

SV

SV

SV



EUROPEISKA KOMMISSIONEN

Bryssel den 25.1.2011
KOM(2011) 16 slutlig

**MEDDELANDE FRÅN KOMMISSIONEN TILL EUROPAPARLAMENTET, RÅDET
EUROPEISKA EKONOMISKA OCH SOCIALA KOMMITTÉN**

om arbetet i det gemensamma forumet för internprissättning i EU från april 2009 till juni 2010 och om relaterade förslag till 1) riktlinjer för koncerninterna tjänster med lågt mervärde och 2) möjliga strategier för tresidiga fall utanför EU

MEDDELANDE FRÅN KOMMISSIONEN TILL EUROPAPARLAMENTET, RÅDET EUROPEISKA EKONOMISKA OCH SOCIALA KOMMITTÉN

om arbetet i det gemensamma forumet för internprissättning i EU från april 2009 till juni 2010 och om relaterade förslag till 1) riktlinjer för koncerninterna tjänster med lågt mervärde och 2) möjliga strategier för tresidiga fall utanför EU

1. INLEDNING

Det är allmänt erkänt att den ökade globaliseringen skapar praktiska problem för både multinationella företag och för skatteförvaltningar när gränsöverskridande transaktioner mellan företag i intressegemenskap ska prissättas för beskattningsändamål. Den metod som har antagits av EU:s medlemsstater för att fastställa ett korrekt pris på dessa transaktioner baseras på principen om armlängds avstånd¹, som bygger på en jämförelse mellan de villkor som tillämpas av företagen i intressegemenskap och de villkor som skulle ha tillämpats mellan oberoende företag.

Tolkningen och tillämpningen av principen om armlängds avstånd skiljer sig dock både mellan skatteförvaltningar och mellan skatteförvaltningar och företag. Detta kan leda till osäkerhet, ökade kostnader och eventuell dubbelbeskattning eller rentav utebliven beskattning. Detta får en negativ inverkan på den inre marknadens funktion.

För att hantera detta inrättade kommissionen i oktober 2002 Gemensamma forumet för internprissättning i EU (nedan kallat *forumet*)². Forumet ska ta fram pragmatiska lösningar på problem som uppstår i samband med tillämpningen av principen om armlängds avstånd, särskilt inom EU.

I detta meddelande ges en rapport om forumets arbete under perioden april 2009-juni 2010. Dessutom presenteras slutsatser om expertgruppens framtida arbete.

2. SAMMANFATTNING AV VERKSAMHETEN INOM GEMENSAMMA FORUMET FÖR INTERNPRISSÄTTNING I EU

Forumet höll fyra möten under perioden april 2009–juni 2010. Diskussioner slutfördes om två ämnen. Det ena gäller koncerninterna transaktioner och det andra handlar om tvistlösning i samband med dubbelbeskattning när företag i intressegemenskap utanför EU deltar i en transaktion (tresidiga fall utanför EU). Rapporter utarbetades om båda dessa ämnen. Dessutom har man övervakat genomförandet av tidigare initiativ från forumet. Under den aktuella perioden har

¹ Principen om armlängds avstånd anges i artikel 9 i OECD:s modell för skatteavtal. OECD har också utvecklat riktlinjer för internprissättning för multinationella företag och skatteförvaltningar.

² Meddelande från kommissionen till rådet, Europaparlamentet och Ekonomiska och sociala kommittén: *Mot en inre marknad utan skattehinder – En strategi för fastställande av en konsoliderad bolagsskattebas för företagens verksamhet i EU* KOM(2001) 582 slutlig, 23.10.2001. s. 21.

diskussioner inletts men ännu inte slutförts i fråga om små och medelstora företag och ett särskilt koncerninternt avtal som kallas avtal om kostnadsfördelning. Forumet har också börjat planera sitt kommande arbetsprogram.

2.1 Forumets slutsatser om koncernintern tjänster med lågt mervärde

De multinationella företagens ökade globalisering utmärks av att en mängd olika koncerninterna tjänster har utvecklats. Behovet av resurser för att kontrollera efterlevnaden av principen om armslängds avstånd har ökat i takt med den här typen av tjänster. Dessutom har förekomsten av dubbelbeskattning i samband med sådana tjänster ökat.

Som särskilt problematisk betraktades värderingen av en viss kategori av koncerninterna tjänster, som senare klassificeras som ”koncerninterna tjänster med lågt mervärde”. Grundproblemet ligger i risken för att alltför stora resurser läggs på att dokumentera och granska dessa tjänster med lågt mervärde och det finns en lucka i de nuvarande riktlinjerna för den här typen av tjänster. Målet var därför att öka effektiviteten. I forumets rapport i bilaga I behandlas frågan ur två aspekter. För det första beskrivs omfattningen och djupet av de utvärderingar som kan krävas för en viss kategori av koncerninterna tjänster. För det andra ges mer ingående vägledning om hur en utvärdering kan utföras. Sammantaget resulterar detta i en uppsättning riktlinjer för koncerninterna tjänster med lågt mervärde.

Med tanke på den stora mängden koncerninterna tjänster innehåller rapporten några parametrar för vilken typ av tjänster den föreslagna metoden med fördel kan tillämpas på.

Dessutom beskrivs vissa grundläggande principer. Som exempel kan nämnas att alla relevanta kostnader är avdragsgilla enligt nationell lagstiftning, relevant information av god kvalitet bör tillhandahållas och en flexibel metod bör användas i granskningen av koncerninterna tjänster med lågt mervärde.

Vidare ges en utförligare beskrivning av hur dessa principer bör tillämpas och rapporten innehåller vägledning om hur vissa frågor som ofta orsakar problem kan hanteras. Det kan t.ex. handla om analys av en kostnadspool, fastställande av aktieägarkostnader och värdering av en avgift på armslängds avstånd samt dokumentation.

En utvärdering som genomförs i enlighet med riktlinjerna kan också vara användbar inom andra närliggande områden, t.ex. för att lösa tvister om dubbelbeskattning eller för att överväga straff i samband med dokumentation av internprissättning.

I rapporten konstateras att de föreslagna riktlinjerna kommer att underlätta värderingen av vissa koncerninterna tjänster. Det noteras att några av de föreslagna åtgärderna också kan tillämpas på värderingen av andra tjänstekategorier. Slutligen konstateras att övervakning av effekterna av tillämpningen av riktlinjerna, om medlemsstaterna antar dem, blir en viktig kommande arbetsuppgift för forumet.

2.2 Forumets slutsatser om tresidiga fall utanför EU

Tresidiga fall omfattar en koncernintern transaktion som sker mellan två företag i intressegemenskap inom EU och som är särskilt svår att hantera eftersom ytterligare

ett företag i intressegemenskap i ett tredjeland har haft en betydande inverkan som har lett till en prissättning som inte är förenlig med principen om armslängds avstånd.

Två särskilda typer av tresidiga fall kan urskiljas. De som omfattar endast företag i intressegemenskap som ligger i medlemsstater och de som omfattar ett företag i intressegemenskap som ligger utanför EU. Forumet har redan utarbetat en rapport om det förstnämnda fallet och den rapporten har införlivats i den reviderade uppförandekoden för ett effektivt genomförande av skiljemannakonventionen³. Forumets rapport i bilaga II handlar om den andra typen av tresidiga fall, som kallas tresidiga fall utanför EU.

Till att börja med innehåller rapporten en användbar definition av olika typer av tresidiga fall. Därefter redogörs för några metoder som skulle kunna bidra till att lösa tvister om dubbelbeskattning.

De möjliga metoderna omfattar förbättringar och utvidgningar av nätet av skatteavtal, retroaktiv tillämpning av resultatet av en förhandsöverenskommelse om prissättning samt en flexibel tillämpning av vissa förfaranden i samband med förfarandet för ömsesidig överenskommelse.

Den färdiga rapporten är viktig av två anledningar. För det första innehåller den pragmatiska förslag till hanteringen av frågan som den ser ut i nuläget. För det andra skapar den en stabil utgångspunkt för vidare diskussioner i frågan med hänsyn till framtida erfarenheter.

2.3 Övervakning

En av forumets ständiga arbetsuppgifter är att övervaka och förvalta genomförandet av forumets rapporter.

En översyn av den statistiska rapporten om oavslutade ärenden i processen för skiljemannakonventionen visade att det fortfarande finns en mängd pågående ärenden. Det vore lämpligt med fler detaljer som gör det möjligt att bättre fastställa orsaken till förseningar, varför rapportens format nu håller på att ses över.

En särskild granskning gjordes för att mäta effekten av genomförandet av uppförandekoden om dokumentationskrav för internprissättning för företag i intressegemenskap i Europeiska unionen. Forumet rapporterade att införandet av koden erkänns som standard eller som en referenspunkt. Detta gäller även när multinationella företag inte officiellt ansluter sig till koden, som är frivillig.

Förslag till förbättringar av uppförandekoden omfattar användning av ett gemensamt språk för rapporter och större acceptans av Europaomfattande jämförelsetal vid värdering av prissättning.

³ Meddelande från kommissionen till rådet, Europaparlamentet samt Europeiska ekonomiska och sociala kommittén om arbetet i det gemensamma forumet för internprissättning i EU från mars 2007 till mars 2009 och om ett relaterat förslag till en reviderad uppförandekod för ett effektivt genomförande av skiljemannakonventionen (90/436/EEG av den 23 juli 1990, KOM(2009) 472 slutlig, s. 7 och 10.

Den övergripande slutsatsen var dock att uppförandekoden behövde mer tid för att etableras innan den granskades. Det fanns en tidsfördröjning mellan uppförandekodens införande 2006 och dess effekt på granskningarna. Forumet beslutade sig för att ta upp frågan på nytt om två eller tre år, då en ny granskning kommer att göras.

2.4 Nyheter om pågående och framtida arbetsprogram

Det arbetsprogram som ligger till grund för forumets nuvarande mandat godkändes i september 2007. Man kom överens om fem ämnen som skulle granskas. Det första, övervakning, är en stående punkt. Den andra och den tredje programpunkten behandlades i två rapporter, en om förbättring av skiljemannakonventionen och en om koncerninterna tjänster. Arbetet med den fjärde och den femte programpunkten – små och medelstora företag samt avtal om kostnadsfördelning – påbörjades nyligen och väntas bli klart under 2011.

Utöver de godkända programpunkterna lades två reservpunkter fram: alternativ tvistlösning och riskbedömning. I kommissionens meddelande om ett effektivt genomförande av skiljemannakonventionen⁴ konstaterades att två frågor behövde diskuteras ytterligare: inrättandet av ett oberoende ständigt sekretariat för att tillämpa skiljemannakonventioner och samspelet mellan skiljemannakonventionen och artikel 25.5 i OECD:s modell för skatteavtal. Dessa frågor återstår att behandla i framtiden.

Forumet har redan identifierat tre andra frågor som kan komma i fråga för framtida arbetsuppgifter. Det gäller effekterna av de senaste ändringarna av artikel 7 i OECD:s modell för skatteavtal, utjämnande justeringar och sekundära justeringar.

Slutligen genomförde kommissionen ett offentligt samråd om dubbelbeskattningsavtal och den inre marknaden – faktiska exempel på dubbelbeskattningsärenden i maj och juni 2010. En första granskning av svaren tyder på att internprissättningsfrågor fortfarande är vanligt förekommande i dubbelbeskattningssammanhang. Svaren kommer att analyseras ytterligare och forumet kan fylla en uppgift när det gäller att ta itu med de frågor som väcks.

3. KOMMISSIONENS SLUTSATSER

Kommissionen anser fortfarande att forumets expertgrupp är en värdefull resurs när det gäller att hantera en rad olika internprissättningsfrågor och att tillhandahålla pragmatiska lösningar på dem.

Framför allt konstaterar kommissionen att rapporten om koncerninterna tjänster med lågt mervärde direkt tar upp en av de viktigaste arbetsuppgifter som kommissionen identifierade när forumet inrättades, nämligen att åstadkomma en mer enhetlig tillämpning av reglerna för internprissättning inom EU.

⁴ Meddelande från kommissionen till rådet, Europaparlamentet samt Europeiska ekonomiska och sociala kommittén om arbetet i det gemensamma forumet för internprissättning i EU från mars 2007 till mars 2009 och om ett relaterat förslag till en reviderad uppförandekod för ett effektivt genomförande av skiljemannakonventionen (90/436/EEG av den 23 juli 1990, KOM(2009) 472 slutlig, s. 9.

Kommissionen ger sitt fulla stöd till forumets slutsatser och förslag i fråga om koncerninterna tjänster med lågt mervärde i de bifogade riktlinjerna. Kommissionen anser särskilt att riktlinjerna är en bra färdplan mot en snabbare bedömning av den typ av tjänster som anges.

Kommissionen uppmanar rådet att ställa sig bakom de föreslagna riktlinjerna för koncerninterna tjänster med lågt mervärde och uppmanar medlemsstaterna att snabbt genomföra rekommendationerna i riktlinjerna i sin nationella lagstiftning eller i sina nationella administrativa bestämmelser.

Kommissionen stöder också helt och hållet forumets slutsatser och förslag om tresidiga fall utanför EU. I detta avseende välkomnar kommissionen att forumet har tagit upp och bevakat utvecklingen av dessa aktuella frågor. Kommissionen anser att de föreslagna metoderna och förfarandena kommer att bidra till att lösa tresidiga fall utanför EU om de tillämpas närhelst det är möjligt.

Kommissionen uppmanar rådet att ställa sig bakom förslaget till rapport om tresidiga fall utanför EU och uppmanar medlemsstaterna att införa en praxis som är förenlig med de metoder och förfaranden som behandlas i rapporten i sin nationella lagstiftning eller i sina nationella administrativa bestämmelser.

Medlemsstaterna uppmanas att årligen rapportera till kommissionen om de åtgärder som har vidtagits för att genomföra dessa riktlinjer och om deras praktiska tillämpning. Kommissionen kommer regelbundet att se över dessa riktlinjer med utgångspunkt i rapporterna.

I detta sammanhang noterar kommissionen slutsatserna från övervakningen och ser fram emot resultatet av arbetet inom ramen för forumets nuvarande arbetsprogram när det gäller små och medelstora företag och avtal om kostnadsfördelning.

Kommissionen anser också att forumets mandat bör förlängas när det nuvarande mandatet löper ut i mars 2011.

Bilaga I

RIKTLINJER FÖR KONCERNINTERNA TJÄNSTER MED LÅGT MERVÄRDE

I. INLEDNING

1. I kapitel VII i OECD:s riktlinjer för internprissättning för multinationella företag och skatteförvaltningar (nedan kallade *OECD:s riktlinjer*) behandlas ”problem som uppstår när man i internprissättnings sammanhang ska fastställa huruvida tjänster har tillhandahållits från en medlem i en multinationell koncern till en annan och, om så är fallet, när man ska fastställa ett pris på armslängdsavstånd för dessa koncerninterna tjänster”. Därefter behandlas i stora drag vad som gäller för att en tjänst ska anses ha tillhandahållits och vad den koncerninterna avgiften för en sådan tjänst för beskattningsändamål bör vara enligt principen om armslängds avstånd.
2. I OECD:s riktlinjer erkänns att det finns en rad olika tjänster som kan tillhandahållas och även att den tillhandahållna nyttan eller förväntade nyttan av sådana tjänster varierar kraftigt. Det gemensamma forumet för internprissättning (forumet) ansåg att det var lämpligt att komplettera den förteckning över tjänster som anges i OECD:s riktlinjer. I bilaga 1 återfinns en förteckning över koncerninterna tjänster som ofta tillhandahålls och som kan (men inte måste) omfattas av denna rapport.
3. Forumet identifierade vissa frågor som är viktiga för alla granskare (med begreppet granskare avses den granskningsfunktion som utövas av skattebetalaren eller av skatteförvaltningen) vid tillämpning av dessa riktlinjer på koncerninterna tjänster. Frågorna omfattar ökande globalisering och tillhandahållande av centraliserade tjänster, ökande krav på resurser, möjligheten att kostnader blir ”strandsatta” om ingen skatteförvaltning accepterar dem, medvetenhet om att vissa typer av tillhandahållande av tjänster innebär lägre risk än andra även om detta inte förefaller ha inverkat på granskares praktiska tillämpning av OECD:s riktlinjer.
4. Detta dokument handlar om hur dessa frågor bäst ska hanteras. Syftet är inte att begränsa en skatteförvaltnings rätt att genomföra en revision och inte heller begränsa ett multinationellt företags rätt att med hjälp av sakförhållanden och omständigheter hävda sin rätt att i ett enskilt fall ta med eller utesluta en viss tjänst. Vi förväntar oss dock att det kommer att krävas färre fullständiga revisioner av de koncerninterna tjänster som omfattas av detta dokument.

II. ÖVERSIKT

5. Detta dokument bygger på antagandet att multinationella företag och skatteförvaltningar agerar i god tro och de utan förbehåll stöder de OECD-principer som ska tillämpas på koncerninterna tjänster. Därför ligger betoningen i dokumentet på hur en granskare på snabbaste och effektivaste sätt ska kunna konstatera att principen om armslängds avstånd har tillämpats på tillhandahållandet av vissa koncerninterna tjänster.
6. Det är viktigt att förslagen i detta dokument tillämpas kumulativt eftersom frågor som kan vara aktuella i början av processen kan besvaras tillfredsställande i ett senare skede, när viss information har lämnats inom ramen för den fortsatta

processen. Det kan t.ex. finnas befogade frågor om tillhandahållandet av en tjänst som senare besvaras genom information som lämnas i bokföringstexten. (Se avsnitt VI.)

7. De viktigaste delarna eller principerna i den metod som utvecklas i detta dokument är följande:
 - i) Alla kostnader går att fördela, men den inhemska lagstiftningen tillåter inte nödvändigtvis att alla dessa kostnader dras av i sin helhet.
 - ii) Det finns vissa viktiga kritiska antaganden vid fastställandet av en överenskommen startpunkt för en granskning.
 - iii) Kortfattad och ändamålsenlig information ska tillhandahållas för att ge en bild av vilken typ av tjänst som tillhandahålls och av den struktur genom vilken dessa tjänster levereras.
 - iv) Flexibilitet när beslut fattas om vilken omfattning och vilket djup som krävs i en granskning för att bedöma tillhandahållandet av tjänster i förhållande till principen om armlängds avstånd.

III. DOKUMENTETS RÄCKVIDD

8. Det är varken möjligt eller önskvärt att ge en uttömmande definition av de tjänster som detta dokument ska tillämpas på, eftersom det är så många olika koncerninterna tjänster som tillhandahålls och tjänster kan så olika kommersiell effekt inom ramen för en viss kommersiell verksamhet. Dessutom skulle ett försök att ta fram en slutgiltig förklaring göra tillämpningen av förslagen i detta dokument mindre flexibel.
9. Det går dock att ange vissa parametrar för den typ av koncerninterna tjänster som avses genom att hänvisa till de generella egenskaperna för de tjänster som ska tas med eller uteslutas och för den typ av struktur genom vilken tjänsterna fördelas och faktureras.
10. Vissa inslag i detta dokument kan med fördel tillämpas på hela spektrumet av koncerninterna tjänster, men de är mer inriktade på vissa typer av tjänster än på andra.
11. De tjänster som dokumentet främst handlar om är den typ av tjänster som olika kommentatorer har beskrivit som "det kitt som håller samman företagets organisation till stöd för dess huvudfunktioner" eller "av administrativ karaktär, till stöd för mottagarens verksamhet", eller som "allmänt tillgängliga eller lätta att få". Den grundläggande egenskapen hos dessa tjänster är att de är nödvändiga, men att de är av rutinmässig art och inte skapar något stort mervärde, vare sig för tjänsteleverantören eller för mottagaren. I detta dokument görs åtskillnad mellan tjänster som visserligen har lågt mervärde men som kan generera en stor omsättning och som kan ingå i denna metod och tjänster som har högt mervärde, även om de inte nödvändigtvis genererar en stor omsättning och som inte skulle omfattas av detta dokumentets räckvidd.

12. Dokumentet är inte inriktat på tjänster för vilka direktavgifter tas ut, eftersom sakförhållanden och omständigheter för dessa i allmänhet kommer att vara uppenbara. Inte heller tas tjänster som i sig skapar högt mervärde upp i dokumentet. Vad som är högt mervärde beror på tjänsten, leverantören och mottagaren. Det är dock inte sannolikt att metoden i detta dokument skulle uppfylla en granskares behov när det gäller tjänster som berör innovativ forskning och utveckling, immateriell äganderätt, finansiella transaktioner eller andra tjänster som är en viktig kommersiell drivkraft. Verksamhet som till sin natur bygger på möjligheten att få en hög avkastning i samband med exponering för hög risk kommer inte heller att ligga inom de föreslagna parametrarna. Framför allt behandlas inte avtal om kostnadsfördelning i dokumentet.
13. Det är också viktigt att notera skillnaden mellan okomplicerade mekanismer för avgifter och leveranser och mer komplexa system. En enkel, centralt levererad tjänst med lågt mervärde som faktureras flera företag i intressegemenskap genom en lättidentifierad fördelningsnyckel väntas inte ge upphov till några frågor. Detta dokument är därför inriktat på flera tjänster med lågt mervärde som ofta tillhandahålls genom ett enda avtal och som i allmänhet omfattar en kostnadspool och fördelningsnycklar.

IV. REVISIONER OCH CENTRALT TILLHANDAHÅLLNA KONCERNINTERNA TJÄNSTER

14. Det är fullständigt rimligt att en granskare vill kunna lita på att tillhandahållande av tjänster är förenligt med OECD:s principer, att alla lämpliga kostnader ingår, att olämpliga kostnader är uteslutna och att principen om armslängds avstånd tillämpas. Den grad av säkerhet som krävs och hur den skapas kan åstadkommas på olika sätt beroende på de särskilda omständigheterna i fallet och på skatteförvaltningens övergripande strategi för revisioner av internprissättning.
15. I detta dokument föreslås olika alternativ för att hantera dessa frågor i syfte att uppnå tillräcklig säkerhet på att principen om armslängds avstånd har tillämpats. Dessutom eftersträvas en balans mellan tillgängliga resurser, bördan för att uppnå efterlevnad samt möjlig anpassningsnivå.
16. En fullständig revision av ett visst fall skulle naturligtvis uppfylla behoven hos en granskare, men den metod som utvecklas i det här dokumentet syftar till att erbjuda ett snabbare sätt att nå samma mål för det stora flertalet fall som man oftast stöter på inom ramen för detta dokument.
17. I andra änden av spektrumet jämfört med en fullständig revision har vissa skatteförvaltningar börjat arbeta med att bygga relationer med multinationella företag. Syftet är att skapa en bättre förståelse för varandras perspektiv och skapa förtroende. Mekanismen för att åstadkomma detta är en öppen och kontinuerlig dialog som inte är revisionsinriktad mellan skatteförvaltningar och multinationella företag. I fråga om en centralt tillhandahållen koncernintern tjänst skulle en skatteförvaltning t.ex. (utanför en revision) be om en förklaring av hur det multinationella företaget har utformat sitt system. Det multinationella företaget inleder en öppen dialog med skatteförvaltningen för att skapa en fullständig förståelse av systemet, vid behov styrkt med aktuell information. Dessutom rekommenderas att uppdateringar görs genom regelbundna möten. Resultatet kan bli att skatteförvaltningen anser att vissa aspekter av det multinationella företaget

uppfyller bestämmelserna och därför utgör en liten risk. Om man därefter kommer fram till att det är befogat med en revision blir det lättare att fokusera på de problematiska områdena. Dessutom kanske vissa grundläggande frågor (har det t.ex. tillhandahållits någon tjänst) inte prövas annat än eventuellt genom bekräftelse, beroende på den grad av tillit och förtroende som har byggts upp i förbindelsen mellan skatteförvaltningen och det multinationella företaget.

18. Den metod som beskrivs ovan är dock ännu inte allmänt utvecklad i Europa och en metod med fullständig revision skulle inte förbättra den rådande situationen, varför följande riktlinjer rekommenderas när det gäller ytterligare granskning av tillhandahållandet av centraliserade koncerninterna tjänster.

V. KRITISKA ANTAGANDEN

19. Antagandena är följande:

- (a) De berörda tjänsterna är transaktioner med låg risk och lågt mervärde.
- (b) En tillhandahållen tjänst uppfyller OECD:s standard för armslängds avstånd när den berörda tjänsten tillhandahålls och mottagaren får ett ekonomiskt eller kommersiellt värde.
- (c) Ett multinationellt företag ska ha ett eget styrningssystem och egna granskningsförfaranden och alla tillhandahållna tjänster ska omfattas av denna styrningsprocess.
- (d) Information av god kvalitet ska lämnas på begäran.

20. Det är accepterat att några eller alla av dessa kritiska antaganden kan prövas när processen fortsätter.

VI. BOKFÖRINGSTEXT

21. En granskare kan med hänsyn till sakförhållanden och omständigheter i ett fall och till sin erfarenhet av och kunskap om det multinationella företaget i fråga, använda olika metoder för att begära vad som anses vara tillräcklig styrkande information för att bekräfta att en tjänst som har tillhandahållits följer principen om armslängds avstånd. För att fatta ett välunderbyggt beslut är det avgörande med tillgång till tillräckligt med information av god kvalitet. I detta dokument föreslås att en bokföringstext i stort sett kan tillgodose detta informationsbehov.

22. Med hänsyn till att dessa tjänster är rutinmässiga och ger lågt mervärde bör bokföringstexten vara tillräcklig för att en granskare ska kunna vara säker på att tjänsten ur mottagarens synvinkel ger ekonomiskt eller kommersiellt värde och att mottagaren – om den var oberoende – skulle ha betalat för verksamheten eller i annat fall ha utfört tjänsten själv. Frågan om huruvida en tjänst har tillhandahållits borde alltså inte vara en tvistefråga.

23. En bokföringstexts exakta innehåll och omfattning kan variera, men en uttömmande bokföringstext väntas vara ett förhållandevis kort dokument. Det är särskilt viktigt att upprätthålla en balans mellan nivån på den information som begärs, den låga risken

hos de berörda tjänsterna och den möjliga bördan för att efterleva bestämmelserna. Vid behov kommer alla eller några av dessa icke-uttömmande ämnen att behandlas

- (a) Som ett led i en sundhetskontroll för att sätta tillhandahållandet av tjänster i sitt sammanhang kan vissa vägledande kvoter efterfrågas (t.ex. kostnader för koncerninterna tjänster jämfört med totala driftskostnader eller omsättning för tillhandahållande av koncerninterna tjänster jämfört med total omsättning). Dessa kvoter måste tolkas i förhållande till den typ av verksamhet som företaget i intressegemenskap bedriver.
- (b) En förklaring av tillhandahållet av en tjänst i relation till det övergripande sammanhanget för det multinationella företags verksamhet för att förstå den logiska grunden för både tillhandahållaren och mottagaren. Skalfördelar kan t.ex. innebära att det är mer effektivt för ett dotterbolag att låta löner eller personaladministration hanteras centralt. Det kan också vara mer ekonomiskt lönsamt att låta tillgången till IT-tjänster ske på begäran.
- (c) En avstämning av det multinationella företags övergripande prissättningspolicy jämfört med de tjänster som faktiskt tillhandahålls centralt.
- (d) En redogörelse för vilken typ av tjänster som tillhandahålls och till vem.
- (e) Uppgifter om nyttan eller den förväntade nyttan för mottagarna. Nyttan av vissa tjänster är uppenbar (t.ex. lönehantering). Andra tjänster, där nyttan inte är lika uppenbar, kan kräva ytterligare förklarande kommentarer. Om det t.ex. förekommer världsomfattande säljfrämjande tjänster, hur gynnar detta ett enskilt dotterbolag?
- (f) En förklaring av strukturen för att leverera tjänster. Det kan finnas en central enhet som tillhandahåller tjänster eller flera olika dotterbolag som tillhandahåller särskilda koncerninterna tjänster. Även här kan en blandning av två system användas och det behövs en förståelse av samverkan mellan dessa system.
- (g) En beskrivning av koncernens normer i fråga om revisioner och hur den tillämpas på tjänster. Det kan t.ex. handla om att fastställa direkta och indirekta kostnader för att få ingå i en kostnadspool, skyddsåtgärder för att se till att en fördelningsnyckel tillämpas enhetligt för en viss tjänst, eller att säkerställa att tjänster inte dupliceras.
- (h) En beskrivning av hur en eventuell kostnadspool är utformad.
- (i) En beskrivning av fördelningsnyckeln/fördelningsnycklarna.
- (j) En motivering enligt principen om armslängds avstånd för det prispåslag som tillämpas eller till att det inte tillämpas något prispåslag.
- (k) En redovisning av hur tjänster bokförs i fråga om faktureringsystem, förfallodagar, betalningsmetoder och eventuell budget jämfört med faktiska utjämnings.

- (l) En beskrivning av hur eventuella sammanslagningar eller förvärv införlivas i systemet för tillhandahållande av tjänster.
 - (m) En förståelse av hur nya tjänster integreras i systemet och hur en tjänst avslutas.
 - (n) Hur tjänster på begäran hanteras.
 - (o) Hur systemet för tillhandahållande av tjänster underhålls och uppdateras.
 - (p) Dokumentation som kan tillhandahållas.
24. Informationen ovan kan göras tillgänglig och lämnas på många olika sätt. En särskild skriftlig bokföringstext kan naturligtvis tillhandahållas. En del av informationen kan lämnas muntligt om så är lämpligt. Även en granskning av skriftliga avtal kan ge insikter i det större sammanhanget och ge större delen av den information som finns i en bokföringstext. Var och en av dessa metoder eller flera i kombination kan användas. Det viktiga är att resultatet är en förståelse av hur ett system för tillhandahållande av tjänster fungerar.
25. Efter att ha fått en bokföringstext är nästa steg att avgöra om det behövs mer detaljerade förklaringar och hur dessa ska lämnas.

VII. SÄRSKILDA OMRÅDEN

26. Bokföringstexten lägger grunden och ger också en viss grad av detaljer. Vissa områden är viktigare än andra för att komma fram till ett motiverat beslut och det finns ytterligare vägledning:

VII.1 Har en tjänst tillhandahållits?

27. Det är mycket viktigt att granskaren är övertygad om att tjänsten ur tillhandahållarens synvinkel har tillhandahållits och att den ur mottagarens synvinkel ger ekonomiskt eller kommersiellt värde som stärker mottagarens kommersiella position och att mottagaren skulle ha betalat för verksamheten eller i annat fall ha utfört tjänsten själv.
28. Det är inte alltid möjligt att ge ovedersägliga belägg som knyter ett visst företag som befinner sig i intressegemenskap till den nytta som en viss tjänst medför. Tillgängliga belägg som styrks av framställningar från det multinationella företaget bör tolkas på ett rimligt sätt. Man bör komma ihåg principen om att alla kostnader kan fördelas och att om en kostnad inte anses vara hänförlig till ett visst företag i en intressegemenskap, måste den hänföras till någon annan enhet som omfattas av respektive nationell lagstiftning, vilken eventuellt inte tillåter att dessa kostnader dras av i sin helhet.
29. Såsom nämndes ovan kommer den grad av säkerhet som en granskare uppnår när det gäller att godta att tillhandahållandet av en tjänst uppfyller kravet på armslängds avstånd att variera från fall till fall. Med hänsyn till tjänsternas rutinmässiga karaktär, allmänna tillhandahållande och låga mervärde, tillsammans med en styrkande

bokföringstext, bör kontrollen av tillhandahållandet av den typ av tjänster som behandlas i detta dokument inte bli någon tvistefråga.

VII.2 Kostnadspooler

30. Ett område som ofta ger upphov till problem är det kvantitativa och kvalitativa innehållet i en kostnadspool.
31. Granskare kommer att vilja ha en viss grad av säkerhet, som kommer att variera beroende på de särskilda omständigheterna i det aktuella fallet, på att alla lämpliga kostnader ingår i poolen och att olämpliga kostnader utesluts. Innan frågan om prispåslag tas upp måste man se till att aktieägarkostnader och kostnader i samband med tjänster som faktureras direkt utesluts (dvs. sammanlagda kostnader minus aktieägarkostnader minus direkta avgifter är lika med de kostnader som ska fördelas). Det är också viktigt att förstå egenskaperna hos de kostnader som ska ligga kvar i poolen. Kostnaderna kan bestå av direkta och indirekta kostnader och lämpliga driftskostnader i företaget som helhet (t.ex. övervakningskostnader, allmänna kostnader och administrativa kostnader) så länge de inte redan har redovisats i kostnadskategorierna.
32. I denna del av riktlinjerna beskrivs föreslagna metoder med olika detaljnivåer för att kontrollera en kostnadspool. Därefter följer en mer detaljerad beskrivning av särskilda aspekter på att kontrollera en kostnadspool.
33. Metoderna är inriktade på att skapa en balans mellan en lämplig nivå av säkerhet och en nödvändig detaljnivå. Var och en av de metoder som beskrivs kan användas för sig eller i kombination med en eller flera andra metoder. Dessutom går det förstås att använda andra lika giltiga metoder för att fastställa vad som ingår i en kostnadspool.
34. En granskare kan välja att göra en bedömning på hög nivå av en kostnadspool genom att bedöma integriteten i redovisnings- och revisionssystemen. För en sådan metod krävs en god förståelse av de system som det multinationella företaget använder sig av för att kontrollera integriteten i kostnadspoolen. Det krävs i så fall förklaringar av revisionskriterierna, standarden för tillämpning av dessa kriterier samt logiken bakom prispåslagets storlek och de fördelningsnycklar som används. Denna metod har ett tydligt släktskap med den kontinuerliga dialog med multinationella företag som beskrivs ovan.
35. För att uppnå den grad av säkerhet som krävs kan en annan granskare välja att granska vissa ytterligare kostnader som väljs ut med avsikt eller slumpmässigt. Denna metod är en förlängning av den första i så måtto att det fortfarande krävs en övergripande förståelse av förfarandena för att skapa kostnadspoolen, men att det bedöms vara lämpligt med en ytterligare, begränsad undersökning.
36. Även här kan en granskare anse det vara lämpligt att få något fler detaljer än vad som föreslås i de båda metoder som beskrivs ovan. I så fall krävs det en mer detaljerad beskrivning av hur kostnadspoolen fungerar. I de fall som omfattas av detta dokument skulle det dock vara extremt ovanligt att man utför en fullständig revision av kostnadspoolen. Utöver den övergripande förståelsen kan man dock behöva begära närmare uppgifter inom vissa relevanta områden.

37. Beroende på vilken av de ovannämnda metoderna som passar bäst för sakförhållandena och omständigheterna i det aktuella fallet kan alla eller vissa av följande uppgifter om kostnadspoolen behöva begäras in, om de inte redan har lämnats i en bokföringstext:
- (a) Vilken företags- eller koncernstandard som tillämpas för kostnadspoolen, t.ex. väsentlighetsgränser, bevisstyrka.
 - (b) En förklaring av den kostnadsbokföringsmetod som används för att hänföra direkta och indirekta kostnader till poolen. Det kommer att behövas en beskrivning av hur kostnader hanteras om det finns flera centrum som tillhandahåller tjänster.
 - (c) På vilken grund kostnader som identifierats som aktieägarkostnader uttryckligen har uteslutits ur poolen. En separat analys av dessa kostnader kan lämnas in för fullständighetens skull.
 - (d) En beskrivning och analys av rubrikerna i kostnadspoolen (t.ex. IT, redovisning, personaladministration).
 - (e) Ursprunget till eventuella prispåslag och identifiering av kostnader som fördelas utan prispåslag.
 - (f) En beskrivning och analys av fördelade kostnader. Här blir det särskilt intressant med närmare detaljer om världsomfattande tjänstekostnader hänförs till enskilda företag i intressegemenskapen.
 - (g) En avstämning av de sammanlagda poolkostnaderna jämfört med de sammanlagda fördelade kostnaderna, för att garantera att de fördelade kostnaderna inte är större än de sammanlagda kostnaderna.

VII.3 Fakturor

38. Dessutom bör man uppmärksamma det som kan beskrivas som berättigade förväntningar när man gör en kritisk analys av en kostnadspool.
39. Ofta går det inte att få tillgång till fakturor där de fördelade kostnaderna har en intern uppdelning på direkta eller indirekta kostnader. I så fall krävs det en förklaring av logiken och processen för att komma fram till de fördelade kostnaderna. Om det saknas ett absolut belopp måste man göra en bedömning av huruvida en viss kostnad bör ingå i kostnadspoolen eller ej och om storleken står i rimlig proportion till de verkliga utgifterna.
40. I de fall det finns fakturor omfattar de ofta en blandning av externa tredjepartskostnader och interna kostnader i en sammanslagen slutfaktura. Den slutliga kostnaden framställs korrekt i en slutfaktura, även om den fakturan är resultatet av tidigare fakturerade kostnader från flera enheter som bidrar till den slutliga tjänst som tillhandahålls. Företag A i intressegemenskapen kan t.ex. erbjuda rutinmässigt IT-stöd genom att lägga ut vissa delar av stödet på entreprenad till företag B i intressegemenskapen, som i sin tur anlitar det oberoende företaget C. Den faktura som visas i A:s kostnadspool är den som lämnas av företag B i intressegemenskapen. I den här typen av scenario är det rimligt att begära en faktura

och att få se dess ursprung spårat, men det vore orimligt att förvänta sig en fullständig uppdelning på de underliggande delarna i en faktura från B till C och kanske ännu längre. Detta gäller inte minst eftersom en faktura från ett oberoende företag till ett annat i allmänhet inte skulle leda till (eller göra det nödvändigt att kunna tillhandahålla) en uppdelning av de ursprungliga och ingående delarna i den fakturan.

VII.4 Aktieägarkostnader

41. Det finns inte särskilt många definitioner eller annan information om verksamheter som kan utgöra en aktieägarkostnad i nationell lagstiftning, administrativa förfaranden eller rättspraxis.
42. I OECD:s riktlinjer hänvisas till vissa verksamheter som är aktieägarverksamheter. I bilaga 2 finns en icke-uttömmande förteckning som omfattar befintliga OECD-delar och ytterligare tjänster som forumet har granskat och erkänt som sådana som regelbundet klassificeras som aktieägarkostnader. Klassificeringen beror alltid på de specifika sakförhållandena och omständigheterna.
43. Det finns dock ett grundläggande utvärderingsprov som kan användas vid beslutet om huruvida en kostnad verkligen är en aktieägarkostnad.
44. Detta utdrag ur punkt 7.9 i OECD:s riktlinjer innehåller ett tydligt uttalande om detta: *"I ett fåtal fall kan en koncernintern verksamhet utföras som berör koncernens medlemmar även om dessa medlemmar inte behöver verksamheten (och inte skulle vara villiga att betala för den om de var oberoende företag). Denna verksamhet skulle vara en verksamhet som en medlem i koncernen (vanligtvis moderbolaget eller ett regionalt holdingbolag) bedriver enbart på grund av sitt ägarintresse i en eller flera medlemmar i koncernen, dvs. i sin egenskap som aktieägare. Denna typ av verksamhet skulle inte berättiga att någon avgift tas ut av de mottagande företagen"*.
45. När en verksamhet inte enbart handlar om att utföra en förpliktelse gentemot aktieägare, utan också skapar en extra förmån, måste det göras en bedömning. En styrelseledamot i ett moderbolag kan utföra uppgifter som hänger ihop med moderbolagets ägarintresse i andra medlemmar i koncernen. En sådan verksamhet ska normalt klassificeras som en aktieägarkostnad. När en aktieägarkostnad har identifierats är det olämpligt att genom en kostnadspool direkt eller indirekt ta ut en avgift för den kostnaden.
46. Men när styrelseledamoten utför dessa uppgifter, som ursprungligen var avsedda för aktieägarändamål, kan det hända att dessa uppgifter utförs på ett sådant sätt att en ytterligare tjänst tillhandahålls och att detta skapar en förmån som går utöver moderbolagets ägarintresse.
47. I så fall måste man avgöra om en ytterligare tjänst verkligen har tillhandahållits. För att avgöra detta måste man bl.a. överväga om hela koncernen gynnas eller om förmånen kan hänföras till ett visst dotterbolag, hur kostnader ska fördelas och om korrekt pris enligt principen om armlängds avstånd har tillämpats. Svaret ligger i om kostnaderna delvis har fördelats på moderbolaget och delvis på dotterbolagen. Den fördelningen beror på typen av bransch, typen av företag och den tjänst som tillhandahålls, vilket leder till slutsatsen att den enda hållbara metoden är att göra en bedömning från fall till fall.

VII.5 Fördelningsnycklar

48. I två särskilt relevanta OECD-riktlinjer ges följande kommentarer angående fördelningsnycklar:

”En metod för indirekta avgifter bör vara känslig för de kommersiella egenskaperna hos det enskilda fallet (t.ex. att fördelningsnyckeln är logisk med hänsyn till omständigheterna), innehålla skyddsåtgärder mot manipulation och följa sunda redovisningsprinciper. Den ska också kunna producera avgifter eller kostnadsfördelningar som står i proportion till faktiska eller rimligt förväntade förmåner för mottagaren av tjänsten” (OECD 7.23).

”För att följa principen om armslängds avstånd måste den valda fördelningsmetoden leda till ett resultat som är förenligt med vad jämförbara oberoende företag skulle vara beredda att godta.” (OECD 7.24)

49. Tillämpningen av en självförklarande fördelningsnyckeln för en enstaka tjänst bör inte skapa några större problem för granskaren, t.ex. lönekörningar fördelade per antal anställda.

50. Tillhandahållandet av mer än en tjänst inom ramen för ett enda kontrakt kan innebära att det krävs flera olika fördelningsnycklar. Beslutet om en fördelningsnyckel kommer att bygga på olika resonemang beroende på de särskilda omständigheterna. Det vore dock inte logiskt att tillämpa olika fördelningsnycklar för olika mottagare av samma tjänster.

51. Det avgörande är att en fördelningsnyckel måste gå att motivera och att den tillämpas konsekvent (och ses över regelbundet). Det måste finnas en balans mellan hur noggrann en nyckel är och vilken börda det skulle innebära om det ställdes krav som endast marginellt förbättrar en fördelningsnyckel som är enklare att använda.

52. Den pragmatiska metod som beskrivs ovan innebär att vilken fördelningsnyckel som än väljs, måste den kunna motiveras och tillämpas konsekvent.

53. Tillämpningen av en viss fördelningsnyckel beror på sakförhållandena och omständigheterna i det enskilda fallet, men följande nycklar är allmänt förekommande:

- (a) IT: antal datorer
- (b) Affärssystem (t.ex. SAP): antal licenser
- (c) Personaladministration: antal anställda
- (d) Arbetsmiljö: antal anställda
- (e) Ledningsutveckling: antal anställda
- (f) Skatt, redovisning osv.: omsättning eller balansräkningens storlek
- (g) Marknadsföring: omsättning
- (h) Förvaltning av fordonspark: antal bilar

54. Det bör noteras att mer komplicerade fördelningsnycklar också kan användas.
55. Det kan hända att man historiskt har kommit överens om en fördelningsnyckel som uppfyller villkoren om armslängds avstånd och motsvarande pris. Avsikten med dessa riktlinjer är inte att det ska krävas en automatisk översyn av något som redan tillämpas.

VII.6 ”Anropstjänster” (OECD 7.16–7.17)

56. Ett annat område som kan kräva ytterligare överväganden är behandlingen av det som brukar kallas ”anropsavtal”, ”avropsavtal” eller ”standby-avtal”. När det gäller tredje parter är det vanligt att man ingår avtal om att en tjänst får utnyttjas om och när behovet uppstår. Detta ger tre effekter. Ska det tas ut en avgift enbart för möjligheten att få tillgång till tjänsten, ska det tas ut någon ytterligare avgift om tjänsten verkligen utnyttjas och vad händer om tjänsten inte utnyttjas under ett visst år?
57. För det första måste det finnas en infrastruktur för att erbjuda och uppfylla åtagandena inom ett anropsavtal. I vissa fall kan det vara rimligt att ta ut en avgift för att täcka infrastrukturkostnaderna plus ett påslag. I andra fall kan det vara rimligt att en användare betalar en avgift för möjligheten att få tillgång till infrastrukturen, men inte betalar någon ytterligare avgift när de överenskomna tjänsterna utnyttjas. Detta kan ställas mot den situation där en viss tjänst begärs utöver den standardiserade anropstjänsten. I så fall är det lämpligt att en separat extraavgift tas ut och att det görs en direktdebitering.
58. En medlem i koncernen kanske inte utnyttjar en anropstjänst under ett visst år, men det behöver inte betyda att medlemmen inte kommer att utnyttja den under det kommande året. Inte heller behöver det automatiskt innebära att medlemmen har rätt till en sänkning av årsavgiften för att tjänsten inte har utnyttjats under ett visst år. Avgiften beror mer på tillhandahållarens uppfattade risk och användarens riskvillighet på årsbasis.

VII.7 Avgift på armslängds avstånd

59. Som det ofta har påpekats är internprissättning en konst, inte någon exakt vetenskap, vilket lämnar utrymme för en subjektiv bedömning om vilken grad av belägg som krävs för att värdera ett internpris och för att fastställa att en viss metod är en rimlig bedömning av ett pris på armslängds avstånd (OECD 1.12–1.13 och 1.68–1.69).

VII.8 Metod

60. Historiskt sett har man kommit överens om en annan metod än dem som beskrivs i OECD:s riktlinjer för att avspegla villkor som uppfyller principen om armslängds avstånd tillsammans med motsvarande pris (OECD 1.68). Dessa riktlinjer är inte avsedda att ersätta en sådan metod.
61. Om det går lätt att hitta ett lämpligt jämförbart oberoende pris för en viss tjänst är detta det lättaste sättet att hitta en lösning. Den granskade tjänsten kan t.ex. ha tillhandahållits till oberoende tredje part eller en liknande tjänst kan ha tagits emot från en tredje part.

62. När det gäller koncerninterna tjänster är det dock vanligt att det inte går att fastställa något lämpligt jämförbart oberoende pris. Rent generellt kan vilken som helst av de övriga OECD-metoderna vara användbar för att konstatera att ett tillhandahållande av en tjänst är förenligt med principen om armlängds avstånd, men i detta dokument konstateras att en kostnadsbaserad metod torde vara den vanligaste (OECD 7.31).

VII.9 Prispåslag

63. Eftersom de tjänster med lågt mervärde som vi behandlar i detta dokument vanligtvis är föremål för små prispåslag, är det förhållandevis viktigare att fastställa en ändamålsenlig kostnadsbas.
64. När kostnadsbasen har fastställts är det sedan lämpligt att överväga vilket påslag som eventuellt bör tillämpas på dessa kostnader. I OECD-riktlinjerna medges att ett påslag inte alltid bör tillämpas (OECD 7.33 och 7.36). I riktlinjerna föreslås rentav att även om det rent principiellt kan vara lämpligt med ett påslag kan en kostnadsnyttoanalys leda till att en skatteförvaltning inte driver ärendet längre än till fördelningen av kostnader. (OECD 7.37).
65. I fall där det är lämpligt att använda ett påslag brukar detta vara litet och erfarenheten visar att överenskomna påslag brukar ligga inom 3–10 procent, ofta kring 5 procent. Detta beror dock på sakförhållandena och omständigheterna, som kan motivera ett annat påslag.
66. Egenskaperna hos de tjänster som dessa riktlinjer avser pekar på att en djupgående analys av de fem jämförelsefaktorerna, inklusive en funktionell analys, tillsammans med en kvalificerande riktmärkning som omfattar en kvantitativ och kvalitativ undersökning av de möjliga jämförelsetalen för att fastställa ett lämpligt påslag kan var en alltför resurskrävande metod. Där är det tänkbart att en granskare gör en mindre omfattande informationssökning för att värdera det föreslagna påslaget. Även då måste förstås principen om armlängds avstånd uppfyllas. Granskaren kan i mer eller mindre omfattning ta hänsyn till följande icke-uttömmande förteckning när han eller hon fattar sitt slutliga beslut:
- (a) Den underliggande logik och de underliggande belägg som tjänsteleverantören utgått ifrån när påslaget fastställdes.
 - (b) Granskarens erfarenhet och kunskap om vad som normalt brukar vara överenskomna påslag för den typ av tjänster som avses i dessa riktlinjer.
 - (c) De mer omfattande belägg som går att hämta i statistisk forskning.
 - (d) Offentliggjord praxis/offentliggjorda erfarenheter, t.ex. från vissa skatteförvaltningar.
67. Ibland tillämpas samma påslag på flera olika tjänster som tillhandahålls inom ramen för ett enda avtal. Detta kan mycket väl vara godtagbart, om det går att avgöra att de berörda tjänsterna skulle få ett liknande påslag och att eventuella variationer förväntas vara minimala.

VIII. DOKUMENTATION

68. I OECD:s riktlinjer (punkt 5.4) hänvisas till ansvarsfulla ledningsprinciper som bör vägleda processen när man undersöker om internprissättning är ändamålsenlig för beskattningsändamål och vilka krav som bör ställas på styrkande dokumentation för internprissättning.
69. Detta tema tas också upp i punkt 2.3.1 i forumets rapport om uppförandekoden om dokumentationskrav för internprissättning för företag i intressegemenskap:
- ”Principen om ansvarsfull affärsledning, som bygger på ekonomiska principer, innebär att den typ av belägg som skulle vara ändamålsenliga i fråga om en transaktion av stort värde kan skilja sig väsentligt från den typ av belägg som skulle vara ändamålsenliga i fråga om en transaktion där det övergripande är avsevärt lägre.”
70. När denna princip tillämpas på de tjänster som avses i dessa riktlinjer kanske det inte finns någon dokumentation tillgänglig, inbegripet skriftliga avtal. Avsaknaden av skriftlig dokumentation bör dock inte vara avgörande för att inte godkänna en tjänst eller förmån, utan bör i stället beaktas inom ramen för ett övergripande mönster av sakförhållanden som ett beslut grundas på (OECD 7.18).
71. Med hänsyn till att denna metod är kumulativ – används för rutintjänster, acceptans av vissa kritiska antaganden, tillhandahållande av bokföringstext och förklaringar av kostnadspooler – är det logiskt att anta att syftet med att begära styrkande dokumentation redan har uppfyllts.
72. Det kan dock vara bra att upprepa vad en användbar och proportionerlig dokumentation kan innehålla:
- (a) En bokföringstext enligt beskrivningen ovan.
 - (b) Skriftliga avtal.
 - (c) Kostnadspool enligt beskrivningen ovan.
 - (d) Motivering av den OECD-metod som tillämpats.
 - (e) Verifiering av det pris på armslängds avstånd som tillämpats.
 - (f) Faktureringsystem och fakturor – se bokföringstext.
73. Det bör påpekas att information från en källa (t.ex. ett skriftligt avtal) kan omfatta information som krävs från en annan källa (t.ex. en bokföringstext). Den omfattande användningen av datorsystem ger också möjlighet att visa summor på en detaljnivå som kan innebära att det inte behövs någon mer omfattande primär dokumentation.

IX. ÖVERVÄGANDEN EFTER GRANSKNINGEN

74. För att kunna användas i framtiden, när processen är avslutad, rekommenderas att bokföringstexten sparas som en anteckning i akten tillsammans med en plan för regelbundna uppdateringar.

75. För att fortsätta på temat med effektiv resursanvändning, vore det kontraproduktivt att inte ta hänsyn till det som konstaterats vid en tidigare granskning. Man kan komma överens om rapportering av avvikelser, där status quo gäller och där man t.ex. förutsätter att det sker en lämplig prisanpassning, om inte skatteförvaltningen meddelas något annat.
76. En skatteförvaltning bör överväga om det skulle vara lämpligt med ett informationsutbyte och ett multinationellt företag kan överväga om det är värt att lägga till ett särskilt avsnitt i sin eventuella uppförandekod för just detta område.
77. I enlighet med uppförandekoden om dokumentationskrav för internprissättning för företag i intressegemenskap bör medlemsstaterna inte införa något dokumentationsrelaterat straff när skattebetalare i god tro, på rimligt sätt och i rimlig tid tillhandahåller den information som beskrivs ovan.
78. En granskning kan leda till en justering. Om justeringen är en följd av att en viss kostnad har underkänts bör skälen till det beslutet klargöras, så att kostnaden kan omfördelas och principen om att alla kostnader kan fördelas går att upprätthålla.
79. En justering kan sedan ligga till grund för ett förfarande för ömsesidig överenskommelse inom ramen för ett dubbelbeskattningsavtal och/eller skiljemannakonventionen. I så fall är det lämpligt att påpeka för de behöriga myndigheterna att riktlinjerna har tillämpats. Om det inte har tillkommit några nya faktorer kan det vara motiverat att godkänna justeringen utan någon ytterligare undersökning.

X. ÖVRIGA SLUTSATSER

80. Forumet konstaterar att om dessa riktlinjer följs skulle det bli lättare att bedöma och godkänna att principen om armlängds avstånd har tillämpats i flertalet av de fall som omfattas av dessa riktlinjer.
81. Forumet erkänner att denna rapport särskilt är inriktad mot tjänster med lågt mervärde, men att vissa av de kritiska antagandena och faktorerna även kan tillämpas på mer komplicerade tjänster med högt mervärde. .
82. Forumet kommer regelbundet att övervaka effekten av dessa riktlinjer och särskilt se till att de nämnda påslagen förblir relevanta.

Bilaga 1: Förteckning över koncerninterna tjänster som ofta tillhandahålls och som kan omfattas av detta dokument.

A. IT-tjänster, som

- A.1 konstruktion, utveckling och förvaltning av informationssystem,
- A.2 undersökning, utveckling, installation och regelbundet/särskilt underhåll av programvara,
- A.3 undersökning, utveckling, installation och regelbundet/särskilt underhåll av hårdvara,
- A.4 dataförsörjning och dataöverföring,
- A.5 säkerhetskopieringstjänster.

B. Personaladministrationstjänster, som

- B.1 verksamheter som berör lagstiftning, avtal, administration, socialförsäkring och skatt i samband med den dagliga och extraordinära personalförvaltningen,
- B.2 personalrekrytering,
- B.3 stöd för att utforma karriärvägar,
- B.4 stöd för att fastställa ersättnings- och förmånssystem (inbegripet aktieoptionsplaner),
- B.5 utformning av personalutvärderingsprocess,
- B.6 utbildning av personal,
- B.7 försörjning med personal för en begränsad period,
- B.8 samordning av tillfällig eller permanent delning av personal, samt hantering av uppsägningar.

C. Marknadsföringstjänster, som

- C.1 undersökning, utveckling och samordning av marknadsföringsverksamheter,
- C.2 undersökning, utveckling och samordning av säljfrämjande åtgärder,
- C.4 undersökning, utveckling och samordning av reklamkampanjer,
- C.4 marknadsundersökningar,
- C.5 utveckling och förvaltning av webbplats,
- C.6 utgivning av magasin som delas ut till dotterbolagets kunder (även om de berör hela koncernen).

D. Juridiska tjänster, som

- D.1 bistånd med att upprätta och granska avtal och överenskommelser,
- D.2 fortlöpande juridisk rådgivning,
- D.3 upprätta och beställa juridiska yttranden och skatteyttranden,
- D.4 bistånd med att uppfylla juridiska skyldigheter,
- D.5 bistånd i tvister inför domstol,
- D.6 centraliserad förvaltning av förbindelserna med förvaltningsbolag och mäklare,
- D.7 skatterådgivning,
- D.8 undersökningar av internprissättning,
- D.9 skydd av immateriella rättigheter.

E. Redovisnings- och administrationstjänster, som

- E.1 bistånd i utarbetandet av budget och verksamhetsplaner, obligatorisk bokföring och redovisning,
- E.2 bistånd med att upprätta periodiska redovisningar, årsrapporter och extraordinära rapporter eller räkenskaper (andra än den konsoliderade redovisningen),
- E.3 bistånd med att uppfylla skatteskuldigheter, som att lämna in skattedeklarationer, beräkna och betala skatt osv.; databehandling,
- E.4 revision av dotterbolags räkenskaper och förvaltning av faktureringsprocessen.

F. Tekniska tjänster, som

- F.1 bistånd i fråga om anläggningar, maskiner, utrustning, processer osv.,
- F.2 planering och genomförande av ordinarie och extraordinarie underhållsverksamheter i anläggningar och fabriker,
- F.3 planering och genomförande av ordinarie och extraordinarie omstruktureringsverksamheter i anläggningar och fabriker,
- F.4 överföring av teknisk kunskap,
- F.5 utfärdande av riktlinjer för produktinnovation,
- F.6 planering av produktion för att minimera överskottskapacitet och möta efterfrågan på ett effektivt sätt,
- F.7 bistånd med att planera och genomföra kapitalutgifter,
- F.8 effektivitetsövervakning,

F.9 ingenjörstjänster.

G. Kvalitetskontrolltjänster, som

G.1 tillhandahållande av kvalitetssäkringsnormer och standarder för produktion och för tillhandahållande av tjänster,

G.2 bistånd med att erhålla kvalitetscertifieringar (t.ex. ISO 9000), och

G.3 utveckling och genomförande av program för kundtillfredsställelse.

H. Övriga tjänster, som

H.1 strategi- och affärsutvecklingstjänster när det finns en koppling till ett befintligt eller ett blivande dotterbolag,

H.2 företagssäkerhet,

H.3 forskning och utveckling,

H.4 förvaltning av fastigheter och lokaler,

H.5 logistiktjänster,

H.6 lagerhantering,

H.7 rådgivning om transport- och distributionsstrategi,

H.8 lagertjänster,

H.9 anskaffning och råvaror,

H.10 kostnadsbesparingar,

H.11 emballeringstjänster.

Bilaga 2: Icke-uttömmande och icke-normativ förteckning över aktieägarkostnader
(kursiverad text återger OECD-riktlinjer).

Av diskussionerna under forumets möte i mars 2009 kan man dra slutsatsen att de kostnader som anges i denna tabell i allmänhet kan anses ha uppstått för moderbolagets räkning. Forumet konstaterade dock att analysen alltid kräver att följande frågor ställs för var och en av de angivna kostnaderna: Kommer kostnaden hela koncernen till del, eller enbart moderbolaget? Bör den fördelas mellan dotterbolagen eller anses den komma enbart ett visst dotterbolag till del? Därför måste varje fall bedömas för sig.

	Beskrivning av kostnader som ska betraktas som aktieägarkostnader	Kommentarer
a.	<i>Kostnader för verksamheter som rör moderbolagets rättsliga struktur (se OECD:s riktlinjer punkt 7.10a)</i>	I allmänhet en aktieägarkostnad, men se nedan.
a.1	<i>Kostnader för bolagsstämma i moderbolaget, inklusive annonseringskostnader.</i>	Aktieägarkostnader
a.2	<i>Kostnader för att emittera aktier i moderbolaget.</i>	Aktieägarkostnader
a.3	Kostnader för moderbolagets styrelse som hänger samman med de lagstadgade förpliktelserna för en styrelseledamot.	I 1984 års OECD-rapport erkänns att styrelseledamöter kan utföra uppgifter som gynnar dotterbolag och att endast en del av styrelsekostnaderna därför kan behöva betraktas som aktieägarkostnader. Detta kan vara fallet när en eller flera ledamöter har kvalifikationer och färdigheter som går utöver det rena ägandet och omfattar kunskaper och kompetens som är relevanta för dotterbolagens verksamhet. <u>Forumets slutsatser:</u> Det är alltid lämpligt att göra en bedömning från fall till fall eftersom en direktör eller styrelseledamot kan utföra uppgifter som (delvis eller helt) kommer en (eller vissa) dotterbolag till godo och därför kan behöva fördelas.
a.4	Moderbolagets kostnader för att följa skattelagstiftningen (skattedeklarationer, bokföring osv.).	Aktieägarkostnader
b.	<i>Kostnader i samband med</i>	Aktieägarkostnader

	<i>rapporteringskrav för moderbolaget, inbegripet konsolidering av rapporter (se OECD:s riktlinjer punkt 7.10b).</i>	
b.1	Kostnader för moderbolagets konsoliderade finansiella rapport.	Aktieägarkostnader
b.2	Kostnader för koncernens konsoliderade redovisning.	<p><u>Forumets slutsatser:</u></p> <p>Avsedda kostnader: alla kostnader som är nödvändiga för konsolidering, oavsett nivå.</p> <p>Det kan vara kostnader som berör moderbolaget eller dotterbolaget, beroende på vem som gynnas. Det kan finnas en parallell fördel för dotterbolagen, men konsolidering är en verksamhet för koncernen som sådan. Vissa medlemmar förklarade att i praktiken överförs lokala kostnader för dotterbolagen inte till moderbolaget eftersom att det skulle bli alltför dyrt att identifiera och isolera dessa kostnader</p>
b.3	Kostnader för tillämpning och efterlevnad av gränsöverskridande skattekonsolidering. Vissa medlemsstaters skattelagstiftning innehåller bestämmelser om gränsöverskridande skattekonsolidering som innebär att moderbolaget måste samla in uppgifter från dotterbolagen och uppfylla formella krav som att göra skattejusteringar av de utländska dotterbolagens redovisning för att beräkna företagets konsoliderade intäkter för skatteändamål. Dessa kostnader uppstår enbart för moderbolagets räkning.	<p>Aktieägarkostnader</p> <p>Ett dotterbolag kan dock under sällsynta omständigheter få en fördel av konsolideringen, t.ex. genom att det slipper källskatt som annars skulle tillämpas i moderbolagets land på betalningar som görs av moderbolaget</p>
b.4	Kostnader för moderbolagets revision.	Aktieägarkostnader
c.	<i>Kostnader för förvärv av dess [moderbolagets] ägarintressen (se OECD:s riktlinjer punkt 7.10c).</i>	Aktieägarkostnader
d.	<i>Kostnader för lednings- och kontroll- (övervaknings-)verksamheter i samband med förvaltning och skydd av investeringarna i ägarintressen, som en oberoende part inte skulle ha varit villig</i>	Ska i allmänhet betraktas som aktieägarkostnader.

	<i>att köpa eller att utföra för egen del.</i>	
d.1	Kostnader för moderbolagets revision av dotterbolagets räkenskaper, om den uteslutande utförs i moderbolagets intresse.	<p>Aktieägarkostnader</p> <p>Om revisionen emellertid också ligger i dotterbolagets intresse är verksamheten delvis en koncernintern tjänst. Detta är fallet när revisionen är obligatorisk enligt bolagslagen i det land som dotterbolaget ligger i, när revisionsberättelsen offentliggörs tillsammans med dotterbolags redovisning eller offentliggörs på dotterbolags webbplats eller används av dotterbolaget rent generellt (t.ex. överlämnas till en bank i samband med dotterbolagets låneansökan eller används av dotterbolagets egen ledning).</p>
d.2	Kostnader för att upprätta och revidera dotterbolagets redovisning i enlighet med redovisningsseden i moderbolagets stat (t.ex. US GAAP)	<p>Aktieägarkostnader, såvida inte denna verksamhet har en positiv effekt för dotterbolagets egen verksamhet och inte bara på grund av att det ingår i koncernen. Detta kan vara fallet när redovisningen upprättas med hjälp av de redovisningsprinciper som moderbolaget självt tillämpar på tjänsterna till dotterbolaget, som marknadsanalys, budgetarbete, m.m.</p>
d.3	IT-kostnader.	<p><u>Forumets slutsatser:</u></p> <p>Dessa kostnader uppstår sällan enbart för moderbolagets räkning. Därför måste varje fall bedömas för sig.</p>
d.4	Kostnader för en allmän översyn av resultatet hos företagen i intressegemenskapen, om dessa inte är knutna till tillhandahållandet av konsulttjänster till dotterbolagen.	<p><u>Forumets slutsats:</u></p> <p>Dessa kostnader kan uppstå för moderbolaget ensamt och är i så fall enbart aktieägarkostnader, men i många fall kan översynen bidra till att förbättra även dotterbolagets ledning och då ska kostnaderna fördelas.</p>
e.	Kostnader för att omorganisera koncernen, förvärva nya medlemmar eller lägga ner en division.	<p><u>Forumets slutsatser:</u></p> <p>OECD håller på att diskutera omstrukturering av verksamheter och kommande slutsatser från OECD kan bli</p>

		<p>användbara.</p> <p>Det föreslogs att varje fall ska bedömas för sig eftersom den omstrukturerade enheten också skulle kunna få en direkt fördel.</p> <p>Kommentarer från OECD: OECD noterar att ordalydelsen i TPG 7.12 är ”kostnader för att analysera frågan om koncernen ska omorganiseras, nya medlemmar förvärvas eller en division läggs ner”, vilket är en betydligt snävare definition. OECD anser att omstruktureringskostnader som nedskrivning av tillgångar, uppsägningar osv. inte ska behandlas som aktieägarkostnader eller tjänster, utan att det måste göras en bedömning från fall till fall av vilken enhet som bör bära dessa kostnader, vilket framför allt beror på parternas rättigheter och övriga tillgångar.</p> <p>I OECD:s diskussionsunderlag råder det viss osäkerhet i fråga om internprissättningsaspekterna om företagsomstruktureringar och om vilken enhet inom en multinationell företagskoncern som ska bära omstruktureringskostnaderna och OECD konstaterar preliminärt att det beroende på sakförhållandena och omständigheterna i fallet kan vara den omstrukturerade enheten, en annan enhet inom koncernen som gynnas av att verksamhet flyttas, moderbolaget, flera enheter inom koncernen osv.</p>
f.	Kostnader för moderbolagets börsintroduktion och kostnader för verksamheterna i samband med en börsnotering av moderbolaget under åren efter börsintroduktionen (t.ex. arbete med att ta fram den dokumentation som krävs av börsens övervakningsorgan).	Aktieägarkostnader
g.	Moderbolagets kostnader för kontakter med investerare,	Aktieägarkostnader
g.1	kostnader för presskonferenser och	

	annan kommunikation med i) moderbolagets aktieägare, ii) finansanalytiker, iii) fonder och iv) övriga intressenter i moderbolaget.	
h.	Undersökning och genomförande av dotterbolagens kapitaliseringsstruktur.	Bedöms från fall till fall.
i.	Kostnader för att öka dotterbolagets aktiekapital.	Bedöms från fall till fall.
j.	Andra verksamheter som ni identifierar som aktieägarverksamhet: Verksamheter i samband med antagandet och tillämpningen av lagstadgade regler och uppföranderegler för företagsstyrning av moderbolaget i sig eller av koncernen som helhet.	Aktieägarkostnader

Bilaga II

RAPPORT OM TRESIDIGA FALL UTANFÖR EU

1. INLEDNING

1. I enlighet med den diskussion som fördes av det gemensamma forumet för internprissättning (forumet) vid dess möten den 23 oktober 2007 och den 21 februari 2008 fick en arbetsgrupp i uppdrag att diskutera frågan om tresidiga prissättningsfall ytterligare. Arbetsgruppen sammanträdde i Bryssel den 15 januari 2008, den 29 april 2008, den 8 juli 2008 samt den 23 januari 2009.
2. Denna rapport bygger på arbetet i denna arbetsgrupp så som det redovisades vid plenarsammanträdet i mars 2009.
3. I denna rapport från forumet ges några icke-normativa förslag om tvistlösning i samband med tresidig internprissättning utanför EU enligt definitionen nedan, utan att detta påverkar huruvida dessa fall helt eller delvis omfattas av EU:s skiljemannakonvention.
4. Avsikten är inte att behöriga myndigheters verksamheter i tresidiga fall utanför EU ska skapa större säkerhet än för tresidiga fall inom EU och inte heller att definitionen ”utanför EU” ska hindra tillgång till skiljemannakonventionen enbart på grund av att ett land utanför EU är inblandat.

2. DEFINITION TRESIDIGA FALL (I SAMBAND MED ETT FÖRFARANDE FÖR ÖMSESIDIG ÖVERENSKOMMELSE)

5. För att underlätta inriktningen på forumets diskussion föreslogs att man skulle anta en definition av tresidiga fall som varken skulle vara för vid eller för snäv. Denna definition är identisk med den som anges i rapporten om tresidiga fall i EU.
6. I detta dokument avses med ett tresidigt fall ett fall där två medlemsstater i ett förfarande för ömsesidig överenskommelse inte till fullo kan lösa ett fall med dubbelbeskattning som uppstått i ett internprissättningsärende genom att tillämpa armlängdsprincipen därför att ett i en tredje medlemsstat beläget företag i intressegemenskap, enligt definitionen i skiljemannakonventionen, vilket identifierats av båda behöriga myndigheter i EU (bevisning grundad på en jämförelseanalys inklusive en funktionell analys och andra relaterade fakta), haft ett betydande inflytande på resultatet i form av ett icke-marknadsmässigt pris genom en kedja av relevanta transaktioner eller handelsförbindelser/finansiella förbindelser, och detta erkänns som ett tresidigt fall av den skattebetalare som drabbas av dubbelbeskattning och som har begärt ett förfarande för ömsesidig överenskommelse.
7. Två typer av fall kan urskiljas:
 - Fall där samtliga berörda företag i intressegemenskap ligger inom EU (nedan kallade *tresidiga fall inom EU*).

- Fall där det företag i intressegemenskapen som har identifierats som källan till det icke-marknadsmässiga priset genom en kedja av relevanta transaktioner eller handelsförbindelser/finansiella förbindelser ligger utanför EU (nedan kallade *tresidiga fall utanför EU*).

3. MÖJLIGA STRATEGIER FÖR TRESIDIGA FALL UTANFÖR EU

3.1. Nätet av skatteavtal

3.1.1. Förbättring och utvidgning av nätet med skatteavtal

8. I avsaknad av ett dubbelbeskattningsavtal, eller om dubbelbeskattningsavtalet inte innehåller något förfarande för ömsesidig överenskommelse, finns det inte någon tydlig process för att underlätta elimineringen av dubbelbeskattning. För att åtgärda detta är det avgörande att det finns ett omfattande nät av avtal både mellan EU:s medlemsstater och med länder utanför EU och att dessa avtal innehåller en artikel om ett effektivt förfarande för ömsesidig överenskommelse.

3.1.2. Införlivande av artikel 25.5 i OECD:s modell för skatteavtal

9. Förfarandet för ömsesidig överenskommelse i de senaste dubbelbeskattningsavtalen innehåller inte något *krav* på att de behöriga myndigheterna ska nå en överenskommelse som undanröjer dubbelbeskattningen utan det anges endast att de så långt som möjligt ska *bemöda sig* att lösa fallet. Om de behöriga myndigheterna trots sina bemödanden inte kan komma överens, kan detta leda till olösta dubbelbeskattningsärenden eller beskattning som inte är förenlig med skatteavtalet. Denna situation är mycket oroväckande för skattebetalare och för behöriga myndigheter. Den senaste tidens utveckling i OECD:s arbete med artikel 25.5 i modellen för skatteavtal medger en möjlighet att införa ett obligatoriskt skiljeförfarande.
10. Enligt punkt 64 i OECD:s kommentar till denna bestämmelse är artikel 25.5 ”...[därför] en förlängning av förfarandet för ömsesidig överenskommelse som syftar till att göra det förfarandet effektivare genom att se till att det även om de behöriga myndigheterna inte kan komma överens i en eller flera frågor som förhindrar en lösning i ett ärende, ändå ska vara möjligt att nå fram till en lösning genom att överlämna dessa frågor till ett skiljeförfarande ...”.
11. När bilaterala dubbelbeskattningsavtal omfattar en sådan klausul kommer alltså förfarandet för ömsesidig överenskommelse att bli effektivare.
12. Det skulle också underlätta om EU:s medlemsstater uppgav om de har för avsikt att föreslå att artikel 25.5 i OECD:s modell för skatteavtal ska införlivas när de förhandlar om eller ser över sina skatteavtal.
13. Vissa praktiska aspekter på införlivandet av den nya artikel 25.5 diskuterades också. Man ansåg att behöriga myndigheter som tillämpar artikel 25.5 i OECD:s modell för skatteavtal i bilaterala skatteavtal kan få problem med tillämpningen på grund av att det saknas tydliga regler (t.ex. om hur en rådgivande kommitté ska inrättas, hur medlemmarna ska utses, hur kostnader ska delas, vilka språk som ska användas, hur en referenspunkt ska väljas osv.). Detta skulle kunna leda till mycket långa

handläggningstider och i slutändan riskera att man avbryter skiljeförfarandet enligt artikel 25.5. Den tillämpningsmodell ("exempel på ömsesidig överenskommelse om skiljeförfarande") som bifogas till OECD:s uppdatering av kommentarerna till artikel 25 kan dock vara användbar i detta avseende.

3.2. Lösning från fall till fall

14. Följande möjligheter till tvistlösning föreslås, men det betonas att sakförhållandena och omständigheterna i de enskilda fallen måste avgöra om en föreslagen lösning är lämplig.

3.2.1. Förhandslösning av frågan: förhandsöverenskommelse om prissättning

15. En strategi kan vara att ingå en förhandsöverenskommelse om prissättning för transaktionerna för att undvika att frågan uppstår i framtiden. Genom att ingå en förhandsöverenskommelse kan behöriga myndigheter också gå med på att tillämpa resultatet av överenskommelsen på tidigare år som omfattas av pågående förfaranden för ömsesidig överenskommelse genom en officiell eller informell överenskommelse med hänsyn till de möjligheter som är tillåtna enligt den nationella lagstiftningen.
16. När det gäller frågan om en eventuell retroaktiv tillämpning hänvisade arbetsgruppen till punkt 8.3 i riktlinjerna för förhandsöverenskommelser om prissättning inom EU som ingår som en bilaga till meddelandet från kommissionen till rådet, Europaparlamentet samt Europeiska ekonomiska och sociala kommittén om det arbete som utförts av det gemensamma forumet för internprissättning i EU på området förfaranden för undvikande av tvister och tvistlösning och om riktlinjer för förhandsöverenskommelser om prissättning inom EU (KOM (2007) 71 slutlig) av den 26 februari 2007, och som har följande lydelse:

"8.3 Retroaktiv tillämpning

58. Retroaktiv tillämpning kan – om detta medges enligt den nationella lagstiftningen – övervägas om tvister på så sätt kan lösas eller om eventuella tvister på så sätt kan uteslutas för tidigare tidsperioder.

En retroaktiv tillämpning bör bara vara ett sekundärt resultat av förhandsöverenskommelsen och bör bara ske om detta är lämpligt i det aktuella fallet. För att en retroaktiv tillämpning skall vara lämplig bör de fakta och omständigheter som förelåg under de tidigare tidsperioderna vara jämförbara med dem som föreligger i förhandsöverenskommelsen.

Förhandsöverenskommelsen bör bara tillämpas retroaktivt om skattebetalaren ger sitt samtycke.

En skatteförvaltning får vidta tillämpliga nationella åtgärder om man under den process som leder till en förhandsöverenskommelse upptäcker information som kan påverka beskattningen under tidigare tidsperioder. Skatteförvaltningarna bör dock underrätta skattebetalaren om att man tänker vidta dessa åtgärder så att skattebetalaren får möjlighet att redogöra för eventuell bristande överensstämmelse innan beskattningen omprövas för tidigare tidsperioder."

För vidare diskussion, se punkt 77 i rapporten om förhandsöverenskommelser om prissättning.

3.2.2. Artikel 25.3 i OECD:s modell för skatteavtal

17. När artikel 25.3 i OECD:s modell för skatteavtal har införlivats i de berörda avtalen mellan parterna kan den artikeln tolkas som att den utvidgar räckvidden av artikel 25 när det gäller tvistlösning i samband med internprissättning i fråga om tresidiga internprissättningsfall utanför EU och att den ger möjlighet till en trilateral strategi för att eliminera dubbelbeskattningen. Det är dock inte alla dubbelbeskattningsavtal som följer det språkbruk i modellen för skatteavtal som underlättar denna tolkning.
18. I dessa fall skulle en lösning kunna vara att man ingår ett separat och särskilt (bilateralt/multilateralt) protokoll/(tilläggs)avtal. Ett sådant protokoll/(tilläggs)avtal kan dock behöva godkännas av en lagstiftande församling, vilket kan ta lång tid.

3.2.3. Utvidgning av skiljemannakonventionen till ett tredjeland

19. Det kan vara värt att undersöka från fall till fall huruvida bestämmelserna i skiljemannakonventionen kan utvidgas till ett tredjeland baserat på artiklarna 35 och 36 i Wienkonventionen om traktaträtten, om tredjelandet godtar dessa rättigheter och skyldigheter. Behöriga myndigheter kan överväga att använda detta instrument även för att låta tredjelandet delta i förfarandena. En sådan utvidgning skulle endast vara bindande för de behöriga myndigheter som deltar i det specifika fallet.
20. Artiklarna 35 och 36 i Wienkonventionen om traktaträtten har följande lydelse:

”Artikel 35 Traktater med bestämmelser om förpliktelser för tredje stat

En förpliktelse för en tredje stat uppstår genom en bestämmelse i en traktat om det är traktatparternas avsikt att bestämmelsen skall tjäna som medel för förpliktelsens fastställande och tredje staten uttryckligen godtar denna förpliktelse skriftligt.

Artikel 36: Traktater med bestämmelser om rättigheter för tredje stat

En rättighet för en tredje stat uppstår genom en bestämmelse i en traktat, om traktatparternas avsikt är med bestämmelsen är att denna rättighet skall tillerkännas antingen den tredje staten eller en grupp av stater som den tillhör eller alla stater, och den tredje staten samtycker därtill. Såvida icke traktaten föreskriver något annat förutsätts dess samtycke föreligga så länge icke motsatsen visats.

En stat som utövar en rättighet i enlighet med mom. 1 skall iakttaga de villkor för dess utövande som föreskrivits i traktaten eller fastställts i överensstämmelse med traktaten.”

3.3. Formella överväganden

3.3.1. Skattebetalarens roll

21. Forumet erkänner den avgörande roll som skattebetalaren spelar i tresidiga fall utanför EU.
22. Även om förfarandet för ömsesidig överenskommelse i princip är ett förfarande mellan skatteförvaltningar är det möjligt att skattebetalarna i högre grad bör få delta i förfarandet med hänsyn till de tresidiga fallens speciella egenskaper. De kan t.ex. lämna ytterligare information som begärs och förtydliga vissa sakförhållanden.
23. Här måste det också tilläggas att det i första hand är skattebetalaren som ska identifiera de handelsförbindelser/finansiella förbindelser som leder till dubbelbeskattning. Skattebetalaren måste lämna en omfattande analys av alla relevanta fakta och lägga fram styrkta skäl till att de avtalsslutande staterna bör inleda ett förfarande. De begrepp som används inom uppförandekoden om dokumentationskrav för internprissättning för företag i intressegemenskap i EU skulle kunna vara mycket användbara i detta avseende.
24. Skattebetalaren bör så snart som möjligt informera de behöriga myndigheterna om att en annan part eller andra parter i ett eller flera tredjeländer är berörda. Utan den informationen kan det i själva verket vara omöjligt att lösa ärendet, på grund av de olika tidsfristerna. Det ligger i både skatteförvaltningarnas och skattebetalarnas intresse att samarbeta för att snabbt komma fram till en lösning. Detta innebär att alla intressenter (även skatteförvaltningarna) bör skynda sig att utbyta information och överlämna dokumentation.

3.3.2. Samordnade åtgärder mellan behöriga myndigheter i EU

25. I ett konstaterat tresidigt fall utanför EU är det avgörande att behöriga myndigheter utanför EU deltar för att undanröja dubbelbeskattningen. De behöriga myndigheterna inom EU bör komma överens om hur de ska diskutera ärendet och vem som är bäst lämpad att ta den första kontakten med den lämpliga behöriga myndigheten i tredjelandet för att inleda ett effektivt förfarande för ömsesidig överenskommelse.

3.3.3. Förlängning av tidsfristen på två år

26. För att ge de berörda behöriga myndigheterna tillräckligt med tid för att nå en ändamålsenlig och godtagbar lösning kan man när så är lämpligt överväga att tillämpa artikel 7.4, dvs. att genom ömsesidig överenskommelse och med godkännande av de berörda företagen i intressegemenskap förlänga den tidsfrist på två år som anges i artikel 7.1. Om detta alternativ/denna lösning används rekommenderas dock starkt att parterna i förväg kommer överens om en tidsbestämd förlängning av tidsfristen och inte går med på en obegränsad förlängning. På så sätt skyddas skattebetalarens rättigheter och skattemyndigheterna kan arbeta för att nå en rättvis lösning, även om det tar längre tid än vad som brukar krävas enligt artikel 7 i skiljemannakonventionen.

4. SAMMANFATTNING

27. Forumet anser att den mot bakgrund av de praktiska erfarenheterna hittills har kommit så långt det går i den här diskussionen. Den framtida utvecklingen, när länder och företag får mer erfarenhet av frågan, kan dock innebära att den tas upp på nytt i forumets arbetsprogram.

28.