfatter medlemsstaternes skatteordningerne, der indebærer ulige konkurrencefordele i form af gunstigere skatteforhold for udvalgte virksomheder[74]. Dermed har EU-domstolen fastslået, at skatteområdet også omfattes af EU's statsstøtteregler.

På baggrund af EU-domstolenes praksis, bliver statsstøttereglerne kun relevante på skatte- og afgiftsområdet, hvis der indrømmes enkelte virksomheder undtagelser eller lempelser ift. reglerne. Dette kan ske i form af fradrag for visse typer af aktiviteter, hensættelser til konkrete formål, udskydelse af beskatningen, afskrivningsregler, særlige beregningsregler for visse virksomhedstyper, reduktion af skatter og afgifter mv. for en

[73] Se Kommissions udkast til meddelelse pkt. 157 om fortolkningen af TEUF's art. 107, stk. 1. Se endvidere EU-domstolens afgørelser: Bachman, C-204/90 og Test Claimants, C-374/04, p.ræmis 36-38. Se Statsstøtteret i EU, Sune Troles Poulsen, DJØF, 2015, side. 175 ff.

[74] Se bl.a. sagerne Kongeriget Belgien og Forum 187 ASBL mod Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, forenede sager C-182/03 og C-217/03 samt Europa-Kommissionen og Kongeriget Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland, forende sager C-106/09 P og C-107/09 P

bestemt virksomhed eller koncern, der i sagens natur omfattes af traktatens virksomhedsbegreb. Det er i øvrigt selvsagt, at skatte- og afgiftsbegunstigelser sker for direkte statsmidler, da skatter og afgifter kun kan pålægges af staten eller kommuner o.lign. En lempelse eller undtagelse fra en skatte- eller afgiftsregel for en bestemt virksomhed kan udgøre en selektiv økonomisk fordel, da lempelsen eller undtagelsen letter en økonomisk byrde, der almindeligvis tynger virksomhedens budget. Dette vil have tilsvarende virkning som et egentligt offentligt tilskud[75], der også afholdes for statsmidler.

Det afgørende og typisk vanskelige er, at vurdere om der foreligger selektivitet eller ej[76]. Årsagen er, at det kan være vanskeligt at fastlægge, hvad der er det normale skatteniveau. Spørgsmålet er, skal sammenligningsgrundlaget omfatte alle virksomheder eller kun en afgrænset gruppe? En sådan fastlæggelse af en referenceramme er vigtig for at kunne vurdere, om én virksomhed får mere gunstige forhold (lavere skat) end andre virksomheder[77]. Som det er beskrevet ovenfor under behandlingen af statsstøttereglerne, er det en forudsætning for at der kan foreligge statsstøtte efter TEUF art. 107, stk. 1, at medlemsstatens foranstaltning (skattelempelse/-begunstigelse) indebærer en selektiv økonomisk fordel for virksomheden. En generel lempelse eller undtagelse gældende for alle virksomkeder, fx ved nedsættelse af selskabsskattesatsen eller højere og flere fradrag, vil ikke udgøre en selektiv økonomisk fordel i statsstøtteretlig forstand, hvorfor det er vigtigt at fastlægge referencerammen. Til brug for vurderingen af om der foreligger selektivitet (i statsstøttetesten), finder man de relevante informationer i transfer pricing-dokumentationens sammenlignelighedsanalysen. Med henvisning til det ovenstående under transfer pricing-delen, skal man også i transfer pricing-sammenhæng fastlægge en referenceramme. Denne kaldes også sammenlignelighedstilfælde, der dækker over de relevante sammenlignelige transaktioner og evt. selskaber ved TNMM-metoden.

Den referenceramme der betinges i statsstøttesager, dækkes af indholdet i sammenlignelighedsanalysen, som bruges i transfer pricing-sager. Derfor vil sammenlignelighedsanalysen fra transfer pricing-dokumentation i udgangspunktet kunne danne grundlag for vurderingen af, hvorvidt der findes virksomheder, som er faktisk og retlige sammenlignelige med den virksomhed, som medlemsstatens foranstaltning (skattebegunstigelse) vedrører, hvilket er det vanskeligste elementer at klarlægge i ordinære statsstøttesager.

Essensen i transfer pricing-sager er, at én eller flere koncernvirksomheder har opnået en mindre beskatning af deres overskud end andre uafhængige sammenlignelige virksomheder har. Grundlæggende handler transfer pricing-reguleringen om, at en virksomhed ikke via skæve koncerninterne afregningspriser eller kunstige strukturer eller fordelingsmetoder, må opnå en lavere beskatning enten på individuelt eller på koncernniveau. En sådan utilsigtet skattebesparelse vil, udover udhule medlemsstatens skattebase, også udgøre en økonomisk fordel

[75] Se Associazione italiana del risparmio gestito, T-445/05, præmis 138
[76] Se behandlingen af selektivitet ovenfor
[77] Se Gibraltar, C-106/09 P, præmis 90

ift. konkurrenterne på markedet. En sådan økonomisk fordel i form af lavere beskatning, vil utvivlsomt medvirke til, at virksomheden eller koncernen har mulighed for at sælge deres varer eller tjenesteydelser til en lavere pris eller med en højere fortjeneste, hvilket vil fordreje konkurrencen på markedet. Derudover vil også samhandlen mellem medlemsstaterne unægteligt blive påvirket (i mere end et bagatelagtigt omfang), da virksomhedens varer eller tjenesteydelser har bedre afsætningsmuligheder på Det indre marked. Som eksempel har Starbucks-, Fiat- og Apple-koncernen i de forgangne år opnået meget store konkurrencefordele ved, at man både på selskabs- og koncernniveau har haft meget lave skattebetalinger i de respektive medlemslande. Dette har utvivlsomt også påvirket samhandlen ved, at koncernerne har haft bedre muligheder for, at tilegne sig eller bevare markedsandele.

Transfer pricing-problematikken ift. til statsstøttereglerne viser sig, såfremt medlemsstaten via en skatteafgørelse (APA) for en virksomhed, godkender en valgt prisfastsættelse, selskabsstruktur eller overskudsfordelingsmetode, der bevirker, at der opnås en utilsigtet skattefordel. Den egentlige statsstøtteretlige tvist udspiller sig ved, at skatteafgørelsens indhold ikke er i overensstemmelse med den armslængdepris og -vilkår, som EU-kommissionen mener at være den korrekte.

8.1.1. Sammenfatning

Det må på dette grundlag indledningsvis fastslås, at skattesager retligt omfattes af EU's statsstøtteregler, hvis skattereglerne indebærer, at enkelte virksomheder opnår en selektiv økonomisk fordel i form af en lavere skattebetalinger, der kan medvirke til, at virksomheden står bedre ift. konkurrerende virksomheder på Det indre marked jf. EU-domstolens praksis.

Det kan derfor ligeledes fastslås, at transfer pricing-sager, som også er skattesager, omfattes retligt. Derudover kan det bemærkes, at transfer pricing-sager i højere grad end andre skattesager egner sig til en statsstøttetest, og muligvis oftere falder indenfor anvendelsesområdet. Dette skyldes, at der ifm. med fastsættelse af armslængdeprisen betinges en sammenlignelighedsanalyse, som forholder sig til, hvorvidt der findes andre virksomheder i samme faktiske og retlige situation. Dette element er oftest det vanskeligste at klarlægge i vurdering af statsstøttesager, hvorfor det med sammenlignelighedsanalysen meget hurtigt påvises, om der er selektivitet. Det er således både er retligt og praktisk muligt, at skatteafgørelser (APA'er) om transfer pricing-forhold kan omfattes af statsstøttereglerne, jf. TEUF's art. 107.

8.2. ad 2) I hvilket omfang kan medlemslandene egenhændigt godkende transfer pricing set-ups, herunder afregningspriser, iht. national ret og OECD's TP-guidelines, i de skatteafgørelser (APA'er) der træffes for en virksomhed, uden at det udgør statsstøtte?

EU-Kommissionen har i lyset af deres seneste afgørelser vedr. bl.a. multinationale koncerners skatte- og transfer pricing-forhold[78], som var godkendt i konkrete skatteafgørelser (APA'er) af skattemyndighederne, udstukket retningslinjer[79] til fortolkningen af statsstøttebegrebet og dets rækkevidde, herunder på transfer pricing-området.

Kommissionen præciserer indledningsvis, at retningslinjerne, der skal tjene som fortolkningsbidrag til bl.a. rækkevidden og håndteringen af TEUF's 107, stk. 1, er udstukket med forbehold for EU-domstolens fortolkning af statsstøttebegrebets omfang og senere praksis. Dette følger af TEU art. 19 om EU-domstolens opgaver samt dens praksis[80].

EU-domstolen har de forende sager Belgien og Forum 187 ASBL mod Kommissionen[81], forholdt sig overordnet til transfer pricing-problematikken. Sagen angik en belgisk skatteordning til fordel for koordinationscentre, som var hjemmehørende Belgien. Ifølge ordningen blev det skattepligtige overskud ansat til et fast beløb svarende til en procentdel (8 %) af de samlede udgifter og driftsomkostninger, ekskl. personaleudgifter og finansielle omkostninger, dvs. efter en Kost plus-metode. Kommissionen konkluderede, at Kost plus-metoden til fastsættelse af den skattepligtige indkomst under den særlige ordning, gav koordinationscentrene en selektiv økonomisk fordel. Dette skyldtes, at ikke alle skatterelevante indtægter og besparelser var indregnet. Under EU-domstolens prøvelse skulle den særlige ordning sammenlignes med den almindelige skatteordning for virksomheder, der udøvede sammenlignelige aktiviteter på frie konkurrencevilkår. Domstolen fandt, at hvis fastsættelsen af den skattepligtige indkomst under den særlige ordning ikke muliggjorde, at der kunne opnås interne afregningspriser, der lå tæt på de priser, som blev anvendt under frie konkurrencevilkår, ville ordningen medføre en økonomisk fordel for de belgiske koordinationscentre. Domstolen fastslog, at ordningen udgjorde statsstøtte i strid med TEUF's art. 107, uagtet at ordningen anvendte en OECD-anbefalet metode (Kost plus) til fastsættelse af den skattepligtige indkomst.

[78] Se bl.a. Kommissions afgørelse (EU) 2016/2326 af 21. oktober 2015 om statsstøtte SA.38375 iværksat af Luxembourg til fordel for Fiat, Kommissions afgørelse (EU) 2017/502 af 21. oktober 2015 i statsstøttesag SA.38374 Nederlandenes statsstøtte til fordel for Starbucks samt Kommissions afgørelse (EU) 2016/2923 af 30. august 2016 i statsstøttesag SA.38373 iværksat af Irland til fordel for Apple

[79] Se EU-Kommissionens meddelelse om begrebet statsstøtte i art. 107, stk. 1 i TEUF, afsnit 5.4.4.1 (2016/C 262/01)

[80] Se bl.a. sag Alcoa Trasformazini mod Kommissionen, C-194/09 P, præmis 125

[81] Se sag Kongeriget Belgien og Forum 187 ASBL mod Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, forenede sager C-182/03 og C-217/03

EU-dommen viser, at skønt medlemsstaten eller virksomheden anvender en af OECD's anbefalede metoder, er det ikke ensbetydende med, at det ikke kan udgøre statsstøtte. Det afgørende i denne sammenhæng synes at være, om de interne afregningspriser ligger tæt på de priser, der anvendes under frie konkurrencevilkår (dvs. markedspriser).

Det afgørende er, at der på nuværende tidspunkt hverken foreligger praksis fra EU-domstolen eller forslag til afgørelse fra generaladvokaten, der kan fortælle medlemsstaterne eller virksomhederne om, hvordan sager om skatteafgørelser vedr. transfer pricing-forhold, skal håndteres og løses i praksis. Derfor må EU-kommissionens retningslinjer kombineret med det samarbejde, som pågår mellem medlemslandene i "Code of Conduct"-arbejdsgruppen[82], hvis formål bl.a. er at hindre unfair skattekonkurrence, være den umiddelbare retskilde og holdepunkt på området.

EU-kommissionen har naturligvis taget EU-domstolens overordnet praksis på området til sig, og ladet den afspejle i retningslinjerne vedr. "Forhåndstilsagn på skatteområdet fra forvaltningen"[83].

Helt ordnet og som det altovervejende udgangspunkt må medlemsstaterne kun fastsætte skatteafgørelser (APA'er) for en virksomhed, hvis indhold (fx pris, struktur, fordelingsmetode mv) er i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Dette generiske udgangspunkt specificeres med, at forhåndstilsagn (APA'er) ikke må indeholde fx en metode til beregning af interne priser (kontrollerede priser), der ikke fører til en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Med en "pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat" menes, at afvigelser fra det bedste estimat af et markedsbaseret resultat skal være begrænset af og stå i forhold til den usikkerhed, som der er forbundet med den valgte prisafregningsmetode eller de statistiske værktøjer, der anvendes til at foretage tilnærmelsen[84].
Dernæst præciserer Kommissionen at det ovennævnte "armslængdeprincip", der betinger en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat", gælder uanset om medlemsstaten har indarbejdet princippet i sin nationale lovgivning eller ej, og uanset i hvilken form. Det indikerer, at den udgave af armslængdeprincippet som Kommissionen anvender, når den skal vurdere interne afregningspriser ifm. statsstøttereglerne, indebærer en anvendelse af TEUF's art. 107 stk. 1, der som bekendt forbyder enhver skattemæssig forskelsbehandling af virksomheder i samme faktiske og retlige situation. Medlemsstaterne synes dermed bundet af det iboende

[82] Rådet har i ECOFIN-regi (Rådet for økonomi- og finansministre) i 1997 lavet en politisk, ikke retlig bindende, aftale om et fælles adfærdskodeks om erhvervsbeskatning og hindring af unfair skattekonkurrence.
[83] Se EU-Kommissionens meddelelse om begrebet statsstøtte i art. 107, stk. 1 i TEUF, pkt. 171-174 (2016/C 262/01)
[84] Se EU-Kommissionens meddelelse om begrebet statsstøtte i art. 107, stk. 1 i TEUF, pkt. 171 (2016/C 262/01)

armslængdeprincip i TEUF's art. 107, og dermed skal de nationale transfer-pricing regler også fortolkes og anvendes i lyset af TEUF's art. 107 i relation til statsstøttespørgsmål.

På baggrund af den noget stringente, men uspecificerede tilgang til hvordan metoden i medlemsstaternes skatteafgørelser skal fastlægges, henviser Kommissionen til OECD's anbefalinger.

Kommissionen anfører, at når det skal undersøges om en skatteafgørelse vedr. interne afregningspriser er i overensstemmelse med *det* armslængdeprincip, som indgår i TEUF's art. 107, stk. 1, kan der tages hensyn til retningslinjerne i OECD's TP-guidelines. Kommission bemærker, at OECD's TP-guidelines ikke forholder sig statsstøtteproblematik, men afspejler den internationale konsensus ifm. interne afregningspriser og er en brugbar vejledning til, at myndigheder og virksomheder sikrer, at metodevalget giver et resultat, som er i overensstemmelse med markedsvilkår. Med denne lidt forbeholdende anerkendelse af OECD's TP-guidelines, konkluderer Kommissionen, at såfremt en intern afregningsordning er i overensstemmelse med OECD's TP-guidelines, herunder retningslinjerne for valg af den mest retvisende metode, og den fører til en pålidelige tilnærmelse til et markedsbaseret resultat, er det usandsynligt, at en skatteafgørelse (APA), der godkender ordningen eller metode, vil udgøre statsstøtte.

Kommission oplister i hvilke tre situationer, en skatteafgørelse vedr. en godkendt metode, ordning eller pris, vil betragtes som en selektiv økonomisk fordel og dermed udgøre statsstøtte:

1. Skatteafgørelsen anvender ikke den nationale skatteret korrekt, og dette medfører et lavere skattepligtigt beløb
2. Andre virksomheder i en sammenlignelig faktisk og retlig situation kan ikke få tilsvarende skatteafgørelse, eller
3. Den nationale skattemyndighed anvender en mere "begunstigende" behandling af nogle virksomheder sammenlignet med andre i en samme faktiske og retlige situation. Dette kan fx være tilfældet, såfremt skattemyndigheden godkender en ordning for kontrollerede priser, der ikke fastsættes efter armslængdeprincippet, da en sådan skatteafgørelse kan medføre et resultat, der afviger fra en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat[85]. Det tilsvarende er gældende, såfremt skatteafgørelsen giver virksomheden/koncernen mulighed for at bruge alternative, mere indirekte metoder (fx TNMM) til at beregne deres skattepligtige overskud, selv om der findes mere direkte metoder (fx CUP-metoden).

[85] Se bl.a. Kommissions afgørelse (EU) 2016/2326 af 21. oktober 2015 om statsstøtte SA.38375 iværksat af Luxembourg til fordel for Fiat, Kommissions afgørelse (EU) 2017/502 af 21. oktober 2015 i statsstøttesag SA.38374 Nederlandenes statsstøtte til fordel for Starbucks, Kommissions afgørelse (EU) 2016/2923 af 30. august 2016 i statsstøttesag SA.38373 iværksat af Irland til fordel for Apple samt EU-Kommissionens afgørelse af 11. januar 2016 i sag SA.37667, statsstøtteordning om skattefritagelse af meroverskud

8.2.1. Sammenfatning

Det kan på baggrund af EU-Kommissionens retningslinjer for medlemsstaternes skatteafgørelser om transfer pricing-forhold, fastslås, at der eksisterer to armslængdeprincipper.

Det ene armslængdeprincip er det, som ligger i TEUF's art 107, og som anvendes af Kommissionen i vurderingen af, om indholdet af en medlemsstats skatteafgørelse udgør statsstøtte. Dette armslængdeprincip er delvis praksisskabt på baggrund af Kommissionens egen praksis[86], men også af EU-domstolens praksis[87] på området. Det andet armslængdeprincip er det, der følger af OECD's TP guidelines (og som er beskrevet ovenfor), og som i de fleste tilfælde er anerkendt i landenes nationale skattelovgivning og/eller dobbeltbeskatningsoverenskomster (art. 9).

Det er derfor relevant at præcisere, at medlemsstaterne har to armslængdeprincipper at arbejde med, når de skal træffe skatteafgørelser om transfer pricing-forhold, uagtet transaktionerne omfatter EU- eller tredjelande.

Det armslængdeprincip, der ligger i TEUF's art. 107 synes afgjort, at være mere stringent end det princip, der følger af OECD's TP-guidelines. Det begrundes med at efter det princip, der ligger i statsstøttereglerne, kræves en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat. En mindre afvigelse vil derfor ikke være i overensstemmelse med TEUF's art. 107's armslængdeprincip. Der anses derfor kun at være et ganske beskedent "spillerum" mellem den valgte afregningspris og det bedste markedsbaserede resultat. Overskrides dette, vil den valgte metode nok udgøre en selektiv skattefordel, som nærmest kategorisk betragtes som statsstøtte.

Dernæst nævner Kommissionen, at fx interne afregningsordninger, der er i overensstemmelse med OECD's TP-Guidelines, herunder valg af den mest retvisende metode, og som fører til en "pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat", vil med stor sandsynlig være forenelig med statsstøttereglerne. Det indikerer, at der ifm. en statsstøttevurdering skal "noget mere til", end der skal iht. helt ordinære transfer pricing-sager.

Det kan derfor med en vis sikkerhed anføres, at de to armslængdeprincipper ikke overlapper hinanden. Dette indebærer, at der bør foretages en armslængdevurdering både efter OECD's TP-guidelines og TEUF's art. 107, hvis en medlemsstat skal vide sig sikker i relation til statsstøtte, når de godkender fx en afregningsordning, pris eller struktur i en skatteafgørelse.

[86] Se bl.a. sagerne ovenfor.

[87] Se bl.a. sagerne Kongeriget Belgien og Forum 187 ASBL mod Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, forenede sager C-182/03 og C-217/03 samt Europa-Kommissionen og Kongeriget Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland, forende sager C-106/09 P og C-107/09 P

Det må på dette grundlag fastslås, at medlemsstaterne ikke ubetinget kan henholde sig til national ret og OECD's TP-guidelines ifm. deres afsigelser af skatteafgørelser vedr. transfer pricing. For at være sikre sig at der ikke indledes en kommissionsundersøgelse om statsstøtte, kan medlemsstaten være nødsaget til, enten at efterprøve skatteafgørelsen ift. armslængdeprincippet i TEUF's art. 107 eller rådføre sig med Kommissionen forinden, jf. art. 108.

8.3. ad 3) Er Kommissionens statsstøttepraksis vedr. skatteafgørelser (APA'er) retssikkerhedsmæssigt forsvarlig?

Det kan indledningsvis bemærkes, at EU-kommissionens seneste praksis, herunder Apple-sagen har været godt omdiskuteret i medierne[88]. Flere forfattere stiller sig kritiske over for EU-Kommissions Apple-afgørelse og mener, at Kommissions praksis er for hård og delvist i strid med nationale skatteregler og internationale principper, herunder OECD's TP-Guidelines.

Det kan heroverfor anføres, at EU-retten har forrang over national ret[89], herunder skatteretten[90] samt at medlemsstaterne har pligt til at fortolke deres lovgivning EU-konformt[91]. Derudover kan det nævnes, at OECD's TP-guidelines og anbefalinger er soft law og dermed kun forpligtende, men ikke retlig bindende som EU-retten.

Der kan imidlertid diskuteres, om ikke de berørte virksomheder i et eller andet omfang har et retssikkerhedsmæssige argument for, at de alligevel kan støtte ret på medlemsstatens skatteafgørelse, som de allerede har indrettet sig efter. Der kan med en vis rimelighed argumenteres for, at virksomheden har en berettiget forventning om, at den afregningsordning eller -pris mv. som medlemsstaten har godkendt og virksomheden og dens koncern har indrettet sig efter, skal opretholdes frem til aftalens formelle ophør eller indtil forudsætningerne ændres. Ud fra dels retssikkerhedsmæssige- og driftsøkonomiske hensyn kan det måske hævdes, at skatteafgørelser uanset indhold bør kunne opretholdes, også i en EU-kontekst, da skatteafgørelsen er godkendt af medlemsstatens skattemyndigheder med hjemmel i national ret.

[88] Se fx artiklerne: "The EC's state aid ruling on Apple" på the Tax Journal's netavis af 2. februar 2017 af Aisling Donohue, "The Inside Story of Apple's $14 Billion Tax Bill" på bloombergs netavis af 16. december 2016 af Gaspard Sebag, Dara Doyle og Alex Webb samt "Apple ordered to pay €13bn after EU rules Ireland broke state aid laws" på TheGaudians netavis af 30. august 2016 af Sean Farrell og Henry McDonald
[89] Se bl.a. sag Costa mod ENEL, C-6/64
[90] Se bl.a. sag Marks & Spencer, C-446/03, præmis 29
[91] Se bl.a. sag Colson og Kamann, C-14/83

Dette er imidlertid hverken EU-kommissionens eller EU-domstolens opfattelse endsige praksis. EU-Domstolen har i de forende sager Belgien og Forum 187 ASBL mod EU-Kommissionen fastslået[92], at princippet om berettigede forventninger kun gælder de situationer, hvor en fællesskabsinstitution har givet anledning hertil. Eksempelvis hvis Kommissionen var notificeret og havde godkendt en særlig skatteordning, jf. TEUF art. 108 kunne princippet om berettigede forventninger, efter omstændigheder, kunne medføre opretholdelse. Dermed kan virksomhederne ikke påberåbe sig princippet, da skatteafgørelser som regel afsiges af medlemsstaten alene og uden notifikation.

Det må ligeledes fastslås, at lighedsprincippet næppe vil finde anvendelse i de pågældende sager. Princippet kræver, at sammenlignelige forhold ikke må behandles forskelligt, og at forskellige forhold ikke må behandles ensartet, medmindre en sådan differentiering er objektivt begrundet[93]. Årsagen til at princippets uanvendelighed i denne sammenhæng er, at hvis den første virksomhed har opnået en for gunstig skatteafgørelse, vil denne være i strid med statsstøttereglerne, selvom Kommissionen endnu ikke har fundet ud af det. Påberåber en anden virksomhed sig lighedsprincippet overfor Kommissionen med argumentationen om, at virksomhedens skatteafgørelse skal opretholdes, da en sammenlignelige virksomhed har en tilsvarende aftale, vil resultatet blive, at ingen af skatteafgørelser opretholdes trods lighedsprincippet, idet de begge udgør en selektiv fordel og evt. statsstøtte.

Endeligt kan det bemærkes, at hverken princippet om berettigede forventninger eller lighedsprincippet kan finder anvendelse, hvis skatteafgørelsen er i åbenlyst modstrid med loven, i dette tilfælde TEUF art. 107.

8.3.1. Samlet opsummering

Det kan på baggrund af ovenstående fastslås, at der ikke umiddelbart er retssikkerhedsmæssige udfordringer ved, at EU-Kommissionen og evt. EU-Domstolen tilsidesætter en skatteafgørelse (APA) om en virksomheds transfer pricing-forhold, såfremt indholdet udgør statsstøtte.

Der kan i midlertidig rejses nogle betragtninger ift. EU-Kommissionens praksis, der ikke direkte er af retssikkerhedsmæssig karakter, men utvivlsomt indeholder nogle uhensigtsmæssigheder ifm. transfer pricing-reguleringen.

Det første element er, at når medlemsstaterne indgår skatteafgørelser/-aftaler med andre lande, de såkaldte bilaterale- og multilaterale APA'er, er der ikke fuld sikkerhed for, at den aftalte og godkendte afregningspris eller

[92] Se bl.a. sagerne Kongeriget Belgien og Forum 187 ASBL mod Kommissionen, forenede sager C-182/03 og C-217/03, præmis 147 og Tyskland mod Kommissionen, C-506/03

[93] Se bl.a. sagerne Kongeriget Belgien og Forum 187 ASBL mod Kommissionen, forenede sager C-182/03 og C-217/03, præmis 170, sag Salumi m.fl., C-66/79, 127/79 og 128/79 præmis 14 og Niemann, C-14/01, præmis 49

-metode, er udtryk for en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat. Det er måske ikke sikkert, at andre lande kræver den samme armslængdevurdering som den, EU-Kommissionen kræver iht. TEUF's art. 107. Derudover kan andre lande anvende andre retvisende og brugbare prisfastsættelsesmetoder end dem, som OECD-anbefaler og EU-Kommissionen primært henholder sig til. Eksempelvis anvender de latinamerikanske lande en sjette prisfastsættelsesmetoder, der anvendes på eksport af commodities fx el, gas mv[94]. Anvendelse af den sjette metode, vil unægtelig skabe udfordringer ift. at overbevise Kommissionen om, at den aftalte prisafregning sker i overensstemmelse med markedsforhold i disse lande.

Det kan også give anledning til udfordringer ift. Kommissionen, hvis et medlemslande indgår en bilaterale skatteafgørelse med et andet lande, og der først efter langvarige og seje forhandlinger opnås en kompromisløsning om hvilken afregningsmetode, der skal anvendes. Forhandlingerne afspejler ikke nødvendigvis afspejle det, som EU-kommissionen ville nå frem til, men prisen kan vel betragtes som udtryk for den faktiske markedspris, dersom to lande med modstridende interesser har forhandlet og nået til enighed om en endelige pris.

I forlængelse heraf kan også resultaterne af et MAP-forløb (den gensidige aftaleprocedure) eller af en udtalelse fra det rådgivende udvalg iht. til EF-voldgiftskonvention skabe udfordringer ift. statsstøttereglerne. MAP- og voldgiftsprocessen bygger som bekendt på landenes forhandlingslinjer kombineret med virksomhedens transfer pricing-dokumentationer. Det kan derfor ikke udelukkes, at resultatet beror på en kompromisløsning, der måske ikke er fuldstændigt afspejler det resultat, som Kommission mener er det korrekte. Dermed er der en reel risiko for, at udfaldet er en MAP-forhandling eller et voldgiftsforløb alligevel vil kunne udgøre statsstøtte efter TEUF's art. 107, stk. 1. De to ovennævnte risici, hvor en medlemsstat efter bedste evne og internationale fastsætte procedurer og principper, herunder EF-voldgiftskonvention, har forsøgt at nå til enighed om en anvendelig armslængdepris, synes ikke at være nærmere behandlet af EU-Kommissionen.

Det må således fastslås, at der eksisterer visse ikke ubetydelige udfordringer for medlemsstaterne ved, at Kommissionen har fastlagt en så stringent og ensidige linje som de har, i forbindelse med armslængdevurderingen af interne afregningsordninger og –priser i medlemsstaternes skatteafgørelser (APA'er), i relation til statsstøtte. Det kan på denne baggrund således anbefales, at medlemsstater, som befinder sig i denne risikogruppe, enten kontakter (notificerer) Kommission i de tilfælde, hvor der foreligger den mindste risiko for statsstøtte mhp. en forudgående afklaring. Alternativt, foretager to separate armslængdevurderinger og sammenholder for evt. forskelle, inden der træffes en skatteafgørelse.

[94] Se bl.a. " 2017 UN transfer pricing manual released, changes approved for model tax treaty" på hjemmesiden http://mnetax.com/2017-un-transfer-pricing-manual-released-changes-model-tax-treaty-20542

9. Konklusion

Det kan på baggrund af ovenstående indledningsvis fastslås, at overholdelse af EU's statsstøtteregler sammenholdt med de internationale- og nationale transfer pricing-reguleringer efter hhv. OECD's TP-guidelines og national lovgivning, kan medføre visse udfordringer.
Årsagen er, at statsstøttereglerne og transfer pricing-reguleringerne behandler mange af de samme elementer, men tjener forskelle formål. Statsstøttereglerne skal hindre konkurrenceforvridning på Det indre marked, mens tranfer pricing-reglerne skal undgå udhuling af skattebasen via kunstige koncerninterne afregningspriser.
Eftersom retsområderne tjener forskellige formål, er det uundgåeligt, at de vurderinger, som følger af hhv. statsstøttereglerne og transfer pricing-reguleringen, ikke er ufuldstændig ens. Dette har også udkrystalliserede sig i, at det armslængdeprincippet, der indgår og skal efterleves efter statsstøttereglerne ikke fuldt ud og i alle sammenhænge er det samme som det, der henholdes til ifm. transfer pricing-reguleringen. Koncerninterne afregningspriser iht. transfer pricing-regulering fastsættes ikke sjældent efter forhandling med virksomheden eller et andet land, og bygger derfor i højere grad på en kompromisløsning. Derimod skal koncerninterne afregningspriser og –vilkår efter statsstøttereglerne være udtryk for en pålidelig tilnærmelse til et markedsbaseret resultat. Dermed er kravet mere stringent og ensidigt.
Det kan som følge af, at armslængdeprincippet på de to områder ikke er fuldstændigt ens, og at afregningspriserne dermed kan være forskellige, fastslås, at skattemyndighederne i EU nøje skal iagttage, om den valgte prisfastsættelsesmetode i skatteafgørelsen (APA'er) udgør statsstøtte.
Det er derfor konklusionen, at EU-landenes skattemyndigheder ikke i alle situationer egenhændigt kan godkende den valgte prisfastsættelsesmetode i en skatteafgørelse, på trods af at metoden er i overensstemmelse med national ret og OECD's TP-guidelines, da den valgte metode og pris kan udgøre statsstøtte i strid med TEUF's art. 107, stk. 1.

10. Perspektivering

EU-Kommissionens statsstøttepraksis har utvivlsom skabt røre blandt multinationale koncerner, skatterådgivere, og ikke mindst medlemslandenes skattemyndigheder. Årsagen er, at det angår større skattebetalinger, og det er uklart, hvor og hvornår EU-Kommissionen vil sætte ind med en undersøgelse. Både medlemsstater og multinationale koncerner står dermed på ukendt grund. Derfor vil det også være kærkomment, at EU-domstolen snarest træffer afgørelse i de verserende sager (Fiat-, Starbucks- og Apple-sagen), og der i dommens præmisser præciseres, hvornår en skatteafgørelse udgør statsstøtte, således dette kan skabe klare retningslinjer for selskaber og myndigheder.

Som følge heraf vil det også være nødvendigt, at OECD og evt. FN forholder sig mere konkret til denne problematik. Dette kunne evt. gøres ved, at der indarbejdes anbefalinger og standarder i de eksisterende Tranfer pricing-guidelines, som konkret forholder sig til indgåelse af APA'er med landene indenfor EU/EØS.

Indtil da må tilgangen være, at medlemslandene rådfører sig med EU-Kommissionen i alle de tilfælde, hvor der opstår den mindste tvivl om hvorvidt en skatteafgørelse indeholder elementer, der kan udgøre statsstøtte. Kan dette ikke lade sig gøre eller besværliggøres APA-arbejdet, gør medlemsstaterne måske klogest i, at opgive APA-muligheden.

Afrundingsvis bør der snarest ske en afklaring, dels fra EU og OECD's side, på hvordan statsstøtte og transfer pricing på bedste vis kan spille samme, således medlemsstater og selskaber kan vide sig sikre om deres fremtidige skatteforhold.

11. English summary

This master-thesis will focus on how tax authorities within the European Union (EU) can conclude tax rulings (advance pricing agreements) regarding transfer pricing-matters for a multinational entity (MNE), without conflicting the state aid-rules cf. Article 107 (1) of the Treaty on the Functioning of the European Union.

At first, the thesis describes the EUs state aid rules, and afterwards the thesis describes the transfer pricing- rules and -regulation. Both described in details and with small examples, due to the assessment that it will benefit the understanding of the difficulties in the following cases ruled by the EU-Commission.

Furthermore, the thesis will focus on the EU-Commissions latest cases regarding tax rulings for MNEs such as Fiat, Starbucks and Apple. In these cases, the Commission ruled that the respective tax authorities gave illegal state aid to the MNEs, cf. art 107 (1). The state aid was given through favourable tax rulings in which artificial group-structures without economic substance were accepted and through price-setting methods, which did not fully comply with the "arm's length principle" (market conditions).

Based on the appealed cases (e.g. Fiat, Starbucks and Apple), this thesis will give a legal assessment on how; tax authorities and MNEs should interact when concluding tax rulings regarding transfer pricing-matter, in order not to violate the EUs state aid rules cf. art. 107 (1).

The thesis concludes that there are two different kinds of "arm's length principles". One according to the OECD transfer pricing-guidelines and national legislation, and one according to EUs state aid-rules cf. art. 107 (1). The last one seems to be the most stringent as it requires a smaller margin in order to be align with markets conditions, compared to the OECD-based "arm's length principle".

Furthermore, the thesis concludes that tax authorities within EU cannot conclude tax rulings regarding transfer pricing-matters solely based on national legislation and OECD TP-Guidelines, and automatically comply with EUs state aid rules, cf. art. 107 (1).

12. Litteraturliste

Faglitterære bøger:

- "Grundlæggende Skatteret 2017" af Henrik Dam m.fl., Karnov Group, 2017
- "EU RET" af Ulla Neergaard og Ruth Nielsen, Karnov Group, 2016
- "Transfer Pricing" af Jens Wittendorff, Karnov Group, 2016
- "Lærebog om indkomstskat" af Aage Michelsen m.fl., DJØF, 2015
- "International skatteret i et dansk perspektiv" af Peter Koerver Schmidt m.fl., Hans Reitzels forlag, 2015
- "Statsstøtteret i EU – mellem ligebehandling og påvirkning af konkurrencen" af Sune Troels Poulsen, DJØF, 2015
- "State aid uncovered" af Mr. Phedon Nicolaides, Lexxion, 2015
- "EU-retten" af Karsten Engsig Sørensen m.fl., DJØF, 2014
- "Skatteretten 3" af Niels Winther-Sørensen, m.fl., Karnov Group, 2013
- "EU-statsstøtteret" af Peter L. Vesterdorf og Mogens Uhd Nielsen, DJØF, 2009
- "Armslængdeprincippet i dansk og international skatteret" af Jens Wittendorff, Thomsen Reuters, 2009
- "European State Aid Law and Policy" af Mr. Conor Quigley, Hart Publishing, 2009

Faglitterære artikler:

- "EU-rettens indflydelse på dansk skatteret" af Ph.d. Martin Poulsen, SR-SKAT 0405, 2016
- "Skatter og afgifter" af Erik Banner-Voigt, R&R, 07.0078, 2016
- "Ensretning i den internationale skatteret – Om mulighenden for indførelse af CCCTB i lyset af Luxleaks" af Peter Koerver Schmidt, SU 2015, 38
- "Selskabsskatterettens grundbegreber (2) " af dr. jur. Erik Werlauff, R&R, 07.005, 2011
- "Skatteretlige værnsregler og udviklingen i EF-Domstolens praksis" af dr.jur. Karsten Engsig Sørensen, SU2008, 84
- "Husk fællesskabsretten i skatteretten" af dr. jur. Erik Werlauff, SREV2005.6.24

***

- "The EC's state aid ruling on Apple" på the Tax Journal's netavis af 2. februar 2017 af Aisling Donohue,
- "The Inside Story of Apple's $14 Billion Tax Bill" på Bloombergs netavis af 16. december 2016 af Gaspard Sebag, Dara Doyle og Alex Webb
- "Apple ordered to pay €13bn after EU rules Ireland broke state aid laws" på TheGaudians netavis af 30. august 2016 af Sean Farrell og Henry McDonald